

SUMARIO DE **Legislación Tributaria de América Latina 2023**



CIAT
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias



SUMARIO DE **Legislación Tributaria de América Latina 2023**

Coordinador
Luis Peragón



CIAT
Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023

© 2024 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.) (2024). *Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023 (versión actualizada)*. 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

93



Bolivia

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

163



Brasil

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

259



Chile

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

337



Colombia

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

461



Costa Rica

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

531



Cuba

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

585



Ecuador

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

669



El Salvador

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

723



Guatemala

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

781



Honduras

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

835



México

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

925



Nicaragua

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

977



Panamá

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

1035



Paraguay

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

1083



Perú

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

1163



República Dominicana

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

1219



Uruguay

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

1301



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, la versión actualizada del “**Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023**”, una obra de consulta y punto de referencia sobre la normativa tributaria vigente en 2023¹ 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.

1 Con carácter general, la normativa tributaria de los países está actualizada hasta el 30 de septiembre de 2023. No obstante, esta publicación incluye algunos comentarios sobre normas con vigencia posterior a la fecha anterior, así como determinadas tarifas y escalas de tipos trimestrales que abarcan fechas posteriores. En cualquier caso, todo ello se indica en las referencias normativas correspondientes.

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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	13
A.	Impuesto a las Ganancias: Personas Jurídicas.....	13
B.	Impuesto a las Ganancias: Personas Físicas.....	24
C.	Gravamen de Emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos	35
II.	Impuestos sobre la Propiedad	36
A.	Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas	37
B.	Impuesto sobre los Bienes Personales	38
C.	Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.....	42
D.	Contribución Extraordinaria sobre el Capital de Cooperativas y Mutuales de Ahorro, de Crédito y/o Financieras, de Seguros y/o Reaseguros	44
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	46
A.	Impuesto al Valor Agregado	46
IV.	Impuestos Selectivos	53
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.....	64
E.	Impuesto Indirecto sobre Apuestas Online	65
F.	Recargo destinado al Fondo Nacional de Energía Eléctrica	66
G.	Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos.....	67
H.	Impuestos Adicionales destinados al Fondo Especial del Tabaco	67
I.	Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos y Videogramas Grabados	68

J.	Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual	69
K.	Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria.....	72
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	74
A.	Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria	74
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	79
A.	Derechos de Importación	79
B.	Derechos de Exportación.....	80
VII.	Regímenes Simplificados.....	82
A.	Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes	82
VIII.	Otros	86
A.	Impuesto a los Pasajes Aéreos al Exterior.....	86

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Propiedad	87
A.	Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial.....	87
B.	Impuesto a los Automotores	88
II.	Impuestos Generales sobre el Consumo	88
A.	Impuesto sobre los Ingresos Brutos	88
III.	Otros	89
A.	Impuesto de Sellos	89

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

I.	Sistema Integrado Previsional Argentino	89
-----------	--	-----------

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

A. Impuesto a las Ganancias: Personas Jurídicas

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

Las empresas están sujetas al denominado *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 implica la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (LIAG art.2-1).
- ◆ Los **rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos** que cumplen o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 (sociedades de capital y todos los que derivan de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los **contribuyentes** comprendidos en el artículo 73, desarrollan actividades indicadas en los incisos f) (**profesiones liberales**) y g) (**corredores**) del artículo 82 y éstas no se complementan con una explotación comercial, en cuyo caso se aplica lo dispuesto en el apartado anterior (LIAG art.2-2).
- ◆ Los **resultados** provenientes de la **enajenación** de bienes **muebles amortizables**, cualquiera sea el sujeto que las obtenga (LIAG art.2-3).
- ◆ 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 (LIAG art.2-4).
- ◆ Los **resultados** derivados de la **enajenación** de **inmuebles** y de la **transferencia** de **derechos** sobre **inmuebles**, cualquiera sea el sujeto que las obtenga (LIAG art.2-5).

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 (LIAG art.1).

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 (RLIAG art.10-a).
- ◆ 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 (RLIAG art.10-b).
- ◆ 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 (RLIAG art.10-c).
- ◆ Todas las **demás ganancias** no contempladas en los incisos precedentes derivadas en Argentina (RLIAG art.10-d).
 - 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 (LIAG art.53-a).
- ♦ Cualquier otro tipo de **sociedades** constituidas en Argentina (LIAG art.53-b).
- ♦ 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 (LIAG art.53-c).
- ♦ Otras **empresas unipersonales** ubicadas en Argentina (LIAG art.53-d).
- ♦ Las actividades de **comisionista, rematador, consignatario** y demás auxiliares de comercio (no incluidas expresamente en la **cuarta categoría**) (LIAG art.53-e).
- ♦ Los **loteos** (parcelaciones) con fines de **urbanización**, las derivadas de la **edificación y enajenación de inmuebles** en régimen de propiedad horizontal y en base al régimen de conjuntos inmobiliarios (LIAG art.53-f).
- ♦ Las **demás ganancias** no incluidas en otras **categorías** (LIAG art.53-g).
- ♦ 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 opera su **exigibilidad**, en el caso de las siguientes operaciones (RLIAG art.65):

- ♦ **Ventas de mercaderías** con **plazos** de financiación superiores a **10** meses (RLIAG art.65-a);
- ♦ **Enajenación de otros bienes**, distintos de los anteriores, cuyo pago resulta exigible en más de un período fiscal (RLIAG art.65-b);
- ♦ **Construcción de obras públicas** con un plazo de ejecución superior al ejercicio fiscal, cuyo pago se realiza en más de **5** periodos fiscales (RLIAG art.65-c);
- ♦ **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 (RLIAG art.65-d).

Rentas exentas

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** proceden de actividades que motivan directamente su **exención**: instituciones religiosas, entidades de beneficio público (sin ánimo de lucro), etc. (LIAG art.26).

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**, obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en la (L N° 22016 art.1)¹, a condición de su **reinversión** en dichas finalidades (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

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 (LIAG art.83).

Los **gastos** realizados en Argentina se presumen vinculados con ganancias de **fuelle argentina**, mientras que los efectuados en el extranjero se presumen vinculados con ganancias de **fuelle 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** (LIAG art.92-e):

- ◆ Del **3%** de las **ventas o ingresos**, a efectos de determinación de la contraprestación por la **asistencia técnica** (RLIAG art.228-a);
- ◆ Del **5%** de la **inversión** efectuada a partir de la **asistencia técnica** (RLIAG art.228-b).
 - 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 (LIAG art.104).

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** y los **gastos** derivados de la constitución, renovación y cancelación de estas. No obstante, para las sociedades distintas de las entidades financieras, se aplica un sistema de **subcapitalización** mediante el cual, la **deducción de intereses** por

¹ Sociedades de economía mixta, empresas y sociedades del Estado, Sociedades participadas mayoritariamente por el Estado, entre otras (L N° 22016 art.1)

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 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 y las instituciones de la (LIAG art.26-f - asociaciones, fundaciones, asistencia social, salud pública), 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)²;
- ♦ Los **impuestos** y **tasas** que recaen sobre **bienes que producen ganancias** (LIAG art.86-a);
- ♦ Las **primas de seguros** sobre bienes que producen **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)³.

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 **previsiones** contra los **malos créditos** en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del sector (LIAG art.91-b)⁴.
- ♦ 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 **previsiones** por **reservas técnicas** del ejercicio anterior no utilizadas constituyen **ganancias** del ejercicio⁵.
- ♦ 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 **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 **pensionés** 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** dependientes (LIAG art.91-h; RLIAG art.221).

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ 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).
 - La **cuantía** fija anterior se **incrementa** en un **40%**, en caso de perceptores **mujeres**, y en un **60%** si se trata de **travestís, transexuales** y **transgénero** (vigente a partir de 16-6-21), surtiendo efecto para los ejercicios fiscales iniciador a partir del 1-1-21⁶.
 - Las **cuantías** que superan 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 (LIAG art.92-a).
- ◆ 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).
- ◆ Las **remuneraciones** o **sueldos** del **cónyuge** o **familiares del contribuyente**.
 - No obstante, cuando se demuestra una **efectiva prestación** de servicios, se admite **deducir** la **remuneración** abonada en la parte que no exceda a la **retribución** usualmente **abonada a terceros** por la prestación de tales servicios, no pudiendo exceder de la abonada al empleado -no pariente- de mayor categoría, salvo disposición en contrario de la AFIP (LIAG art.92-c).
- ◆ 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 actúan 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 (RLIAG art.228-a);
 - el **5%** de la cuantía de la **inversión** efectivamente realizada por el asesoramiento (RLIAG art.228-b).

De la misma forma, la **deducción por remuneraciones** o **sueldos**, en caso de empresas constituidas o domiciliadas en Argentina, que actúan en el exterior, se limita al:

- **12,50%** de los **beneficios** de la entidad distribuidos como **dividendos** (RLIAG art.228-I);
- **2,50%** 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 (RLIAG art.228-II).
- ◆ 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 gravan 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

6 De conformidad con la (L 27.630 art.6).

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. de acuerdo con las siguientes normas (LIAG art.88):

- ♦ 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 (LIAG art.88-1).
- ♦ La **cuota** así determinada debe ser **actualizada** (LIAG art.88-2).

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 (LIAG art.85-e).

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

Los **contribuyentes no pueden** deducir las **utilidades** del ejercicio destinadas al **aumento de capitales** o a **reservas**, por gastos **anticipados** y las **provisiones** para contingencias (LIAG art.92-g; RLIAG art.231).

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

A efectos del impuesto, constituyen **ganancias de capital** (LIAG art.2):

- ◆ 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 **venta** 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 (LIAG art.63-a).
- ◆ **Inmuebles construidos:** el coste de **construcción actualizado** de las **inversiones** desde la fecha de la inversión hasta la de enajenación (LIAG art.63-b).
- ◆ **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 (LIAG art.6-c3).

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 venta de **llaves, marcas, patentes, derechos de concesión** y activos similares, la **ganancia bruta** se determina **deduciendo** del **precio de venta** el **coste de adquisición actualizado**. Dicha **ganancia** se reduce por las **amortizaciones** correspondientes, determinadas sobre el **valor actualizado** (LIAG art.64).

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** de las empresas (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 (LIAG art.25-a);
- ◆ 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

Las **ganancias netas** de las sociedades de capital y de los establecimientos permanentes están sujetas a partir de **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 **28%**, 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 **28%**, 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 **28%**, 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**.

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%*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 titulación de los activos.

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

Regalías

Las **ganancias netas presumidas** de **fuentes 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 está **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 **fuentes 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. Impuesto a las Ganancias: Personas Físicas

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

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

Son **sujetos pasivos** del impuesto las **personas humanas (físicas)** y las **sucesiones indivisas**. Se consideran residentes en Argentina a (LIAG art.116):

- ◆ Las **personas humanas de nacionalidad argentina**, nativas o naturalizadas, excepto las que han perdido la condición de residentes por adquirir la condición de residentes permanentes en un estado extranjero o permanecen 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 han 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 era residente en la fecha del fallecimiento (LIAG art.116-c).

Base imponible

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** (LIAG art.2):

- ◆ **derivados** de forma periódica de una **fuentes 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

Entre las rentas **exentas** del impuesto sobre la renta personal se incluyen (LIAG art.26):

- ◆ 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**.
 - A partir del **4-8-21**, la **exención** también se aplica a los **intereses** de instrumentos emitidos en moneda argentina destinados al **fomento** de la **inversión productiva**.
- ◆ 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 no residen en **jurisdicciones no cooperantes** o si 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 **\$ 888.000** (a partir de **1-1-2021**) (LIAG art.26-z).
 - Esta cuantía se eleva a **\$ 404.062** para las **remuneraciones mensuales** devengadas entre el **1-1-23** y el **30-4-23**.
- ◆ Las **remuneraciones** en concepto de **guardias obligatorias** activas o pasivas), y horas extras, percibidas por profesionales, técnicos y personal operativo de los sistemas de salud, que prestan servicios en centros públicos o privados de salud en todo el territorio nacional (a partir del **8-5-2023**) (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

Los **salarios** percibidos en relación de **dependencia** por las personas físicas constituyen ganancias de **cuarta categoría** (LIAG art.82-b).

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

Las **retribuciones** de síndicos, mandatarios, gestores y directores de sociedades anónimas constituyen **rentas de cuarta categoría** (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 (LIAG art.91-i):

- ◆ 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 progresiva** del impuesto (LIAG art.94): entre el **9%** y el **35%**;
- ♦ si no está registrado, el tipo aplicable es el **28%**.

Rendimientos del capital

Analizamos:

Dividendos

Los **dividendos** (en dinero y en especie) se consideran **renta gravada** por sus beneficiarios (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).

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 **fuentes argentinas** 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%** (LIAG art.95-a);
- ♦ **con cláusula** de **ajuste** (a la inflación), o en moneda extranjera: **15%** (LIAG art.95-b).

No obstante, se aplica una **exención** a los **intereses** derivados de **depósitos** efectuados en **cuentas ahorro** de las entidades financieras y (a partir del **4/8/2021**), a los derivados de los **instrumentos emitidos** en **moneda argentina**, destinados al **fomento** de la **inversión productiva** establecidos por el gobierno (LIAG art.26-h).

Regalías

A efectos del impuesto, se considera **regalía** a la contraprestación percibida (en dinero o en especie) por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuya cuantía se determina con relación a una unidad de producción, de venta, etc., cualquiera que sea su denominación (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 (LIAG art.90-a).
- ♦ 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 (LIAG art.90-b).

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

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 (LIAG art.44).

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 **fuentes** 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-a y b).

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).
- ◆ de la **edificación y enajenación de inmuebles** bajo regímenes similares al de propiedad horizontal (LIAG art.53-f).
- ◆ 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).
- ◆ de la **transmisión de bienes muebles amortizables** (LIAG art.62).
- ◆ de la **enajenación o transferencia de derechos sobre inmuebles** (distintos de la **vivienda habitual**) adquiridos a partir de **1-1-2018** (LIAG art.99).
- ◆ 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 **fuentes** de esta, así como por ciertos **gastos** descritos a continuación (LIAG art.85).

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 **\$ 42.921,24** (LIAG art.85-i).
- ♦ Los **gastos funerarios**: **\$ 996,23** (LIAG art.29).
- ♦ Las **primas** por **seguros de vida** autorizados: **\$ 42.921,24** (LIAG art.85-b).
- ♦ Las **primas** por **seguro de salud** adicional para el **contribuyente** y sus dependientes: hasta el **5%** de la **renta neta** (LIAG art.85-f).
- ♦ 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 **\$451.683,19** 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 **\$ 451.683,19**.
- ♦ 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

En el ejercicio **2023**, las personas humanas (físicas) tienen derecho a aplicar las siguientes **deducciones personales** y **familiares** de sus **ganancias netas** (LIAG art.30):

- ♦ En concepto de **ganancias no imponibles** (LIAG art.30-a): **\$ 451.683,19**, 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 **\$ 451.683,19**:
 - por el cónyuge o pareja: **\$ 421.088,24** anuales;
 - por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de **18** años: **\$ 212.356,37** anuales.
 - Por cada hijo incapacitado para el trabajo: **\$ 424.712,74**.

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

- ♦ **Deducciones especiales**:
 - empleados (LIAG art.30-c aptdo.2): **\$ 2.168.179,35**.

- autónomos (LIAG art.30-c aptdo.1): **\$ 1.508.891,18**;
- autónomos: «nuevos profesionales» y «nuevos emprendedores» (LIAG art.23-c aptdo.1): **\$ 1.806.732,78**.
- ♦ La **deducción especial** para **trabajadores** se incrementa con objeto de evitar la tributación de los **salarios mensuales** de hasta **\$ 404.062** (desde **1-1** hasta el **30-4-23**). Para aquellos trabajadores que perciben entre **\$ 404.063** (desde **1-1** hasta el **30-4-23**) y **\$ 466.017**, la AFIP proporciona una tabla con **deducciones adicionales decrecientes** para evitar que los trabajadores con algo más de **\$ 404.062** no se encuentren en peor situación que los que perciben **salarios inferiores (exento)**.

Los **trabajadores** y **pensionistas** residentes en la región patagónica disfrutan de un **incremento** de las **deducciones** anteriores del **22%** en **2023** (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 (**\$6.857.211,36** en **2023**), 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 extranjeras** pueden 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 **fuentes extranjera** sólo pueden ser **compensadas** frente a **rentas** de **fuentes 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 **2023**, 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 - 234.676,72	-	5
234.676,73 - 469.353,46	11.733,84	9
469.353,47 - 704.030,18	32.854,74	12
704.030,19 - 938.706,93	61.015,95	15
938.706,94 - 1.408.060,37	96.217,46	19
1.408.060,38 - 1.877.413,82	185.394,61	23
1.877.413,83 - 2.816.120,72	293.345,91	27
2.816.120,73 - 3.754.827,70	546.796,77	31
Más de 3.754.827,70	837.795,93	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 **\$ 6.600.000 (en 2023)**, 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

(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 distribuidora y dicha **retención** constituye un **pago único y definitivo** para las personas físicas 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 **28%**, 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 **28%**, 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 **28%**, 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 modificaciones - RG 1588/2003 ;
Reglamento Decreto 668/74)

Esta Ley introduce el denominado *Gravamen de Emergencia a los Premios Ganados en Juegos de Sorteo*, que se aplica a los **premios** obtenidos 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.

Por el contrario, **no** están alcanzados por este gravamen los **premios de juego de quiniela** y aquellos que, por ausencia de tercero beneficiario, quedan 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 de gravamen

(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** (RG AFIP N° 1588). 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

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

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

Hecho imponible

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 (L N° 23905 art.7).

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 (L N° 23905 art.12-a);
- ♦ en el otorgamiento de la **escritura** traslativa de dominio (L N° 23905 art.12-b);

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

El **tipo aplicable** del impuesto es del **1,5%** sobre el **valor** atribuible a la **transferencia** L N° 23905 art.13).

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 modificaciones; Texto ordenado por D N° 281-97 y sus normas modificaciones; L N° 27.260, Libro II, Títulos III y IV; Reglamento 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. El impuesto se prorroga hasta el **31-12-2027** (L N° 27702 art.2).

Hecho imponible

Lo constituye la **posesión de bienes** personales existentes a **31** de diciembre de cada año, situados dentro o fuera de Argentina (D N° 281-97 art.16).

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 recaen sobre los mismos localizados en Argentina (D N° 281-97 art.19-a y b);
- ◆ las **naves, aeronaves** y **automóviles** matriculados o registrados en Argentina (D N° 281-97 art.19-c y d);
- ◆ los **bienes muebles** registrados en Argentina (D N° 281-97 art.19-e);
- ◆ los **bienes muebles** del **hogar** o de **residencias temporales** situados en Argentina (D N° 281-97 art.19-f);
- ◆ los **bienes personales** del **contribuyente** localizados en el domicilio (D N° 281-97 art.19-g);
- ◆ los demás **bienes muebles** y **semovientes** localizados en Argentina a **31** de diciembre, aunque su situación no revista carácter permanente (D N° 281-97 art.19-h);
- ◆ el **dinero** y los **depósitos** situados en Argentina a **31** de diciembre (D N° 281-97 art.19-i);
- ◆ los **títulos, acciones, cuotas** o **participaciones** y demás valores, emitidos por entes (públicos o privados) domiciliados en Argentina (D N° 281-97 art.19-j).

- ◆ los **patrimonios de empresas** o **explotaciones unipersonales** ubicadas en Argentina (D N° 281-97 art.19-k).
- ◆ los **créditos** y **obligaciones negociables** (sin garantía real), cuyos deudores se encuentren localizados en Argentina (D N° 281-97 art.19-l).
- ◆ 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 (D N° 281-97 art.19-m).

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 (D N° 281-97 art.20-a y b);
- ◆ las **naves, aeronaves** y **automóviles** matriculados o registrados fuera de Argentina (D N° 281-97 art.20-c y d);
- ◆ los **bienes muebles** y **semovientes** situados fuera de Argentina (D N° 281-97 art.20-e);
- ◆ 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 (D N° 281-97 art.20-f);
- ◆ los **depósitos** que permanezcan más de **30** días dentro del año en instituciones bancarias del exterior (D N° 281-97 art.20-g);
- ◆ las **obligaciones** (debentures) emitidas por **entidades** o **sociedades** domiciliadas en el **exterior** (D N° 281-97 art.20-h);
- ◆ los **créditos** cuyos deudores se encuentren **domiciliados** en el **extranjero** (D N° 281-97 art.20-i).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto (D N° 281-97 art.17):

- ◆ Las **personas físicas** y **sucesiones indivisas domiciliadas** o **radicadas** en **Argentina**, por los bienes situados en este país y en el exterior (D N° 281-97 art.17-a).
- ◆ Las **personas físicas** y **sucesiones indivisas domiciliadas** o **radicadas** en el **exterior**, por los bienes situados en Argentina (D N° 281-97 art.17-b).

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 periodo 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 (D N° 281-97 art.18-a);
- ◆ que exista separación judicial de bienes (D N° 281-97 art.18-b);
- ◆ que la administración de todos los bienes gananciales esté a cargo de la esposa, en virtud de una resolución judicial (D N° 281-97 art.18-c).

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto a (D N° 281-97 art.21):

- ◆ Los **bienes** pertenecientes a los **miembros** y **agentes** de las misiones **diplomáticas y consulares** extranjeras, a condición de reciprocidad (D N° 281-97 art.21-a).
- ◆ Las **cuentas** de **capitalización** y las cuentas **individuales** de los **planes de seguro** de retiro privados administrados por entidades sujetas a supervisión (D N° 281-97 art.21-b).
- ◆ Las **cuotas sociales** de las cooperativas (D N° 281-97 art.21-c).
- ◆ Los **bienes inmateriales** (fondos de comercio, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares) (D N° 281-97 art.21-d).
- ◆ Los **bienes** amparados por las **franquicias** de la L N° 19.640 (D N° 281-97 art.21-e).
- ◆ Los **inmuebles rurales** propiedad de **personas humanas** y **sucesiones indivisas**, cualquiera sea su destino o afectación (D N° 281-97 art.21-f).
- ◆ Los **títulos** de **deuda pública** del Estado y de sus demarcaciones (D N° 281-97 art.21-g).
- ◆ Los **depósitos** (en moneda argentina y extranjera) a **plazo fijo**, en **caja de ahorro** y **cuentas especiales** de ahorro en entidades financieras (D N° 281-97 art.21-h).
- ◆ Las **obligaciones negociables** emitidas en pesos argentinos (a partir de **2021**) (D N° 281-97 art.21-i).
- ◆ Los **instrumentos** emitidos en pesos argentinos, destinados al **fomento** de la **inversión productiva** establecidos por el gobierno (a partir de **2021**) (D N° 281-97 art.21-j).
- ◆ Las **participaciones** en **fondos** comunes de **inversión** y los **certificados** de deuda fiduciaria de **fideicomisos** financieros colocados mediante OPA, cuyo activo principal está constituido, al menos, en un **75%**, por los **depósitos** y **bienes** incluidos en los incisos g), h), i) y j) anteriores (títulos, bonos, demás títulos valores de deuda pública; depósitos (en moneda argentina y extranjera) a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos; obligaciones negociables emitidas en moneda argentina e instrumentos emitidos en moneda argentina, destinados a fomentar la inversión productiva, con ciertas limitaciones (a partir de **2021**) (D N° 281-97 art.21-k).
- ◆ A partir del **18-10-23⁷**, los **inmuebles** destinados a locación para **casa-habitación**, con contratos debidamente registrados, cuando el valor de cada uno de ellos sea igual o inferior a **\$56.410.705,41** (período fiscal **2022**) (D N° 281-97 art.21-l).

Mínimo exento

En **2022**, 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 y las participaciones en fideicomisos no financieros) que **exceden** de las siguientes cuantías (D N° 281-97 art.24):

- ◆ los **bienes** cuyo **valor** en conjunto sean **iguales** o superiores a **\$ 11.282.141,08**;
- ◆ los **inmuebles** destinados a **vivienda habitual** con un valor **igual** o superior a **\$ 56.410.705,41**.

A partir de **2022**, las anteriores **cuantías** y los **tipos de gravamen** deben ser ajustadas **anualmente**, en base a la variación anual del IPC correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior (D N° 281-97 art.s/n siguiente al art.24).

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**.

7 Aplicable para los ejercicios fiscales **2023** y siguientes.

Tipos de gravamen

A partir de **2022**, la cuota a ingresar por las **personas físicas** y **sucesiones indivisas residentes** o **radicadas** en Argentina, por los bienes localizados en Argentina y en el exterior, en caso de que hayan procedido a la repatriación⁸ de los activos financieros en el exterior, se determina mediante la **aplicación** sobre el **valor total** de los bienes sujetos al impuesto, que exceden de los **mínimos exentos** indicados anteriormente, de la siguiente **escala de tipos** (D N° 281-97 art.25):

Base imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
De 0 a 5.641.070,54	0	0,50
Más de 5.641.070,54 hasta 12.222.319,51	28.205,35	0,75
Más de 12.222.319,51 hasta 33.846.423,25	77.564,72	1,00
Más de 33.846.423,25 hasta 188.035.684,71	293.805,76	1,25
Más de 188.035.684,71 hasta 564.107.054,14	2.221.171,53	1,50
Más de 564.107.054,14	7.862.242,07	1,75

A partir de **2022**, las **cuantías** de la **escala** anterior se ajustan en base a la **variación** del **IPC**.

Por su parte, la **cuota a ingresar** por las **personas físicas** y **sucesiones indivisas domiciliadas** o **radicadas** en Argentina, que no han repatriado activos financieros hasta el **31 de marzo** de cada ejercicio, deben aplicar sobre el valor total de los bienes localizados fuera de Argentina, que excede de los **mínimos exentos** no computado contra los bienes en Argentina, la siguiente escala de tipos en **2022**:

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 5.641.070,54	0,70
Más de 5.641.070,54 hasta 12.222.319,51	1,20
Más de 12.222.319,51 hasta 33.846.423,25	1,80
Más de 33.846.423,25	2,25

8 Se entiende por **repatriación**, el ingreso en Argentina, hasta el **31 de marzo** de cada año 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.

Los **contribuyentes** del impuesto pueden computar como **pago a cuenta** las **cuantías** efectivamente **abonadas** en el **exterior** por gravámenes similares que consideran como **base imponible** el **patrimonio** o los **bienes** en forma global. 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.

Bienes situados en Argentina pertenecientes a personas humanas o sucesiones indivisas no residentes

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 a **31** de diciembre de cada año. En este caso no se permite aplicar **deducciones** en el mismo (D N° 281-97 art.26).

Presunciones sobre bienes situados en Argentina pertenecientes a sociedades radicadas fuera de Argentina

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 a un **tipo** del **1%**.

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 art.s/n posterior al art.25).

En caso de **fideicomisos**, excepto cuando el fiduciante es el Estado y sus correspondientes demarcaciones o se trata de fideicomisos destinados al desarrollo de obras de infraestructura consideradas prioritarias o de interés por el Estado, el ISBP se liquida e ingresa por los **fiduciarios** a un **tipo** del **0,50%**, sobre el **valor** de los **bienes** del **fideicomiso** a **31** de diciembre de cada año.

C.

Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas

(L N° 23.427-1986 y sus normas modificaciones; Reglamento: Decreto 1948-1987)

Se establece con **carácter transitorio**⁹ 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.

⁹ Prorrogada hasta **31-12-2027** por la (L 27702 art.2°).

Exenciones

Se aplican **exenciones** a (L N° 23.427 art.9)::

- ♦ los **bienes** situados en la provincia de **Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur**, entre otras (L N° 23.427 art.9-a);
- ♦ las **acciones** y **participaciones** de capital en **otras entidades** y en **fondos** comunes de **inversión** (L N° 23.427 art.9-b);
- ♦ las **cuotas sociales** de las **cooperativas** (L N° 23.427 art.9-c).

Base imponible

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 (L N° 23.427 art.7).

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

Para determinar el **capital cooperativo imponible**, se **deducen** del **capital** los siguientes conceptos (L N° 23.427 art.15):

- ♦ Las **cuantías abonadas** a los miembros del **consejo de administración** y de la **sindicatura** en concepto de reembolso de gastos y remuneraciones (L N° 23.427 art.15-a).
- ♦ Las **habilitaciones y gratificaciones** abonadas o acreditadas al personal dentro de los 5 meses posteriores al cierre del ejercicio social (L N° 23.427 art.15-b).
- ♦ Los **excedentes** en efectivo repartidos en el ejercicio social (L N° 23.427 art.15-c).

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

Tipo de gravamen

El **tipo aplicable** es el **2%** (L N° 23.427 art.16).

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.18).

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, publicada el 8-1-19)

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

Son **sujetos pasivos** (L N° 27.486 art.2):

- ◆ 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

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** (L N° 27.486 art.7-a);
- ◆ las **cuotas sociales** de **cooperativas** y **mutuales** alcanzadas por la presente contribución (L N° 27.486 art.7-b);
- ◆ las **acciones y participaciones** en el capital de otras sociedades controladas y/o vinculadas de carácter permanente (L N° 27.486 art.7-c);
- ◆ los **aportes** efectuados al Fondo para el Desarrollo Económico (**FONDEP**) (L N° 27.486 art.7-d);
- ◆ los **títulos, certificados** u otros **valores** negociables emitidos por **fideicomisos** creados en el marco del régimen de participación público-privada (L N° 27.486 art.7-e);
- ◆ los **aportes** en **instituciones** de **capital emprendedor**, inscritas en el Registro de Instituciones de Capital Emprendedor (**RICE**) (L N° 27.486 art.7-f);
- ◆ la **titulización de hipotecas** (L N° 27.486 art.7-g);
- ◆ los **títulos, certificados** u otros **valores** negociables emitidos por **fondos de infraestructura** (L N° 27.486 art.7-h);
- ◆ los **saldos por depósitos** en cuentas de corresponsalía en el **exterior** (L N° 27.486 art.7-i).

Base imponible

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 (L N° 27.486 art.4).

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 (L N° 27.486 art.6-a);
- ♦ **parcialmente**: en base a la proporción entre los bienes del activo computables y no computables (L N° 27.486 art.6-b).

Deducciones

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** (L N° 27.486 art.9-a).
- ♦ Las **gratificaciones** abonadas al **personal** dentro de los **5** meses de cierre del ejercicio social (L N° 27.486 art.9-b).
- ♦ El **retorno** en **dinero efectivo** de los **excedentes** repartibles aprobados por la asamblea, correspondientes al ejercicio social por el que se liquida esta contribución (L N° 27.486 art.9-c).
- ♦ 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 (L N° 27.486 art.9-d).

Tipo de gravamen

Al capital imponible que **exceda de \$ 50.000.000**, debe aplicarse la siguiente tabla de tipos (L N° 27.486 art.10):

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).

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; Reglamento: Decreto 692/98)

Hecho imponible

El impuesto **se aplica** sobre (D N° 280/97 art.1):

- ♦ Las **ventas** de **bienes muebles** (situadas o localizadas en Argentina), efectuadas por los **sujetos pasivos** (D N° 280/97 art.1-a).
- ♦ Las **obras, locaciones y prestaciones de servicios** realizadas en Argentina (D N° 280/97 art.1-b).
- ♦ Las **importaciones** definitivas de **bienes muebles** (D N° 280/97 art.1-c).
- ♦ Las **prestaciones realizadas en el exterior**, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina (D N° 280/97 art.1-d).
- ♦ Las **prestaciones de servicios digitales** por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se realiza en Argentina (D N° 280/97 art.1-e).

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 (D N° 280/97 art.5-a).
- ♦ 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. (D N° 280/97 art.5-b).
- ♦ 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 (D N° 280/97 art.5-c).
- ♦ 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 (D N° 280/97 art.5-d).
- ♦ 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.) (D N° 280/97 art.5-e).
- ♦ En las **importaciones**: en el momento en que éstas sean definitivas (D N° 280/97 art.5-f).
- ♦ En las **locaciones de bienes muebles con opción de compra**: en el momento de la **entrega** del bien o acto equivalente (D N° 280/97 art.5-g).
- ♦ 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 (D N° 280/97 art.5-h).
- ♦ 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 (D N° 280/97 art.5-i).

Con independencia de lo anterior, el **hecho imponible** se realiza en el momento de la **percepción** de cualquier tipo de **anticipo** o **señal** que ocasiona 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 realiza 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** (D N° 280/97 art.4-a).
- ◆ Los **herederos** o **legatarios** de personas inscritas, cuando **enajenan bienes** que, en cabeza del causante, hubieran sido **objeto** del **gravamen** (D N° 280/97 art.4-a).
- ◆ Las **personas** que realizan **ventas** o **compras** por cuenta de **terceros** (D N° 280/97 art.4-b).
- ◆ Las **personas** que realizan **importaciones** definitivas de bienes muebles por cuenta propia o de terceros (D N° 280/97 art.4-c).
- ◆ Las **empresas constructoras** (cualquiera que sea su forma jurídica) que realicen obras (D N° 280/97 art.4-d).
- ◆ Las **personas** que prestan **servicios gravados** (D N° 280/97 art.4-e).
- ◆ Las **personas** que efectúan **locaciones gravadas** (D N° 280/97 art.4-f).
- ◆ Las **personas** que prestan **servicios** desde el **exterior** (D N° 280/97 art.4-g).
- ◆ 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 (D N° 280/97 art.4-h).
- ◆ las **personas** que consumen **servicios digitales** prestados por no residentes (D N° 280/97 art.4-i).

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 art.s/n posterior al art.4).

Exenciones

Se aplica una **exención** a las **ventas**, las **locaciones** incluidas en el (D N° 280/97 art.3-c ¹⁰) y las **importaciones** definitivas de **bienes muebles**, así como las **locaciones** y **prestaciones** de **servicios** que se indican a continuación (D N° 280/97 art.7):

- ◆ **Libros, folletos** (incluidos los fascículos), **diarios, revistas** y **publicaciones** periódicas, así como sus **suscripciones digitales**, con independencia del soporte o medio utilizado, exceptuando los servicios de

¹⁰ La elaboración, construcción o fabricación de bienes muebles —aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión— por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización (D N° 280/97 art.3-c)

distribución, clasificación, reparto y devolución de estos productos a personas del sector (D N° 280/97 art.7-a).

- la **exención** no alcanza a los **bienes gravados** (con **precio diferenciado**) **comercializados** junto con los **bienes exentos**.
- ♦ **Sellos de correos, timbres fiscales; papel timbrado, billetes de banco, acciones u obligaciones** y similares, excluidos talonarios de cheques y análogos (D N° 280/97 art.7-b).
 - La **exención** no alcanza a las **acciones, obligaciones** no válidas o firmadas.
- ♦ **Sellos y pólizas** (de cotización o capitalización), **billetes de sorteos o apuestas** (oficiales o autorizados) y **sellos** de organizaciones de utilidad pública y **entradas de teatro** (D N° 280/97 art.7-c);
- ♦ **Oro** (amonedado, o en barras de **999/1000** de pureza), comercializado por entidades oficiales o bancos autorizados (D N° 280/97 art.7-d);
- ♦ **Monedas metálicas** (incluidas las de materiales preciosos) de curso legal en el país de emisión o cotización oficial (D N° 280/97 art.7-e).
- ♦ **Agua natural, leche** sin aditivos, adquirida por consumidores finales o **sujetos exentos** (Estado y demás instituciones públicas, comedores escolares o universitarios, obras sociales, etc.) (D N° 280/97 art.7-f);
 - también se incluye la **reventa** de **medicamentos** de uso **humano** que han tributado por el impuesto en la etapa de fabricación o importación.
- ♦ **Aeronaves de transporte** (pasajeros y carga), así como las utilizadas en **defensa y seguridad** (incluidas sus partes y componentes en este último caso) (D N° 280/97 art.7-g).
 - también se incluyen las **embarcaciones y artefactos navales** (incluidas sus partes y componentes), adquiridos por el Estado y sus organismos dependientes.
- ♦ Las **prestaciones y locaciones** comprendidas en el (D N° 280/97 art.3-e-21), que se indican a continuación (D N° 280/97 art.7-h):
 - Las **realizadas** por el **Estado** y demás **instituciones públicas**, excluidas las sociedades de economía mixta, las empresas y sociedades del Estado y las sociedades anónimas mayoritariamente participadas por el Estado, incluidos los fideicomisos financieros (D N° 280/97 art.7-h-1).
 - La **exención** no alcanza a los **organismos** que efectúan ventas y prestaciones de servicios onerosas, así como las prestaciones y locaciones relativas a la explotación de loterías y juegos de azar o que originan contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aun cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados.
 - Los servicios de **enseñanza, alojamiento y transporte**, prestados por instituciones educativas privadas reconocidas (D N° 280/97 art.7-h-3);
 - La **exención** alcanza a las **clases particulares** y a las **guarderías y jardines materno-infantiles**.
 - Los **servicios de enseñanza, alojamiento y transporte**, prestados por instituciones privadas reconocidas a **discapacitados** (D N° 280/97 art.7-h-4);
 - Los **servicios de culto** prestados por instituciones religiosas (D N° 280/97 art.7-h-5);
 - Los **servicios prestados** por obras sociales reconocidas; instituciones, entidades y asociaciones de todo tipo; entidades políticas sin fines de lucro y colegios profesionales, por los servicios relacionados con sus fines específicos (D N° 280/97 art.7-h-6).
 - Los **servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica** (hospitalización, prestaciones accesorias, profesionales sanitarios, transportes en ambulancia, etc.) (D N° 280/97 art.7-h-7):
 - La **exención** se limita a los importes abonados a los prestadores por parte de los colegios profesionales, las cajas de previsión social y las obras sociales reconocidas, así como los pagos directos efectuados por los beneficiarios.
 - La **exención** también se aplica a las prestaciones efectuadas por las cooperativas, entidades mutuales y sistemas de medicina prepaga, correspondientes a servicios derivados por las obras sociales.
- ♦ Los **servicios funerarios, de sepelio y cementerio** retribuidos mediante cuotas solidarias realizadas por las cooperativas (D N° 280/97 art.7-h-8);
- ♦ Los **espectáculos teatrales** (Ley N° 24.800) y las entradas a **conciertos musicales** (D N° 280/97 art.7-h-10);
- ♦ Los **espectáculos deportivos amateurs**, por las cuotas de acceso a estos (D N° 280/97 art.7-h-11);

- ◆ Los **servicios de taxi y remises con conductor**, realizados en Argentina, cuyo recorrido no sea superior a los **100 km** (D N° 280/97 art.7-h-12).
 - La **exención** también se aplica a los **equipajes del viajero**.
- ◆ El **transporte internacional** (de pasajeros y cargas), incluido el cruce de **fronteras acuáticas** (D N° 280/97 art.7-h-13).
- ◆ Las **locaciones** a casco desnudo (con o sin opción de compra) y los **fletes** (a tiempo o por viaje) de **buques** de transporte internacional, por locadores argentinos y empresas extranjera no residentes (D N° 280/97 art.7-h-14).
- ◆ Los **servicios de intermediación** prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar públicos, por las ventas de participaciones en los juegos (D N° 280/97 art.7-h-15);
- ◆ Las **operaciones financieras** que se indican a continuación (D N° 280/97 art.7-h-16):
 - Los **depósitos en efectivo** (en moneda nacional o extranjera), efectuados en entidades financieras, los **préstamos** entre dichas entidades y demás **operaciones** relacionadas (D N° 280/97 art.7-h-16-1).
 - Los **intereses pasivos** de los regímenes de ahorro y préstamo; de ahorro y capitalización; de planes de seguro de retiro privado; de planes y fondos de jubilaciones y pensiones, de mutuales autorizadas y de administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones, así como los importes relacionados con la gestión administrativa (D N° 280/97 art.7-h-16-3).
 - Los **intereses** abonados a sus socios por las **cooperativas** y **mutuales** legalmente constituidas (D N° 280/97 art.7-h-16-4).
 - Los **intereses de préstamos** realizados por las empresas a sus empleados o viceversa en condiciones distintas a las normales de mercado (D N° 280/97 art.7-h-16-5).
 - Los **intereses de obligaciones** negociables colocadas mediante **oferta pública** autorizadas (D N° 280/97 art.7-h-16-6).
 - Los **intereses de acciones** preferentes y de **títulos, bonos** y demás títulos valores emitidos por el Estado, provincias y municipalidades (D N° 280/97 art.7-h-16-7).
 - Los **intereses de préstamos** para **vivienda** concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda y los de **préstamos** para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación (vivienda habitual), en este último caso cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue (D N° 280/97 art.7-h-16-8).
 - Los **intereses de préstamos u operaciones** bancarias y financieras en general cuando el tomador sea el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (D N° 280/97 art.7-h-16-9).
 - Los **intereses** de las **operaciones de microcréditos** contempladas en la Ley de Promoción del Microcrédito para el Desarrollo de la Economía Social (D N° 280/97 art.7-h-16-10).
- ◆ Los **servicios personales domésticos** (D N° 280/97 art.7-h-17).
- ◆ Las **prestaciones** del personal directivo y administradores de las sociedades, asociaciones, fundaciones y de las cooperativas (D N° 280/97 art.7-h-18).
 - La **exención** se aplica siempre que se acredita una efectiva prestación de servicios y una relación entre los honorarios y las tareas desempeñadas, compatible con las prácticas y usos del mercado.
- ◆ Los **servicios personales** prestados por los **socios** a las **cooperativas de trabajo** (D N° 280/97 art.7-h-19).
- ◆ Los **servicios prestados** por **becarios** que no originan una contraprestación distinta a la beca asignada (D N° 280/97 art.7-h-20).
- ◆ Todas las **prestaciones personales** de los **trabajadores del teatro** (D N° 280/97 art.7-h-21).
- ◆ Las **locaciones de inmuebles** destinados a **casa habitación (vivienda habitual)** del locatario y su familia), de **inmuebles rurales** (afectos a actividades agropecuarias) y de **inmuebles** al Estado y demás instituciones públicas, excluidas las sociedades de economía mixta, las empresas del Estado y sus participadas, las entidades financieras, así como los organismos que venden bienes o prestan servicios a título oneroso (Ley N° 22.016 art.1) (D N° 280/97 art.7-h-22).
 - La **exención** también se aplica para las restantes locaciones, excepto las de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares, cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no excede de la cuantía reglamentaria.

- ◆ El **otorgamiento de concesiones** (D N° 280/97 art.7-h-23).
- ◆ Los **servicios de sepelio**. La **exención** se limita a la cuantía abonada por las obras sociales reconocidas a los prestadores (D N° 280/97 art.7-h-24).
- ◆ Los **servicios prestados por establecimientos geriátricos** (D N° 280/97 art.7-h-25).
 - La **exención** se limita a la cuantía abonada por las obras sociales reconocidas a los prestadores.
- ◆ Los **trabajos** de transformación, modificación, reparación, mantenimiento y conservación de **aeronaves**, sus partes y componentes, contempladas en el inciso g) y de **embarcaciones** destinadas a actividades comerciales o utilizadas en la defensa y seguridad, así como las demás aeronaves matriculadas en el exterior, destinadas a otras actividades (D N° 280/97 art.7-h-26).
- ◆ Las **estaciones de radiodifusión sonora** autorizadas con una potencia máxima de hasta **5 KW** (D N° 280/97 art.7-h-27).
- ◆ La **explotación de congresos, ferias y exposiciones** (de interés nacional) y la **locación de espacios** contratadas por no residentes, en base a reciprocidad (D N° 280/97 art.7-h-28).
- ◆ El **acceso y descarga de libros digitales** (D N° 280/97 art.7-h-29).

Asimismo, queda **exentas** del impuesto (D N° 280/97 art.8):

- ◆ Las **importaciones** 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.) (D N° 280/97 art.8-a);
- ◆ Las **importaciones** definitivas de mercaderías con idénticas franquicias, efectuadas por **instituciones religiosas** (D N° 280/97 art.8-b) y;
 - por **instituciones de utilidad pública** para la realización de obra médica asistencial de beneficencia (D N° 280/97 art.8-b-1);
 - destinadas a la **investigación científica y tecnológica** y a la **actividad académica o docente** (D N° 280/97 art.8-b-2).
- ◆ Las **importaciones** definitivas de muestras y encomiendas libres de pago de derechos de importación (D N° 280/97 art.8-c).
- ◆ 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).
- ◆ Las **importaciones** de bienes donados al Estado nacional, provincias o municipalidades, sus respectivas reparticiones y entes centralizados y descentralizados (D N° 280/97 art.8-e).
- ◆ Las **prestaciones** realizadas en el exterior, utilizadas en Argentina, por el Estado, las provincias, las municipalidades y demás entidades públicas (D N° 280/97 art.8-f).

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida por el **precio neto** de las **ventas, locaciones o prestaciones de servicios** 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 (D N° 280/97 art.10).

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 (D N° 280/97 art.10-1).
- ◆ Los **intereses y comisiones** por pagos diferidos o atrasados (D N° 280/97 art.10-2).
- ◆ El **precio** atribuible a:
 - los **bienes incorporados** en las prestaciones gravadas (D N° 280/97 art.10-3);

- 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 (D N° 280/97 art.10-4).

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:

- ♦ Las **ventas, locaciones** del (D N° 280/97 art.3-d¹¹) y las **importaciones definitivas** de los siguientes bienes (D N° 280/97 art.28-a):
 - **Animales vivos** de las especies aviar y cunícula y de ganados bovinos, ovinos, porcinos, camélidos y caprinos, así como sus carnes y despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados (D N° 280/97 art.28-a-1 y 2).
 - **Frutas, legumbres y hortalizas**, frescas, refrigeradas o congeladas, sin elaboración previa (D N° 280/97 art.28-a-3).
 - **Miel de abejas** a granel (D N° 280/97 art.28-a-4).
 - **Granos** (cereales y oleaginosos, excluido arroz) y **legumbres secas** (porotos, arvejas y lentejas) (D N° 280/97 art.28-a-5).
 - **Harina de trigo**, (comprendida en la Partida 11.01 de la Nomenclatura Común del Mercosur) (D N° 280/97 art.28-a-6).

11 La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de terceros (D N° 280/97 art.3-d)

- **Pan, galletas**, productos de panadería, pastelería y galletitas o bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización (incluidos en los artículos 726, 727, 755, 757 y 760 del Código Alimentario Argentino (D N° 280/97 art.28-a-7).
- **Residuos** sólidos resultantes de la extracción industrial de aceite de soja, así como otros residuos o productos sólido resultante del procesamiento industrial del grano de soja, bajo cualquier forma comercial (D N° 280/97 art.28-a-8).
- **Granos de soja** (desnaturalizados, desactivados, tostados, quebrados), y productos derivados del cernido y limpieza de los granos de soja (cáscara o cascarilla de soja, cualquier tipo de mezcla de los productos citados precedentemente, cualquiera fuere su forma comercial) (D N° 280/97 art.28-a-9).
- **Cuero bovino** fresco o salado, seco, encalado, piquelado o conservado de otro modo, pero sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma, incluso depilado o dividido, comprendidos en determinadas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. (D N° 280/97 art.28-s/n después de 9)
- ◆ **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). (D N° 280/97 art.28-b):
- ◆ 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, así como las **obras efectuadas** (directamente o a través de terceros) sobre **inmuebles propios** destinados a **vivienda** (D N° 280/97 art.28-c);
- ◆ Los **intereses y comisiones** de **préstamos** otorgados a **contribuyentes inscriptos**, por entidades bancarias argentinas registradas o extranjeras supervisadas que cumplen los requisitos establecidos por el Comité de Bancos de Basilea (D N° 280/97 art.28-d).
- ◆ Las **ventas, las locaciones** del (D N° 280/97 art.3-c) y las **importaciones** definitivas de bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR - con las excepciones previstas para determinados casos-, incluidos en la planilla anexa al presente inciso (D N° 280/97 art.28-e).
- ◆ Las **ventas, las locaciones** del (D N° 280/97 art.3-c) y las **importaciones** definitivas de bienes comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, incluidas en la planilla anexa al presente inciso (D N° 280/97 art.28-f).
- ◆ Los **servicios transporte de pasajeros** (terrestres, acuáticos o aéreos) realizados en Argentina, excepto los de taxi y remises en recorridos inferiores a **100 km**, que se encuentran **exentos** (D N° 280/97 art.28-h).
 - Este mismo **tipo reducido** se aplica a los **equipajes** del propio **viajero**, cuyo transporte está incluido en el precio del pasaje.
- ◆ Los **servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica**, prestados o contratados por las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no se encuentran **exentos** (D N° 280/97 art.28-i).
- ◆ Las **ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicio** efectuadas por las Cooperativas de Trabajo registradas al Estado, las provincias, las municipalidades y demás entidades públicas, con algunas exclusiones (D N° 280/97 art.28-j).
- ◆ Las **ventas de propano, butano y gas licuado** de petróleo para uso **domiciliario** (D N° 280/97 art.28-k).
- ◆ Las **ventas, las locaciones** del (D N° 280/97 art.3-c) y las **importaciones** definitivas de **fertilizantes** químicos para uso agrícola (D N° 280/97 art.28-l).

Determinación del impuesto

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 (D N° 280/97 art.12-a).

Cuando el **IVA soportado** excede del **IVA repercutido**, el **contribuyente** puede **trasladar** hacia adelante el saldo para su compensación 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 **6 meses** (D N° 280/97 art.s/n posterior al art.24).

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

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** (D N° 280/97 art.27).

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** efectuadas (D N° 280/97 art.36-a);
- ♦ las **personas** que sólo realizan **operaciones exentas** (D N° 280/97 art.36-b).

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 art.128; Reglamento: Decreto: 296/97 – Decreto 875/80)

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; 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

(L N° 24.674-96 art.4)

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 1-6-2023 al 31-8-2023** (RG N° 4257 y sus modificaciones):

Bienes gravados	Tipo nominal (%)
Tabacos	
Cigarrillos (L N° 24.674-96 art.15): Impuesto mínimo \$ 309,89	70
Cigarros (L N° 24.674-96 art.16): Impuesto mínimo \$ 110,67	20
Cigarritos (L N° 24.674-96 art.16): Impuesto mínimo \$ 221,35	20
Tabacos consumidos en hoja, picados, etc. (L N° 24.674-96 art.18): Impuesto mínimo \$ 442,70	25
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)	4/8
Con cafeína y taurina	10
Objetos Suntuarios (L N° 24.674-96 art.35)	
Piedras preciosas o semipreciosas naturales o reconstituidas; lapidadas, piedras duras talladas y perlas naturales o de cultivo, se encuentren sueltas, armadas o engarzadas (L N° 24.674-96 art.36-a).	20
Objetos elaborados con platino, paladio, oro, plata, cristal, jade, marfil, ámbar, carey, coral, espuma de mar o cristal de roca (L N° 24.674-96 art.36-b).	
Monedas de oro o plata con aditamentos extraños a su cuño (L N° 24.674-96 art.36-c).	
Prendas de peletería (L N° 24.674-96 art.36-d).	
Alfombras y tapices (L N° 24.674-96 art.36-e).	

Bienes gravados	Tipo nominal (%)
Vehículos	
Vehículos automóbiles terrestres para el transporte de personas (L N° 24.674-96 art.38-a)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 5.893.963,10	0
Precio de venta mayor a \$ 5.893.963,10 y menor a \$ 10.881.162,65	20
Precio de venta superior a \$ 10.881.162,65	35
Vehículos automóbiles terrestres preparados para acampar (L N° 24.674-96 art.38-b)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 5.893.963,10	0
Precio de venta mayor a \$ 5.893.963,10 y menor a \$ 10.881.162,65	20
Precio de venta superior a \$ 10.881.162,65	35
Motociclos y Velocípedos (L N° 24.674-96 art.38-c)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 2.422.096,41	0
Precio de venta mayor a \$ 2.422.096,41 y menor a \$ 3.105.251,80	20
Precio de venta superior a \$ 3.105.251,80	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: \$ 5.893.963,10	0
Precio de venta mayor a \$ 5.893.963,10 y menor a \$ 10.881.162,65	20
Precio de venta superior a \$ 10.881.162,65	35
Embarcaciones de recreo o deporte (L N° 24.674-96 art.38-e)	
Precio de venta menor o igual a: \$ 6.801.355,49	0
Precio de venta mayor a \$ 6.801.355,49	20
Aeronaves, Aviones, Hidroaviones, Planeadores y Helicópteros para recreo o deporte (no se aplica mínimo exento) (L N° 24.674-96 art.38-f)	20
Productos electrónicos (L N° 24.674-96 art.70)	
A partir del 1-1-2021 y hasta el 31-12-2025 , se aplica la alícuota reducida del 6,55% (38,17% del tipo general del 17%) a los productos eléctricos y/o electrónicos gravados fabricados por empresas beneficiarias del Régimen de Promoción de Tierra del Fuego (Ley N° 19.640), que acrediten origen en el Área Aduanera Especial.	17

Los **sujetos pasivos** del impuesto (elaboradores, fabricantes, fraccionadores) que utilizan 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

(L N° 24.674 art.28)

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

(L N° 24.674 primer art. s/n posterior a art.29)

Se aplican **exenciones** a los **seguros**:

- ♦ **agrícolas**;
- ♦ de **vida** (individuales o colectivos);
- ♦ de **accidentes personales**;
- ♦ **colectivos** que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad

Base imponible

(L N° 24.674 art.29)

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: **0,1%**
- ♦ 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 mensual** en base a **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». (D 296/97 art.50).

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 (D 296/97 art.51).

No integran la base imponible los siguientes conceptos (D 296/97 art.52):

- ◆ Servicios de **interconexión** con otras redes por tránsito local (D 296/97 art.52-a).
- ◆ Servicios **itinerantes** prestados a usuarios nacionales fuera de la República Argentina (D 296/97 art.52-b).
- ◆ Servicios **prestados** a otros sujetos que resulten **revendedores** (D 296/97 art.52-c).
- ◆ Servicios de **valor agregado** (D 296/97 art.52-d).

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 modificaciones;
L N° 27.430-17; Reglamento: Decreto 501/18)

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, lo que ocurra antes (L N° 23.966 art.2-a);
- ♦ en el caso del **autoconsumo** por los propios **contribuyentes**: en el momento de **retiro** de los combustibles (L N° 23.966 art.2-b);
- ♦ 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 (L N° 23.966 art.2-c).

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):

- ♦ Los **importadores** finales (L N° 23.966 art.3-a).
- ♦ 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 (L N° 23.966 art.3-b).

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

Base imponible y Tipo de gravamen

El impuesto se determina aplicando a los productos gravados las **cuantías fijas** por unidad de medida indicadas en la siguiente tabla vigente desde el **1-7-2023** hasta el **31-8-2023** (L N° 23.966 art.4 y RG 4257 y sus modificaciones):

Concepto	Cuantía fija (\$ por litro)
a. Nafta sin plomo, hasta 92 RON	26,064
b. Nafta sin plomo, de más de 92 RON	26,064
c. Nafta virgen	26,064
d. Gasolina natural o de pirólisis	74,439
e. Solvente	74,439
f. Aguarrás	74,439
g. Gasoil	16,074
h. Diesel oil	45,907
i. Kerosene	45,907

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 **aumentar** 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** (L N° 23.966 art.7-a).
- ◆ Destinadas a **naves** y **aeronaves** de transporte internacional y a embarcaciones de **pesca** (L N° 23.966 art.7-b).
- ◆ 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 (L N° 23.966 art.7-c).
- ◆ 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) (L N° 23.966 art.7-d).
 - En las áreas anteriores, se aplican cuantías fijas de **\$ 6,945** para el gas oíl y de **\$ 12,167** 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 soportado** 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 prestan **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 el periodo fiscal, utilizadas como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones fijadas por la reglamentación. El saldo restante puede ser trasladado a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento (L N° 23.966 art.s/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 (L N° 23.966 art.10-a).

Con el **retiro** del producto para su propio consumo por parte del **sujeto** responsable del pago (L N° 23.966 art.10-b).

- ◆ Cuando se verifica la **tenencia** de los productos por parte de los responsables anteriores (L N° 23.966 art.10-c).

- ◆ Con la determinación de **diferencias de inventarios** no justificadas de los productos gravados (L N° 23.966 art.10-d).

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 **fuentes** practicada por la AFIP, aplicando la cuantía del impuesto unitario vigente en el momento. En la **reventa posterior** del producto, el **importador** debe **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 (L N° 23.966 art.12-a).
- ◆ Las **empresas refinadoras** y productoras de combustibles líquidos u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros (L N° 23.966 art.12-b).
- ◆ Los **productores** y **elaboradores** de carbón mineral (L N° 23.966 art.12-c).

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 cuentan 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.

Base imponible y tipo de gravamen

El impuesto se determina (en una sola etapa), en base a las **cuantías fijas** siguientes vigentes desde **1-7-2023** hasta **31-8-2023** (L N° 23.966 art.11 y RG 4257 y sus modificaciones):

Concepto	Cuantía fija (\$ por litro)
a. Nafta sin plomo, hasta 92 RON	1,597
b. Nafta sin plomo, de más de 92 RON	1,597
c. Nafta virgen	1,597
d. Gasolina natural o de pirolisis	4,560
e. Solvente	4,560
f. Aguarrás	4,560
g. Gasoil	1,833
h. Diesel oil	5,235
i. Kerosene	5,235
j. Fuel Oil	2,872
k. Coque de petróleo	3,082
l. Carbón mineral	2,374

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 modificaciones; L N° 25.725 art.84;
L N° 26.546 art.69; Resol N° 487/2021 del Ministerio de Economía;
Reglamento: Decreto 786/02)

Esta Ley crea el denominado *Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumos Residenciales de Gas*. El Fondo se constituye con un **recargo** equivalente al **5,4%** (a partir de septiembre de **2021**), 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 mismo recargo del **5,44%** se aplica a los volúmenes de gas en el caso del **autoconsumo** (Resolución N° 487/2021 art.2).

Por su parte, las **empresas comercializadoras** deben **aplicar** y **trasladar** el **recargo** sobre el precio del gas natural adquirido, repercutido por los proveedores de gas por cada m³ de **9.300 kcal** comercializado (Resolución N° 487/2021 art.3).

Los **productores** de **gas** se constituyen en **agentes de percepción** en la emisión de la **factura** o documento equivalente a todos los sujetos de la industria, estando obligados a **declarar** e **ingresar** la **percepción** y el **autoconsumo**, de acuerdo con las normas de la AFIP (L N° 25.565 art.75).

Este recargo que, en principio estaba vigente hasta el **22-3-2022**, se prorroga hasta el **31-12-2031**.

D. Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas

(L N° 27.346-2016, Título III, Capítulo I; Reglamento 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 imposables** 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 **augmentar** 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° 27.346/16. 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%**
- ♦ las **apuestas realizadas** por personas vinculadas a la explotación de este tipo de juegos con inversiones vinculadas a esta actividad en Argentina: **2,5%**
- ♦ las **apuestas realizadas** (directa o indirectamente) por personas del exterior: **10%**
- ♦ 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

El Poder Ejecutivo Nacional puede **aumentar** 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 (L N° 27.346 art.6-8°).

El impuesto **se liquida y abona quincenalmente**, en base a **declaración jurada**, de acuerdo con 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 modificaciones; L N° 24.065 art.70;
Resolución 366/2018 ; Reglamento: Decreto 1398/92 art.70)

La L N° 15336 art.30 crea el denominado *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 modificaciones; 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 **2023**, el **tipo** aplicable se sitúa en el **7%**.

H. Impuestos Adicionales destinados al Fondo Especial del Tabaco

(L N° 19.800-1972 y sus modificaciones; Reglamento: Decreto 3478/75)

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

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 a cuenta** en el **IVA**.

Liquidación y pago del impuesto

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; Reglamento 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** (L N° 26.522 art.96-II-a):

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** (L N° 26.522 art.96-II-b):

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** (L N° 26.522 art.96-II-c):

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

- **Servicios de satélite por suscripción: 5%.** (L N° 26.522 art.96-II-d).
- **Servicios no satelitales por suscripción** (L N° 26.522 art.96-II-e):

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

- **Señales** (L N° 26.522 art.96-II-f):

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

- **Otros productos y servicios** (L N° 26.522 art.96-II-g):

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 ; Reglamento: Decreto N° 99/2019 y 682/2022; RG AFIP N° 4659/2020)

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

El impuesto se aplica en Argentina, sobre las siguientes **operaciones** (LIPAIS art.35):

- ♦ **Compra** de **billetes** y **divisas** en **moneda extranjera** (incluidos los cheques de viaje) efectuada por los residentes en Argentina (LIPAIS art.35-a).
- ♦ **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 (LIPAIS art.35-b).
- ♦ **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 (LIPAIS art.35-c).
- ♦ **Adquisición** de **servicios** en el **exterior** contratados a través de agencias de viajes y turismo argentinas (mayoristas y minoristas) (LIPAIS art.35-d).
- ♦ **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. (LIPAIS art.35-e). 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 (LIP AIS 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** (LIP AIS art.36-a).
- ♦ 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 (LIP AIS art.36-b).
- ♦ **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 (LIP AIS art.36-c).

El impuesto se **devenga** en el caso de operaciones de (LIP AIS art.38):

- ♦ **Compra** de **billetes y divisas** en moneda extranjera (LIP AIS art.35-a): en el momento de **realización** de la operación cambiaría (LIP AIS art.38-a);
- ♦ **Cambio de divisas canceladas** con **tarjeta de crédito** y/o compra (LIP AIS 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 (LIP AIS art.38-b);
- ♦ **Cambio** de **divisas canceladas** con **tarjeta de débito** (LIP AIS art.35-b y c): en la fecha de **débito** en la cuenta bancaria asociada (LIP AIS art.38-c);
- ♦ **Adquisición** de **servicios en el exterior** a agencias de turismo y viajes argentinas y de servicios de transporte **con destino fuera de Argentina** (LIP AIS 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 (LIP AIS art.38-d).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LIP AIS art.36):

- ♦ las **personas** físicas o jurídicas residentes en Argentina;
- ♦ las **sucesiones indivisas** que realizan 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** (LIP AIS art.36):

- ♦ 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 (LIP AIS art.37). En **operaciones** de:

- ♦ **Compra** de **billetes y divisas** en moneda extranjera (LIP AIS art.35-a): las **entidades autorizadas** a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina (LIP AIS art.37-a).
- ♦ **Cambio** de **divisas** abonadas mediante **tarjetas** de crédito, de compra y débito (LIP AIS art.35-b y c): las entidades que efectúen los cobros a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra (LIP AIS art.37-b).
- ♦ **Adquisición** de **servicios** en el **exterior** contratados a agencias de viajes y turismo argentinas (LIP AIS art.35-d): las **agencias** de viajes y turismo que efectúen el cobro de los servicios (LIP AIS art.37-c).
- ♦ **Adquisición** de **servicios** de **transporte** (terrestre, aéreo y acuático) de pasajeros con destino **fuera de Argentina** (LIP AIS art.35-e): las **empresas** de transporte correspondientes que efectúen el cobro de los mismos (LIP AIS art.37-d).

Base imponible

La **base imponible** del IPAIS está constituida de la siguiente manera en el caso de operaciones de (LIPAIS art.39):

- ♦ **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 (LIPAIS art.39-a);
- ♦ **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 (LIPAIS art.39-b).

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 2022**. No obstante, se **prorroga su vigencia** hasta el **31-12-2027** (L N° 27.702-22 art.1).

Hecho imponible

El impuesto se aplica sobre (L N° 25413 art.1):

- ♦ 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** (L N° 25413 art.1-a).
- ♦ 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 (L N° 25413 art.1-b).
- ♦ 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) (L N° 25413 art.1-c).

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 **efectuado** la misma, en el caso de las otras operaciones (L N° 25413 art.1).

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 de gravamen

(L N° 25413 art.1)

Está constituida por el **importe bruto** de los **créditos, débitos y operaciones gravadas**, 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.

Exenciones

Están **exentos del gravamen** (L N° 25413 art.2):

- ♦ Los **créditos y débitos** en **cuentas bancarias**, así como las **operaciones y movimientos** de fondos de las **entidades públicas**, excepto las **empresas** de participación **pública** (L N° 25413 art.2-a).
- ♦ Los **créditos y débitos** en cuentas bancarias de las **misiones diplomáticas y consulares** extranjeras acreditadas en Argentina, en base a reciprocidad (L N° 25413 art.2-b).
- ♦ 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 (L N° 25413 art.2-c).

Además, de acuerdo con el reglamento:

- ♦ Las **cuentas** utilizadas para las **operaciones** de los **mercados** de **valores** autorizados y sus **agentes**, las **bolsas** de **comercio** (sin mercados organizados), así como las **cajas** de **valores** y **entidades** de **liquidación** y **compensación** autorizadas (D N° 380-01 art.10-a);

- La **exención** también se aplica a las **casas y agencias de cambio** autorizadas, respecto de las operaciones cambiarias.
- ◆ Las **cuentas** utilizadas en la **administración y gestión de fondos públicos** por el Estado y las **entidades sin fines de lucro exentas** del IAG y del IVA (D N° 380-01 art.10-a);
- ◆ Las **transferencias** de fondos (por cualquier medio, excepto cheques) a otras **cuentas del mismo ordenante** (a partir del **1-8-2021**) (D N° 380-01 art.10-b);
 - La **exención** no se aplica en caso de cuentas pertenecientes a más de una persona jurídica.
- ◆ Los **débitos** en cuenta corriente de los fondos para la **constitución de depósitos a plazo fijo** en entidades financieras y sus **acreditaciones** correspondientes a su vencimiento (D N° 380-01 art.10-b’).
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por los **fondos comunes de inversión** destinados a la **financiación** de las **Micro, Pequeñas y Medianas Empresas** y los **fideicomisos** financieros, siempre que las carteras de inversión o los bienes fideicomitados consistan en valores (públicos o privados) o derechos derivados de operaciones acreditadas en instrumentos públicos o privados y la totalidad de las participaciones o de los valores fiduciarios cuenten con oferta pública (D N° 380-01 art.10-c)
- ◆ Las **cuentas de depósito** de los ingresos por la **Tasa Aeroportuaria Única** por Servicios Migratorios y de Aduanas, la **Tasa de Uso de Aerostación** y del **Impuesto sobre el Precio de los Pasajes Aéreos al Exterior**, utilizadas por las compañías aéreas (D N° 380-01 art.10-c’).
- ◆ Las **cuentas** de facturas de **servicios públicos, impuestos** y otros **servicios**, utilizadas por las empresas de servicios electrónicos de pagos y cobros (por cuenta y orden de terceros), incluidos sus movimientos y las utilizadas por sus agentes oficiales (D N° 380-01 art.10-d);
 - La **exención** también se aplica a los **débitos y créditos** efectuados por personas (físicas o jurídicas) acreditadas como **Micro y Pequeñas Empresas** (a partir del **17-11-2021**).
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por las **Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones**, para la **recaudación de fondos** y para el **pago de las prestaciones**, incluidas las cuantías percibidas de sus afiliados por **seguros de vida** colectivos de **invalidéz y fallecimiento**, así como las abiertas a nombre de los respectivos Fondos de Jubilaciones y Pensiones, y las utilizadas por las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo, las Compañías de Seguro de Vida, las Compañías de Seguro de Retiro, las Cajas de Previsión Provinciales para Profesionales y las Cajas Complementarias de Previsión o Fondos Compensadores de Previsión (D N° 380-01 art.10-e);
- ◆ Los **débitos** originados por este **impuesto** y los **créditos y débitos** correspondientes a **errores o anulaciones** previamente acreditados en cuenta (D N° 380-01 art.10-f);
- ◆ Los **giros y trasferencias** de fondos, siempre que no se realicen los correspondientes **pagos** a sus respectivos beneficiarios (D N° 380-01 art.10-g);
- ◆ Los **débitos y créditos** en las cuentas corrientes de los **trabajadores, jubilados o pensionistas**, correspondientes a sus **remuneraciones**, hasta la cuantía mensual acreditada en la cuenta corriente del beneficiario de dichos ingresos (D N° 380-01 art.10-h);
- ◆ Los **créditos** en cuenta corriente **originados en préstamos bancarios**, los débitos y créditos derivados de la renovación de estos y los créditos originados en **adelantos de fondos** por descuentos de pagarés, facturas, cheques recibidos al cobro, etc. (D N° 380-01 art.10-i);
 - La **exención** también alcanza a los **créditos** en la cuenta corriente del **tomador**, originados en **operaciones** de mediación por **transacciones financieras** efectuadas con la intervención y garantía de instituciones, siempre que se trate de documentos propios.
- ◆ Las **transferencias** que no generan débitos o créditos en cuentas corrientes bancarias, efectuadas por **personas físicas** o sujetos del **exterior**, siempre que se identifique al beneficiario de estas (D N° 380-01 art.10-j);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por Correo Argentino S.A., para la realización de **pagos** de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (D N° 380-01 art.10-k);
- ◆ Los **créditos** en cuenta corriente originados en la **acreditación** de cartas de crédito y otros instrumentos de pago de las **exportaciones** (D N° 380-01 art.10-l);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por **administradoras** de redes de **cajeros automáticos** para realizar **compensaciones** por cuenta de entidades financieras locales y del exterior, originadas en movimientos de fondos a través de esas redes, así como las **transferencias** con origen o destino en las mencionadas cuentas (D N° 380-01 art.10-m);

- ◆ Los **débitos** y **créditos** de las cuentas de depósito de las **libranzas judiciales** (D N° 380-01 art.10-n);
- ◆ Las **cuentas corrientes** utilizadas por el Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial; por el Fondo Fiduciario de Apoyo Financiero a las Entidades Financieras y de Seguro y por el Fondo Fiduciario Federal del INFRA y su Fideicomiso de Asistencia (D N° 380-01 art.10-o);
- ◆ Las **cuentas** corrientes utilizadas en la **gestión** de **cobro** de **tributos**, realizada por instituciones que suscriben convenios con organismos estatales (D N° 380-01 art.10-p);
- ◆ Las **cuentas** y **operaciones** de los titulares y representantes en Argentina, para la realización de **donaciones** efectuadas por **gobiernos extranjeros** (comprendidas en el Título X de la Ley N° 23.905) (D N° 380-01 art.10-q);
- ◆ Los **créditos** y **débitos** derivados de **suscripciones** y **rescates** de **fondos** comunes de **inversión**, siempre que la titularidad de la participación coincida con la del titular de la cuenta corriente en la que se efectúa el débito o se acredita el rescate (D N° 380-01 art.10-r);
- ◆ Las **cuentas** corrientes especiales establecidas por el Banco Central abiertas a nombre de personas jurídicas del exterior utilizadas por estas para la realización de **inversiones financieras** en **Argentina** (D N° 380-01 art.10-s);
- ◆ Las **cuentas** abiertas a nombre de sujetos pertenecientes al Régimen Minero (Ley N° 24.196), de Inversiones para Bosques Cultivados (Ley N° 25.080) y del Régimen de Energía Eólica y Solar (Ley N° 25.019), utilizadas para el registro de **créditos** y **débitos** derivados de operaciones originadas en **proyectos** que hayan obtenido el beneficio de **estabilidad fiscal** con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Competitividad N° 25.413 (D N° 380-01 art.10-t);
- ◆ Los **débitos** y **créditos** en **cuentas** de **caja** de **ahorro** abiertas en instituciones de la Ley de Entidades Financieras, con algunas excepciones (D N° 380-01 art.10-u);
- ◆ Los **débitos** y **créditos** en cuenta corriente a nombre de las **entidades religiosas** (D N° 380-01 art.10-v);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por las **cooperadoras escolares** (Ley N° 14.613) (D N° 380-01 art.10-w);
- ◆ Las **cuentas** abiertas a nombre de los **servicios** de **atención médica** integral para la comunidad (Ley N° 17.102) (D N° 380-01 art.10-x);
- ◆ Las **cuentas** de **depósito** de fondos destinados al **pago** de **pensiones** y retiros **militares** y de las **fuerzas de seguridad** y **policiales**, abiertas a nombre de apoderados o mandatarios que actúan por cuenta y orden de los beneficiarios (D N° 380-01 art.10-y);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por el Organismo Encargado del Despacho (OED), en las **operaciones** de **cobros** y **pagos** por cuenta y orden de los agentes del Mercado Eléctrico Mayorista (Ley N° 24.065), incluidas las cuentas de titularidad de los fideicomisos del OED utilizadas en los cobros y pagos del Mercado Eléctrico Mayorista (D N° 380-01 art.10-z).

A continuación, se incluyen **exenciones adicionales** del (D N° 380-01 art.10), sin número de epígrafe.

- ◆ Las **cuentas** corrientes utilizadas por los **fondos fiduciarios** que se constituyan para facilitar las operaciones llevadas a cabo por la Entidad Binacional YACYRETA (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Las **cuentas** corrientes utilizadas por los **distribuidores** de **diarios**, **revistas** y afines (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas para las operaciones del Sistema Único de Boleto Electrónico (SUBE), por los operadores de carga que han suscrito el 'Convenio Acuerdo Red de Carga' con las entidades administradoras de este, en el desarrollo de sus actividades vinculadas al servicio de carga de Tarjetas SUBE y de Tarjetas Compatibles Autorizadas y otros soportes compatibles (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Los **débitos** y **créditos** en cuenta corriente derivados de las **transferencias** de dominio **onerosas** de **inmuebles** (D N° 380-01 art.10 s/n);
 - La **exención** también alcanza a los débitos y créditos por la utilización de cheques cancelatorios o de pago financiero, utilizados en las operaciones anteriores.
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por el Fondo de Garantías Argentino (FoGAR) (Ley 25.300¹² art.8) y por los Fondos de Afectación Específica que se constituyan en el marco del artículo 10 de esta Ley (D N° 380-01 art.10 s/n);

12 Ley de Fomento a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.

- ◆ Las **transferencias** entre cuentas (inclusive de pago) abiertas a nombre del **mismo titular**, excepto las correspondientes a más de una persona jurídica (a partir de **1-8-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Las **cuentas de pago** abiertas o suministradas por los Proveedores de Servicios de Pago (PSP) o empresas de servicios electrónicos de pagos y cobranzas (por cuenta y orden de terceros), utilizadas mediante **dispositivos** de comunicación **móviles** u otros soportes electrónicos, cuyos titulares sean **personas físicas**.
 - La **exención** también se aplica a los **movimientos** efectuados y a las tareas indicadas anteriormente por los Proveedores de Servicios de Pago (PSP), regulados por el Banco Central (a partir del **1-8-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Las **cuentas bancarias** a la vista utilizadas por los Proveedores de Servicios de Pago (PSP) y las empresas de servicios electrónicos de pagos y cobranzas por cuenta y orden de terceros (cuando estas últimas actúan también como Proveedores de Servicios de Pago (PSP)) para el mantenimiento de depósitos a la vista o el cumplimiento de las normas regulatorias del Banco Central y los movimientos de fondos destinados a cumplir con las obligaciones de ingreso del impuesto (a partir del **17-11-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Los **débitos** y **créditos** en cuentas (inclusive de pago) de adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) e inscritos en el Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto - dispuesto por la RG N° 3900 AFIP (a partir del **1-8-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n);
 - También se incluyen las **cuentas** de los **fideicomisos** constituidos por el citado Organismo, utilizadas para garantizar los cobros y pagos en el Mercado Eléctrico Mayorista.
- ◆ Las **cuentas** utilizadas en la **administración** del **servicio** de **pagos** de **bienes** y **servicios**, cuyos destinatarios sean consumidores finales, por cuenta y orden de terceros, para los créditos originados en los importes recibidos de los ordenantes y para los débitos generados por los pagos a los beneficiarios, inscriptas en el Registro por la RG N° 3900-2016 de la AFIP (D N° 380-01 art.10 s/n).
- ◆ Los **créditos** y **débitos** de las cuentas utilizadas por los **administradores** de esquemas de **pago** de **transferencias electrónicas** autorizados por el Banco Central u otros participantes (aceptadores u operadores), para el recibo y envío de fondos de operaciones incluidas en el programa “Transferencias 3.0”, a los beneficiarios de esas operaciones y a los participantes en las operaciones, no quedando comprendidas las cuentas que estos últimos participantes utilicen para efectuar sus propias transacciones (pago de proveedores y de sueldos, entre otras) (a partir del **17-11-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n);
- ◆ Las **cuentas** utilizadas por los Consignatarios de Ganado, relativas a movimientos de fondos de terceros, siempre que se encuentren inscritos y activos en el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroindustrial (RUCA) y, en su caso, en los Registros Fiscales de la AFIP, para los Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes (a partir del **29-12-2021**) (D N° 380-01 art.10 s/n).

Las **exenciones** anteriores y las previstas en normas similares **no se aplican** en casos de **operaciones** sobre **criptoactivos, criptomonedas, monedas digitales** y similares (a partir del **17-11-2021**).

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%**, en función de los **tipos de gravamen**) de este impuesto frente a (D N° 380-01 art.13):

- ◆ 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 anual** de los impuestos anteriores, como en sus **anticipos respectivos**. El saldo no acreditado no puede ser compensado frente a otros gravámenes, ni objeto de reintegro o transferencia en favor de terceros, pudiendo ser trasladado a otros periodos fiscales de los tributos citados, hasta su agotamiento (D N° 380-01 art.13).

Liquidación y pago del impuesto

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° 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)

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.

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.

- ♦ **Mercaderías en su mayoría de origen agroindustrial e insumos básicos industriales y otras mercaderías de origen industrial**
 - (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.
 - (Decreto N° 410/2021): **0%, 3%, 4,5%, 5% y 9%**
 - (Decreto N° 851/2021): **0%, 3%, 4,5% y 12%**
- ♦ **Productos y subproductos de la soja y el biodiésel y sus mezclas, desde el 28/11/2022** (Decretos N° 230/2020; 790/202; 131/2022 y 787/2022).
- ♦ **Productos que conforman la cadena agroalimentaria** (Decreto N° 230/2020).
- ♦ **Sector pesquero:** determinados productos (merluza, langostino, calamar, entre otros) para el consumo final que sean elaborados mediante procesos que se completan enteramente en la República Argentina: **0%, 1%, 3%, 5%, 6% y 9%** (Decreto N° 754/2021)
- ♦ **Productos que revisten la condición de ecológicos, biológicos u orgánicos y presentan el certificado de la empresa certificadora, autorizada por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA): 0%**, con excepción del trigo, harina de trigo, el maíz en grano y la soja y subproductos, los cuales se reducen en 5 puntos porcentuales la alícuota del derecho de exportación (Decreto N° 852/2021).
- ♦ **Bienes finales del sector automotriz:** se aplica un derecho de exportación al **0%**, hasta el **31/12/2022**, 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 (Decreto N° 789/2020 art.2°, Decretos N° 150/2021; 831/2021 y 81/2023).
- ♦ **Derechos de Hidrocarburos** (Decreto N° 488/2020, vigente desde **19-5-2020**).
- ♦ **Productos del sector minero:** al **3% y 8%**, desde **1-1-2020** hasta **31-12-2023** (Decreto N° 785/2020; 789/2020 y 908/2021).
- ♦ **Registro Optativo de Exportaciones de Cobre para el sector minero**, desde el **14/06/2022** (Decreto N° 308/2022)
- ♦ **Desgravación y tipo reducido a las exportaciones efectuadas por las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMES)** (Decreto N° 302/2021 art.2°).
 - **Desgravación del derecho de exportación**
 - Desde el **09/05/2021**, se desgrava del Derecho de Exportación (D.E.) a las exportaciones realizadas por las **Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMES)** (L N° 24.467 art. 2), respecto de las mercaderías detalladas en el Anexo, que forma parte del Decreto N° 302/2021. La cuantía anual sujeta a desgravación, en términos de su valor FOB, alcanza hasta **USD 500.000**. Esta medida no alcanza a las operaciones realizadas por cuenta y orden de terceros.
 - Las **Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPyMES)** pueden acceder al tratamiento previsto, siempre que las exportaciones realizadas en el año calendario inmediato anterior no hayan excedido de **USD 3.000.000** o no hayan realizado exportaciones en el mismo período.

- **Tipo reducido de derechos de exportación**
 - A partir del **09/05/2021**, cuando se superen de **USD 500.000** y hasta la suma de **USD 1.000.000**, inclusive, de valor FOB, se abona un tipo de derechos de exportación equivalente al 50% del que corresponde, según su posición arancelaria. Esta medida no alcanza a las operaciones realizadas por cuenta y orden de terceros.
 - Las **Micro, Pequeñas y Medianas Empresas** (MiPyMEs) pueden acceder a este tratamiento, siempre que las exportaciones realizadas en el año calendario inmediato anterior no hayan excedido de **USD 3.000.000** o no hayan realizado exportaciones en el mismo período.
- **Operaciones de exportación** tramitadas en base al **Régimen de Exportación Simplificada** (Exporta Simple): **0%** (Decreto N° 783/2021).
- **Programa de Incremento Exportador**, desde el **28/11/2022** (Decreto N° 787/2022 -Decreto N° 576/2022)

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 realizan **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 **\$ 7.996.484,12**, por la **prestación de servicios**, o de **\$ 11.379.612,01**, en el caso de **ventas** de cosas **muebles** (L N° 26.565 art.2-a).
- ◆ 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 corresponde realizar (L N° 26.565 art.2-b).
- ◆ Que el **precio unitario** de **venta** de cosas muebles no supere los **\$ 85.627,66** (L N° 26.565 art.2-c).
- ◆ No haber realizado **importaciones** para su comercialización en los últimos **12** meses (L N° 26.565 art.2-d).
- ◆ No realizar más de **3 actividades simultáneas**, o poseer más de **3 unidades de explotación** (L N° 26.565 art.2-e).

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 (L N° 26.565 art.7). En la siguiente tabla se incluyen los valores **vigentes desde 1-7-2023** (L N° 26.565 arts.8 y 11; RG 4309/18):

Categoría	Ingresos Brutos (hasta \$) ¹³	Actividad	Cantidad mínima de empleados	Superficie afectada (hasta m ²) ¹⁴	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	1.414.762,58	No excluida	No requiere	30	3.300	230.178,48	496,85	496,85
A exento ¹⁵	1.414.762,58					230.178,48	No aplicable	No aplicable
B	2.103.025,45	No excluida	No requiere	45	5.000	230.178,48	957,27	957,27
B exento ¹⁶	2.103.025,45					230.178,48	No aplicable	No aplicable
C	2.944.235,60	No excluida	No requiere	60	6.700	460.356,93	949,02	1.512,56
D	3.656.604,33	No excluida	No requiere	85	10.000	460.356,93	1.559,09	2.484,46
E	4.305.799,15	No excluida	No requiere	110	13.000	573.619,32	2.965,66	3.967,80
F	5.382.248,94	No excluida	No requiere	150	16.500	575.446,12	4.079,93	5.180,81
G	6.458.698,71	No excluida	No requiere	200	20.000	690.535,39	5.189,94	6.459,54
H	7.996.484,12	No excluida	No requiere	200	20.000	920.713,84	11.862,69	15.856,76
I	8.949.911,06	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	920.713,84	No aplicable	25.575,36
J	10.257.028,68	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	920.713,84	No aplicable	30.054,72
K	11.379.612,01	Solo venta Bs. Muebles	No requiere	200	20.000	920.713,84	No aplicable	34.526,76

El **pequeño contribuyente** que realiza **actividad primaria** y queda 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.

13 No deben ingresar el impuesto integrado los trabajadores independientes promovidos o inscriptos en el Registro Nacional de Efectores. Tampoco deben hacerlo los que realizan actividades primarias y los asociados a cooperativas, cuyos ingresos brutos no superan la cuantía máxima establecida para la categoría A.

14 Este parámetro no debe considerarse en ciudades de menos de 40.000 habitantes (excepto algunas excepciones).

15 Se encuentran **exentos** del pago del impuesto integrado, los monotributistas de las categorías A y B, siempre que no obtengan ingresos por:

- trabajo en relación de dependencia, cargos públicos, jubilaciones, pensiones o retiros.
- dirección, administración o conducción de sociedades.
- Locación de bienes muebles o inmuebles.
- Prestaciones e inversión financieras, compraventa de valores mobiliarios y de participaciones en las utilidades de sociedades.

16 Ibidem.

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 queda encuadrado desde su adhesión en el *Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)* y realiza las siguientes **cotizaciones provisionales fijas**:

- ◆ Aporte de **\$ 2.192,15**, 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 **\$ 3.061,75** con destino al Sistema Nacional del Seguro de Salud, de los cuales un **10%** se destina al Fondo Solidario de Redistribución.
- ◆ Aporte adicional de **\$ 3.061,75**, 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 **1-7-2023**).

Categoría	Impuesto integrado (\$)		Aportes al SIPA (\$)¹⁷	Aportes obra social (\$)¹⁸	Total (\$)	
	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
A	496,85	496,85	2.192,15	3.061,75	5.750,75	5.750,75
A exento¹⁹	No aplicable	No aplicable	2.192,15	3.061,75	5.253,90	5.253,90
B	957,27	957,27	2.411,36	3.061,75	6.430,38	6.430,38
B exento²⁰	No aplicable	No aplicable	2.411,36	3.061,75	5.473,11	5.473,11
C	1.636,83	1.512,56	2.652,52	3.061,75	7.351,10	7.226,83
D	2.689,05	2.484,46	2.917,75	3.638,26	9.245,06	9.040,47
E	5.115,04	3.967,80	3.209,55	4.452,02	12.776,61	11.629,37

17 Quedan exceptuados de ingresar cotizaciones al régimen de la seguridad social y a obras sociales, los siguientes sujetos:

- los que se encuentran obligados por otros regímenes previsionales.
 - Los menores de 18 años.
 - Los contribuyentes adheridos al monotributo por locación de bienes muebles e inmuebles.
 - Las sucesiones indivisas continuadoras de los sujetos adheridos al régimen que optan por permanecer en el mismo.
 - Los jubilados por leyes anteriores al 07/1994 (N° 18.037 y N° 18.038), es decir jubilados hasta el 06/1994.
- Los jubilados (por leyes anteriores o ley actual) quedan exceptuados de ingresar aportes a la obra social.

18 Afiliación individual a obra social, sin adherentes. Por cada adherente, además, deberá ingresarse ese mismo importe.

19 Ibidem.

20 Ibidem.

Categoría	Impuesto integrado (\$)		Aportes al SIPA (\$) ¹⁷	Aportes obra social (\$) ¹⁸	Total (\$)	
	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
F	7.036,89	5.180,81	3.530,49	5.145,02	15.712,40	13.856,32
G	8.951,39	6.459,54	3.883,53	5.512,52	18.347,44	15.855,59
H	20.460,26	15.856,76	4.271,88	6.615,02	31.347,16	26.743,66
I	No aplicable	25.575,36	4.699,08	8.190,03	-	38.464,47
J	No aplicable	30.054,72	5.169,03	9.166,53	-	44.390,28
K	No aplicable	34.526,76	5.685,87	10.505,29	-	50.717,92

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 encuentran en **situación de vulnerabilidad social** y que no generan **ingresos anuales** superiores al límite previsto para la categoría A **\$ 1.414.762,58** (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 **\$ 2.917,75** (con destino al SIPA), y pagan el **50%** del componente de la **obra social (\$ 1.819,13)**, 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 hayan obtenido en los **12** meses inmediatos anteriores al momento de su adhesión, **ingresos brutos** superiores a **\$ 1.414.762,58** (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;
Reglamento 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

(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 **doble 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

I. 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	-	-

Impuestos sociales y contribuciones	% De salarios brutos mensuales Incluyendo paga extraordinaria	
	Empleador	Empleado
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 junio de **2023** se sitúa en **\$ 776.478,32** (RESOL-2023-112-ANSES-ANSES).
- ◆ 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		

Concepto	Empleados Aportes (%)	Empleadores Contribuciones (%)
- Menor a \$ 2.400	0,30	0,60
- Igual o mayor a \$ 2.400	0,45	0,90
• Obra Social de Personal de Dirección		
- Menor a \$ 2.400	0,45	0,90
- Igual o mayor a \$ 2.400	0,60	1,20
Total	17,00	24,00 o 26,40 (*)

(*) 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 1 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**, disfrutan de una disminución de **\$ 10.000** mensuales sobre la totalidad de la base imponible indicada anteriormente (L N° 27.541 art.23).

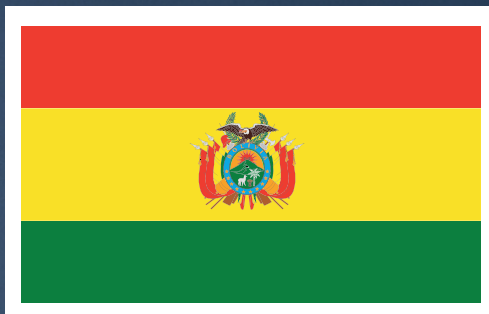
Régimen de Trabajadores Autónomos

Estos trabajadores, una vez encuadrados en una de las **5** 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 **15-6-2023**).

Categorías	Importe (\$)
I	12.742,32
II	17.838,98
III	25.484,42
IV	40.775,04
V	56.065,48

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

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	97
A.	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: Personas Jurídicas	97
B.	Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA): Personas Físicas	107
C.	Impuesto Directo a los Hidrocarburos - IDH	114
D.	Impuesto Complementario de la Minería	115
E.	Impuesto al Juego	121
F.	Impuesto a las Transacciones	123
II.	Impuestos sobre la Propiedad	126
A.	Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes	126
B.	Impuesto a las Grandes Fortunas	128
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	131
A.	Impuesto al Valor Agregado IVA	131
IV.	Impuestos Selectivos	135
A.	Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)	135
B.	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)	138
C.	Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior	140
D.	Impuesto a la Participación en Juegos - IPJ	141
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	142
A.	Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)	142
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	145
A.	Gravámenes Arancelarios	145
VII.	Regímenes Simplificados	146
A.	Régimen Tributario Simplificado - RTS	146
B.	Régimen Agropecuario Unificado – RAU	148
C.	Sistema Tributario Integrado - STI	151
VIII.	Otros	153

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I. Impuestos a la Propiedad	153
A. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)	154
B. Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)	155
C. Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores	157

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones al Sistema Integral de Pensiones	159
--	-----

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: Personas Jurídicas
- B. Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA): Personas Físicas
- C. Impuesto Directo a los Hidrocarburos
- D. Impuesto Complementario de la Minería

A.

Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: Personas Jurídicas

(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, incluyendo a las 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. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa (LIUE art.37).

Asimismo, se consideran **sujetos del impuesto** a las **empresas** (LIUE art.38):

- ◆ constituidas o por constituirse en Bolivia que extraen, producen, benefician, reforman, funden y/o comercializan **minerales y/o metales** (LIUE art.38-1).
- ◆ dedicadas a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de **hidrocarburos** (LIUE art.38-2).
- ◆ dedicadas a la generación, transmisión y distribución de **energía eléctrica** (LIUE art.38-3).

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 y del lugar de celebración de los contratos (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 (RLIUE art.4-a);
- ◆ 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 (RLIUE art.4-b);
- ◆ 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 (RLIUE art.4-c);
- ◆ 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 (RLIUE art.4-d);
- ◆ Los **honorarios y remuneraciones** por **prestación** de **servicios** realizados fuera de Bolivia (consultoría, asesoramiento, asistencia técnica, investigación, profesionales y peritajes) (RLIUE art.4-e).

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 produce su exigibilidad (LIUE art.46).

La **utilidad neta imponible (base 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, efectuándose 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 (LIUE art.49-a).

- ♦ Las **utilidades** obtenidas por **asociaciones, fundaciones e instituciones** no lucrativas autorizadas que desarrollan todo tipo de actividades (religiosas, benéficas, sociales, educativas, culturales, científicas etc.) (LIUE art.49-b).
- ♦ Los **intereses** a favor de **organismos** internacionales de crédito e **instituciones** oficiales extranjeras, en base a convenios ratificados por Bolivia (LIUE art.49-c).
- ♦ Los **intereses** de títulos de **deuda pública** emitidos en el extranjero y los **pagos** por **servicios de asesoría**, vinculados a las emisiones de **deuda pública** en el extranjero¹.

Deducciones

En este sentido, se analizan:

Gastos deducibles

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

Con carácter general, los **contribuyentes** solo pueden deducir todos aquellos **gastos necesarios** para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores o supervisores, las provisiones 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** (RLIUE art.10-a).
- ♦ **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 (RLIUE art.10-b).
- ♦ Otros **similares** a los anteriores (RLIUE art.10-c).

Determinadas **remuneraciones al factor trabajo** como (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

¹ Que permanecen vigentes, en base a la L N° 1493 art.6 párrafos III y IV, de PGE de 2022.

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 brutos** abonados.

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

- ◆ Los **gastos de cobranza** de las rentas gravadas (RLIUE art.12-a).
- ◆ Los **aportes obligatorios** a organismos reguladores/supervisores (RLIUE art.12-b).
- ◆ Las **cotizaciones** a la **seguridad social** y los gastos por **seguros** (RLIUE art.12-c).
- ◆ Las **dietas y gastos** de transporte por viajes dentro y fuera de Bolivia (RLIUE art.12-d).
- ◆ 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 (RLIUE art.12-e).
- ◆ Los **honorarios y retribuciones** por asesoramiento, dirección o servicios prestados dentro y fuera de Bolivia, debidamente **respaldados** mediante **factura o retenidos** en caso de ingresos o rentas de fuente boliviana (a partir de **2023**) (RLIUE art.12-f).
- ◆ Otros **gastos** similares a los anteriores (RLIUE art.12-g).

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** (RLIUE art.13-a).
 - 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%**.

En el caso de la **industria petrolera**, la cuantía total de las **deudas financieras** de la empresa no puede exceder del **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 (RLIUE art.13-b).
- ◆ Las **primas de seguros** sobre **bienes** productores de rentas gravadas y por **accidentes de trabajo** de los **empleados** (RLIUE art.13-c).

Los **gastos** por los **tributos y otras cargas fiscales** (RLIUE art.14):

- ◆ Los tributos efectivamente abonadas (como **contribuyentes directos**) siguientes (RLIUE art.14-I):
 - El Impuesto a las Transacciones efectivamente abonado y no el acreditado con el IUE;
 - El impuesto que grava a la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores;
 - El impuesto que grava a las transferencias de bienes inmuebles y vehículos automotores;
 - El impuesto que grava a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes, en los casos en que la empresa sea la beneficiaria de estas transmisiones;
 - El Impuesto Directo a los Hidrocarburos – IDH, establecido en el Artículo 53 de la Ley N° 3058, de 17 de mayo de 2005, de Hidrocarburos;
 - Las Patentes Municipales y las Tasas, aprobadas conforme a las previsiones constitucionales;
 - El IVA incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo.

El Impuesto a los Consumos Específicos consignado por separado en las facturas por las compras alcanzadas por dicho impuesto, en los casos que éste no resulte recuperable por el **contribuyente**.

- ◆ También son **deducibles**, en su caso, las (RLIUE art.14-II):
 - **Patentes, regalías y participaciones** (mineras y carboníferas).
 - **Patentes** de desmonte y aprovechamiento **forestal**.
- ◆ 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.

- Las **empresas constructoras** pueden deducir, asimismo, los pagos efectuados por concepto de **energía eléctrica** y **agua** durante el periodo de construcción.
- ♦ Los **gastos** por **diferencias de cambio** en operaciones de moneda extranjera (RLIUE art.16).
- ♦ Determinadas asignaciones para **reservas y provisiones** (RLIUE art.17)².
- ♦ Las **depreciaciones y amortizaciones** (RLIUE art.20 y 27)³.

Gastos no deducibles

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 (LIUE art.47-1).
- ♦ Los **gastos** por los **servicios personales** prestados que no han sido **retenidos** (LIUE art.47-2).
- ♦ El Impuesto sobre las Utilidades (LIUE art.47-3).
- ♦ Las **multas y sanciones** tributarias (RLIUE art.14-I).
- ♦ El IVA, el ICE y el Impuesto Especial a los hidrocarburos y sus derivados, ya que se trata de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos sujetos al IUE (RLIUE art.14-I).
- ♦ La **amortización** de llaves, marcas y otros activos intangibles, salvo en los casos en que por su adquisición se hubiese pagado un **precio** (LIUE art.47-4).
- ♦ 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 (LIUE art.47-5).
- ♦ Las **previsiones** o **reservas** de cualquier naturaleza, excepto las aportaciones anuales a la **previsión** por **indemnizaciones** (LIUE art.47-6).
- ♦ Las **depreciaciones** correspondientes a revalúos técnicos (LIUE art.47-7).
- ♦ 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 (RLIUE art.18-k):
 - 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 + 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

Los **contribuyentes** del IUE pueden aplicar una **deducción** por la **depreciación** ocasionada por el **desgaste** o **agotamiento** ordinario de los **activos** utilizados en la actividad empresarial, 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**.

² Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

³ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

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)	Coficiente (%)
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

Bienes	Vida útil (años)	Coefficiente (%)
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 produce el estreno de la película (RLIUE art.22).

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

El **contribuyente** puede **deducir** las **asignaciones** efectuadas a los siguientes tipos de **reservas y provisiones** (RLIUE art.17):

- ♦ 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 **créditos incobrables** o las **provisiones** por **insolvencias**, con algunas limitaciones (RLIUE art.17-c).
 - las **entidades financieras** y **aseguradoras** deben determinar sus **provisiones** para **créditos incobrables** de acuerdo con las **normas** de las **autoridades supervisoras** y de la Comisión Nacional de Valores.
- ◆ 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 (DS 4434 art.46).

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.

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Los **contribuyentes** que obtienen **pérdidas** de **fuerza 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 fuerza 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 el ejercicio, 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 **2023**, 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 conceptos⁴ (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** (LIUE art.51 bis-a).
 - una **cuantía** igual al **45%** de los **ingresos netos**⁵ obtenidos por cada operación extractiva de recursos naturales no renovables durante el ejercicio (LIUE art.51 bis-b).
Esta **deducción** está limitada a una cuantía anual de **Bs250.000.000**, por cada operación extractiva, actualizable anualmente.
Las **deducciones** establecidas en los incisos a y b precedentes son independientes de las realizadas al momento de liquidar la **utilidad neta** de la empresa.
- ♦ A partir de **2021**, determinadas entidades reguladas del **sector financiero** (intermediación financiera, arrendamiento financiero, almacenes de depósito, fondos de inversión, agencias de bolsa, etc.), y **asegurador**, cuya **rentabilidad** respecto del patrimonio exceda del **6%**, están sujetas a una **alícuota adicional** al IUE del **25%** sobre los **beneficios extraordinarios**. Esta **alícuota adicional** no computa como **pago a cuenta** del Impuesto a las Transacciones (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 **fente 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 a la **utilidad neta presunta** es del **25%** (LIUE art.51).

⁴ Con independencia de las deducciones efectuadas en la liquidación de la utilidad neta de la empresa.

⁵ En caso de **empresas de hidrocarburos**, los **ingresos netos** por cada operación extractiva son el **valor** de la **producción** en boca de pozo por cada **campo** hidrocarburífero, mientras que en las **empresas** productoras de **minerales** y/o **metales**, los **ingresos netos** por cada operación extractiva son el **valor** del **producto comercializable** puesto en el lugar de la operación minera.

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

(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 **fuerza 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 conjunta de los anteriores factores (RC-IVA art.19).

Los **contribuyentes** están **sujetos** al impuesto por la **totalidad** de los **ingresos** de **fuerza boliviana**, con independencia de su domicilio o residencia. Se consideran de **fuerza 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).

También se consideran **ingresos** de **fuerza 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 prestan servicios dentro y fuera de la dependencia se encuentran sujetos al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA). De la misma forma, las personas físicas que obtienen ingresos de **inversiones** en **capital mobiliario** e **inmobiliario** también tributan por el RC-IVA.

A partir de **2023**, las personas físicas no domiciliadas que obtienen **ingresos** provenientes de **actividades realizadas** en **Bolivia** tributan en el RC-IVA.

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 abona 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 (RC-IVA art.19-a y b).
- ◆ las **rentas** del **capital** bajo la forma de **intereses, rendimientos** y otras rentas del capital mobiliario no sujetas al IUE (RC-IVA art.19-c).
- ◆ 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, suplementario o a destajo (RC-IVA art.19-d).
- ◆ 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** de empresas unipersonales (RC-IVA art.19-e).
- ◆ cualquier otro tipo de **ingreso habitual** no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RC-IVA art.19-f).
- ◆ a partir de **enero de 2023**, los **ingresos** derivados del ejercicio de la profesión u oficios en forma libre o independiente (RC-IVA art.19-g).
- ◆ los **honorarios, retribuciones o ingresos** percibidos por personas no domiciliadas en Bolivia, derivados del trabajo desarrollado en Bolivia (RC-IVA art.19-h).

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 (RC-IVA art.20).
- ◆ Las **retribuciones** navideñas (**aguinaldos**) (RRC-IVA art.1-b).
- ◆ Los **dividendos** (en efectivo o en acciones) 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** a plazo fijo 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 **cotizaciones** y **beneficios sociales** no se encuentran **sujetas** al impuesto (RC-IVA art.25).

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

Los **ingresos** provenientes del ejercicio libre e independiente de profesiones u oficios están sujetos al impuesto (RC-IVA art.19-g)

A partir del **1-1-2023**, las personas físicas que perciben **ingresos profesionales** ya no se encuentran sujetas al IUE, sino al RC-IVA. Las **rentas profesionales** son gravadas en base a las normas del Decreto Supremo N° 4850.

En base a esto, las personas físicas pueden **deducir** de los **ingresos brutos** percibidos, el IVA repercutido en sus facturas, así como los **aportes** efectuados a la **seguridad social**. Asimismo, las personas físicas pueden **compensar** la **cuantía anterior** con el IVA soportado en sus compras internas y el **13%** de **dos** veces el **salario mínimo**.

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 **fuerza 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 **fuerza 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 no se encuentran **sujetos**.

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 a plazo** (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 (RCIVA art.19-c; RRC-IVA art.12).

Regalías

(RC-IVA art.19-b)

Las **regalías** derivadas de **fuentes bolivianas** por personas físicas se encuentran completamente **sujetas**.

Rendimientos del capital inmobiliario

(RC-IVA art.19-a)

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**.

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 titulización 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 no se encuentran **sujetos** (ver arriba).

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

Las **rentas de actividades empresariales** 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**.

Los **profesionales** personas físicas pueden **acreditar** los siguientes **créditos** frente a su **cuota tributaria** por el impuesto:

- ♦ el **IVA soportado** en todas las adquisiciones realizadas en Bolivia
- ♦ el **13%** de la cuantía equivalente a **2 salarios mínimos nacionales** como compensación del IVA de las compras mensuales realizadas a contribuyentes que operan en régimen simplificado 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 actualizado** 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 **2023**, la **cuota tributaria** del impuesto sobre la renta personal se obtiene a partir de la aplicación de los siguientes **tipos**:

- ♦ **actividades empresariales: 25%**. (LIUE art.50)
- ♦ **actividades profesionales y 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 **f 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 a la **utilidad neta presunta** 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.54-3)

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

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 (LIDH art.55-1).

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

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%** (LIDH art.55-2).

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

Las empresas que llevan a cabo actividades mineras están sujetas a la denominada *Regalía Minera (RM)*, que se aplica a las **actividades mineras** siguientes (L 535 art.224-I):

- ♦ La **explotación, concentración y/o comercialización**, en el momento de la **venta interna** o **exportación de minerales y/o metales** (L 535 art.224-I-a).
- ♦ La **fundición, refinación e industrialización**, sólo cuando forman parte del proceso productivo incluido en la actividad de explotación minera propia (L 535 art.224-I-b).
- ♦ La **prospección y exploración** minera, sólo cuando se **comercializan** los productos obtenidos en esta actividad (L 535 art.224-I-c).

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** (L 535 art.224-III).

De la misma forma, la **Regalía Minera** no alcanza la **importación temporal** de minerales para su concentración, fundición o refinado de metales para maquila o industrialización (L 535 art.225-II).

Sujeto pasivo

(L 535 art.225-I)

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

Base imponible

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 (L 535 art.226-I).

- ♦ En caso de **concentrados y minerales metálicos**, el **peso del contenido fino** resulta de multiplicar el **peso neto seco** por la **ley del mineral** (L 535 art.226-II).
- ♦ Para productos **metálicos** fundidos el **peso del contenido fino** resulta de multiplicar el **peso neto** por la **ley del metal** (L 535 art.226-III).

El **peso neto seco** es el peso del mineral menos el peso del envase, la humedad y las mermas (L 535 art.226-IV).

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 (L 535 art.226-V).

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 (L 535 art.226-VI).

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 determina por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a precios referenciales en el mercado interno y externo (L 535 art.226-VII).

Tipo de gravamen

(L 535 art.227)

La **alícuota** de la Regalía Minera - RM, se determina de acuerdo con las siguientes **escalas** (L 535 art.227-I):

- ♦ **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	3

- ♦ **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 TMF (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:

Metal	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	2,5

♦ **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%** (L 535 art.227-II).

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 (L 535 art.227-III).

En las **ventas** de minerales y metales en el **mercado interno**, se aplica el **60%** de los **tipos** establecidos anteriormente (L 535 art.227-IV).

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

El denominado *Impuesto al Juego*, grava la realización de **juegos de azar** y **sorteos**, así como las **promociones empresariales** en Bolivia (LIJ art.35).

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 (RLIJ art.2-1):
 - 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 (RLIJ art.2-2).
- ♦ Las **promociones empresariales** mediante sorteos, azar o cualquier otro medio de acceso al premio, incluidas las ventas con premios de disponibilidad limitada (RLIJ art.2-3).

El impuesto se **devenga** (LIJ art.37):

- ♦ En caso de **juegos de azar** y **sorteos**: en el momento de la **percepción** del **precio** (LIJ art.37-a);
- ♦ En las **promociones** empresariales: en el momento del **sorteo**, o en el de **entrega** del **premio**, cuando no exista sorteo (LIJ art.37-b).

Por el contrario, no se encuentran dentro del ámbito del impuesto (RLIJ art.3):

- ♦ Los juegos de lotería de carácter público (RLIJ art.3-1).
- ♦ Los juegos de azar y sorteos, incluidas las rifas, desarrollados por personas o entidades de carácter benéfico o asistencial (RLIJ art.3-2).
- ♦ Los juegos de destreza o habilidad sin que se realice ninguna apuesta (RLIJ art.3-3).
- ♦ Los juegos o competiciones de carácter tradicional o familiar sin ánimo de lucro (RLIJ art.3-4).
- ♦ Los sorteos, rifas u otros juegos realizados con fines benéficos (RLIJ art.3-5).

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 (RLIJ art.4-1).
- ◆ 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 (RLIJ art.4-2).

Base imponible

La **base imponible** del Impuesto al Juego se determina (LIJ art.38):

- ◆ En caso de **juegos de azar y sorteos**: sobre los **ingresos brutos** de la actividad gravada, previa **deducción** del IVA (LIJ art.38-a);
- ◆ En caso de **promociones** empresariales (LIJ art.38-b):
 - En caso de **sorteos**: por el valor total de los **premios** (LIJ art.38-b-i);
 - 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 (LIJ art.38-b-ii).

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

Se aplican los **tipos** siguientes (LIJ art.39):

- ◆ **Juegos de azar y sorteos**: **30%** (LIJ art.39-I)
- ◆ **Promociones** empresariales: **10%** (LIJ art.39-II)

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 - LITJ; Reglamento: DS 21532, de 27-02-87 y sus modificaciones - RLITJ)

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. También se gravan las **transmisiones gratuitas** de **bienes** (muebles, inmuebles y derechos).

Hecho Imponible

El denominado *Impuesto a las Transacciones*, se aplica a la **renta bruta** procedente de **actividades empresariales, profesionales** u otras actividades económicas llevadas a cabo por los **sujetos pasivos** en Bolivia, así como sobre las **rentas** procedentes de las **transmisiones gratuitas** de bienes **muebles inmuebles** y sus **derechos**. Por el contrario, el IT no alcanza a las **ventas** o **transmisiones** derivadas de las **reorganizaciones** de **empresas** o de **aportes** de **capital** a estas (LIT art.72).

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 (RLIT art.2-a).
 - 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 denominado *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 (RLIT art.2-b).
 - 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 (RLIT art.2-c).
- ◆ 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 (RLIT art.2-d).
- ◆ En el caso de **intereses**: en el momento de la **facturación** o **liquidación**, lo que ocurra primero (RLIT art.2-e).
- ◆ 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 (RLIT art.2-f).
- ◆ En el caso de **transmisiones gratuitas**: cuando se **perfecciona** el **acto** o se **produce** el hecho de la **transmisión** (RLIT art.2-g).
- ◆ En los **demás casos**: en el momento en que se genera el **derecho** o la **contraprestación** (RLIT art.2-h).
- ◆ 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 (RLIT art.2-i).

Sujeto pasivo

(LIT art.73)

Son **contribuyentes** del impuesto, las **personas físicas y jurídicas** (públicas y privadas), incluidas las **empresas unipersonales**.

Base imponible

Está constituida por los **ingresos brutos devengados** en el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (LIT art.74).

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 (RLIT art.5-a).
- ◆ **Vehículos Automotores:** por el **valor** de estos, a efectos del impuesto que grava estos bienes en el período fiscal de liquidación de este impuesto (RLIT art.5-b).
- ◆ **Otros Bienes y Derechos sujetos a registro:** por el **valor** resultante del **avalúo** practicado por la Administración Tributaria (RLIT art.5-c).

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).

- ◆ En el caso de **arrendamiento financiero:** la **base imponible** viene dada por el **valor total** de cada **cuota** menos el **capital financiado** contenido en la misma. Cuando se ejerce la opción de compra, la **base imponible** está dada por la **cuantía** de la **transferencia** o **valor residual** del bien.
- ◆ En el caso de **operaciones** de **arrendamiento financiero** bajo la modalidad de “lease back”: la primera transferencia no está sujeta a este impuesto.
- ◆ La **base imponible** para **motonaves** y **aeronaves** está constituida por el **valor** resultante del **avalúo** practicado en base a la reglamentación expresa que dicte la Administración Tributaria.

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 (RLIT art.4-a).
- ◆ Los **reintegros** de **gastos** realizados por cuenta de terceros que respondan a una rendición de cuentas (RLIT art.4-b).
- ◆ Las **cuantías percibidas** por los exportadores por reintegros de impuestos, derechos arancelarios o reembolsos a la exportación (RLIT art.4-c).
- ◆ Las **cuantías** por **bonificaciones** y **descuentos** generalmente admitidos según los usos y costumbres de mercado (RLIT art.4-d).

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

Se aplica una **exención** del impuesto a las **rentas** por (LIT art.76):

- ◆ El **trabajo personal** dependiente (LIT art.76-a).
- ◆ El desempeño de **cargos públicos** (LIT art.76-b).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes, exceptuando las actividades conexas (transporte, estiba, depósito y similares) (LIT art.76-c).
- ◆ Los **servicios prestados** por instituciones públicas, excepto las empresas públicas (LIT art.76-d).
- ◆ Los **intereses** de **depósitos** en cajas de ahorros, cuentas corrientes, a plazo fijo, así como los **ingresos** derivados de las **inversiones** en **valores** (LIT art.76-e).
- ◆ Los **centros educativos privados** incorporados a los planes de enseñanza oficial (LIT art.76-f).
- ◆ Los **servicios prestados** por las representaciones **diplomáticas** y **organismos internacionales** acreditados en Bolivia (LIT art.76-g).
- ◆ 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 (LIT art.76-h).
- ◆ La **compraventa** de **valores** y la de **participaciones** en el capital de las SRL (LIT art.76-i).
- ◆ La **compraventa** en el mercado interno de **minerales, metales, petróleo, gas natural** y sus derivados, destinados a la **exportación** (LIT art.76-j).
- ◆ la **cesión** de **bienes** y **activos** sujetos a procesos de titularización a cargo de las sociedades correspondientes (Ley 1834-98 art.86).
- ◆ los **intereses** derivados de la **administración** de **carteras** por las **entidades financieras** (Ley 2064-00 art.9).
- ◆ 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

El impuesto se **liquida** e **ingresa** por periodos **mensuales**, mediante **declaración jurada** (LIT art.77).

La **presentación** y el **pago** se efectúa en las entidades financieras autorizadas de la jurisdicción del domicilio del **contribuyente**, o en las colectorías de la administración tributaria, en caso de inexistencia de bancos. La obligación de **presentar** la **declaración** jurada subsiste, aunque el **contribuyente** no haya obtenido ingresos gravados en el periodo (RLIT art.7).

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 (LIT art.77).

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**.

Por su parte, los **exportadores** pueden obtener la **devolución** de la cuantía del Impuesto a las Transacciones abonado en la adquisición de insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación (LIT art.74).

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

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 (RLISTGB art.2-a).
- ◆ **Transmisiones onerosas** en favor de los **cónyuges** de los herederos anteriores (RLISTGB art.2-b).
- ◆ **Compras** de **bienes** a nombre de **descendientes menores** de edad (RLISTGB art.2-d).
- ◆ **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 (RLISTGB art.2-e).

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** (RLISTGB art.5-a).
- ◆ En las **transmisiones** (onerosas y gratuitas), por actos **inter vivos**: en la **fecha** de **realización** del hecho o acto jurídico (RLISTGB art.5-b).
- ◆ En las **transmisiones** de **acciones** y **participaciones**: en el **acto** de **registro** de la escritura de constitución o aumento de capital de sociedades (RLISTGB art.5-c).

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 (RLISTGB art.6-a).
- ♦ bienes **inmuebles rurales** (RLISTGB art.6-b).
 - 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 (RLISTGB art.6-c).
- ♦ **acciones y participaciones** de capital: por la base del **patrimonio neto**, al cierre del ejercicio fiscal precedente a la **transmisión**, ajustada como arriba (RLISTGB art.6-d).
- ♦ **derechos**⁶ sujetos a registro: por el **valor de mercado** en la fecha de la **sucesión** o **donación** (RLISTGB art.6-e).
- ♦ **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 (RLISTGB art.6-f).
- ♦ **otros bienes registrables**: por el **valor de mercado** o, en su ausencia, el **valor de reposición**, en la fecha de la sucesión o donación (RLISTGB art.6-g).

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a diferentes **tipos**, dependiendo de la relación del perceptor con el fallecido o donante, de la forma siguiente (RLISTGB art.7):

- ♦ ascendientes, descendientes y cónyuge: **1%** (RLISTGB art.7-a).
- ♦ hermanos y sus descendientes: **10%** (RLISTGB art.7-b).
- ♦ otros colaterales, legatarios y donatarios: **20%** (RLISTGB art.7-c).

Los tipos anteriores se aplican con independencia de los que resulten del Impuesto a las Transacciones.

Exenciones

Se aplica una **exención** a (RLISTGB art.8):

- ♦ Los **legados y transmisiones gratuitas** en favor del **Estado** y sus instituciones descentralizadas, así como a las Instituciones y Empresas Públicas (RLISTGB art.8-a).
- ♦ Los **legados y transmisiones gratuitas** en favor de determinadas entidades no lucrativas autorizadas (RLISTGB art.8-b).

⁶ De propiedad científica, literaria y artística, marcas de fábrica o de comercio o similares, patentes, rótulos comerciales, slogans, denominaciones de origen y otros similares relativos a la propiedad industrial y derechos intangibles.

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** (RLIGF art.2-a);
- ◆ **Vehículos** automóviles terrestres y de navegación aérea o acuática (RLIGF art.2-b);
- ◆ **Bienes afectos** a actividades de profesiones liberales u oficios (RLIGF art.2-c);
- ◆ **Inversiones** de capital y **participaciones** en sociedades (RLIGF art.2-d);
- ◆ **Depósitos** en entidades financieras y acreencias de cualquier tipo (RLIGF art.2-e);
- ◆ **Dinero** en **efectivo** en moneda nacional y extranjera (RLIGF art.2-f);
- ◆ **Ingresos** por **seguros** (RLIGF art.2-g);
- ◆ **Joyas, obras de arte, antigüedades** y **artículos** de **colección** (RLIGF art.2-h);
- ◆ **Derechos** de **propiedad intelectual** e **industrial** (RLIGF art.2-i);
- ◆ Resto de patrimonio (RLIGF art.2-j).

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

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto, las **personas físicas** (LIGF art.3):

- ♦ **Residentes** en Bolivia (con independencia de su nacionalidad), con **fortuna** situada o colocada **dentro y fuera de Bolivia** (LIGF art.3-a);
- ♦ **No residentes** en Bolivia, por la fortuna situada o colocada en **Bolivia** (LIGF art.3-b).

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-I).

Por el contrario, **no** se consideran **residentes** (RLIGF art.4-I):

- ♦ 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 (RLIGF art.4-I-a);
- ♦ 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** (RLIGF art.4-I-b).

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 (RLIGF art.4-II).

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-I).

En caso de **sucesiones indivisas**, el **contribuyente** determina su fortuna en base al valor correspondiente al porcentaje de su propiedad (RLIGF art.6-II).

La **base imponible** no incluye el valor del menaje doméstico (bienes de uso personal, el mobiliario y aparatos domésticos utilizados en la vivienda familiar) (RLIGF art.6-III).

El valor anteriormente determinado se **deduce** por:

- ♦ Los **saldos pendientes** de pago por **préstamos** de las entidades financieras bolivianas reguladas (RLIGF art.6-III-a).
- ♦ Los **saldos pendientes** de pago por **préstamos** de entidades financieras reguladas fuera de Bolivia (RLIGF art.6-III-b).

Tampoco forman parte de la fortuna de los **sujetos pasivos** (RLIGF art.6-IV):

- ♦ 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** (RLIGF art.7-I-a).
 - 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 **automotores** (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 (RLIGF art.7-I-b).
 - 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 (RLIGF art.7-I-c).
- ◆ **Inversiones** de capital y **participaciones** en sociedades (RLIGF art.7-I-d):
 - 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.
 - En caso de **participaciones** en entidades: por el **valor** determinado en sus **estados financieros**.
 - En caso de **títulos de renta fija**: por su **valor nominal**, incluidas las **primas de amortización** y **reembolso**.
- ◆ **Depósitos** en entidades financieras e **incrementos** de cualquier naturaleza: por el **saldo registrado** a la fecha de perfeccionamiento del **hecho imponible** del impuesto (RLIGF art.7-I-e).
 - los saldos en **moneda extranjera** en entidades reguladas se expresan en **bolivianos**, al tipo de cambio de venta vigente en la fecha de pago.
- ◆ **Dinero en efectivo** (en moneda nacional y extranjera): por el **valor** en la fecha de perfeccionamiento del hecho imponible (RLIGF art.7-I-f).
 - En caso de **moneda extranjera**, esta se registra en dólares USA y se convierte en bolivianos al tipo de cambio oficial de venta del Banco Central.
- ◆ Ingresos por **seguros**: por el **importe percibido**, o por el **valor** de **rescate**, según sea el caso (RLIGF art.7-I-g).
- ◆ **Joyas, obras de arte, antigüedades y artículos de colección**: en base al siguiente orden (RLIGF art.7-I-h).
 - **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 (RLIGF art.7-I-i).
- ◆ **Resto de patrimonio**: en base al siguiente orden (RLIGF art.7-I-j).
 - **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

El IGF se aplica en base a la **escala** de **tipos progresivos** siguiente (LIGF art.9):

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 (LIGF art.10-a).
- ♦ **Impuesto** sobre la renta abonado en el periodo por el ejercicio independiente de **profesiones liberales** y **oficios** (LIGF art.10-b).

Liquidación y pago del impuesto

El IGF se **determina, declara** y **abona anualmente** mediante **declaración jurada** (LIGF art.11).

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 (RLIGF art.9-I). Los **contribuyentes no residentes** disponen de un plazo hasta el **último día hábil** de **abril** para **declarar** y **abonar** el impuesto (RLIGF art.9-II).

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 (RLIGF art.9-III).

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

El **hecho imponible** del IVA está constituido por (LIVA art.1):

- ♦ Las **ventas** de **bienes muebles** situados o localizados en Bolivia, efectuadas por los **sujetos pasivos** del impuesto (LIVA art.1-a);
- ♦ Las **prestaciones** de **servicios** y los **contratos** de **obras** de cualquier naturaleza, realizados en Bolivia (LIVA art.1-b); y
- ♦ Las **importaciones** definitivas (LIVA art.1-c).

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 (obligaciones), 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).
- ◆ Las **ganancias de capital** derivadas de la **compraventa de acciones en bolsa** (L 1834-98 art.117)
- ◆ Las **ganancias de capital** y los **rendimientos** de inversiones en valores emitidos por NAFIBO SAM dentro del FERE; de valores de procesos de titularización y los ingresos generados por los Patrimonios Autónomos creados para este fin (se incluyen las remesas al exterior) (L 2196-21 art.12).
- ◆ Los **intereses** derivados de **operaciones de arrendamiento financiero** de bienes muebles, bienes de capital usados (para pequeñas empresas) e inmuebles (L 393-13 art.148).

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 (LIVA art.4-a).
- ◆ 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 (LIVA art.4-b).
 - 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 **muebles**, 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 (LIVA art.4-c).
- ◆ En las **importaciones**: en el momento del **despacho aduanero** (LIVA art.4-d).
- ◆ 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 (LIVA art.4-e).

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** (LIVA art.3-a);
- ◆ **Ventas** de bienes muebles por **cuenta de terceros** (LIVA art.3-b);
- ◆ **Importaciones** definitivas a nombre propio (LIVA art.3-c);
- ◆ **Obras o prestan servicios** y prestaciones de cualquier naturaleza (LIVA art.3-d);
- ◆ **Alquileres o arrendamientos** de bienes **muebles** o **inmuebles** (LIVA art.3-e);
- ◆ **Operaciones de arrendamiento financiero** de bienes **muebles** (LIVA art.3-f).

Base imponible

La **base imponible** está constituida por el **precio neto de venta** 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 de venta** está constituido por el **precio total** menos:

- ◆ las **bonificaciones** o **descuentos** habituales efectuados al comprador (LIVA art.5-a).
- ◆ el valor de los **envases** (LIVA art.5-b).

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) (LIVA art.5-1).
- ◆ los **gastos financieros** originados en pagos diferidos, incluyendo los incluidos en las cuotas de los arrendamientos financieros y en el pago final del saldo (LIVA art.5-2).
 - A estos efectos, no se consideran **gastos financieros** los derivados de las cláusulas de **ajuste por inflación** de todo tipo (RLIVA art.5).

Por el contrario, no forman parte del **precio neto** gravado, los tributos a incluir en la factura por separado, tales como el Impuesto a los Consumos Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (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 **2** 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

Se aplica una **exención** a las siguientes operaciones (LIVA art.14):

- ◆ los **bienes importados** por los miembros del **servicio diplomático** y **consular** acreditado en Bolivia, en base a reciprocidad (LIVA art.14-a).
- ◆ las **importaciones** de buena fe realizadas por los **viajeros** que llegan a Bolivia, de acuerdo con lo establecido en el arancel aduanero (LIVA art.14-b).
- ◆ 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**, realizadas por entidades financieras (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**, **periódicos** y **revistas** impresos (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 párrafo II).

Determinación del impuesto

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 (LIVA art.8-a).
- ◆ el **IVA correspondiente** a los **descuentos, bonificaciones, devoluciones**, etc., concedidos por el **sujeto pasivo** en el periodo de liquidación (LIVA art.8-b).
- ◆ Las personas (naturales o jurídicas) que adquieren gasolina o diésel, al liquidar el IVA, pueden acreditar el **70%** del valor de las compras. Este tratamiento también se aplicable al RC-IVA y en la devolución del impuesto (L 1356-20 art.18).

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

El impuesto se **liquida** y **abona** mediante **declaración jurada mensual** (LIVA art.10).

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 (LIVA art.11).

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) (LIVA 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

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 ((LICE art.79; 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 (LICE art.82-a).
- ◆ En el momento de **salida** de **fábrica** o **depósito** fiscal de los bienes (LICE art.82-b).
- ◆ En los **retiros** de bienes: en la fecha en la que se **retiran** los bienes muebles gravados destinados a **uso** o **consumo particular** (LICE art.82-c).
- ◆ En las **importaciones**: en el momento de **salida** de **aduana** de los bienes (LICE art.82-d).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto a (LICE art.81):

- ◆ Los **fabricantes** y las **personas** (físicas o jurídicas) **vinculadas** a los anteriores (LICE art.81-a).
- ◆ Las **personas** (físicas o jurídicas) que realizan **importaciones** definitivas por cuenta propia (LICE art.81-b).
- ◆ 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

La **base imponible** está constituida (LICE art.84):

En los productos gravados por el **sistema ad valorem** sobre su **precio neto** de **venta** (LICE art.84-I):

- ◆ En caso de bienes de **producción local**: por el **precio neto** de la **venta** consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente (LICE art.84-I-a).
- ◆ En el caso de bienes **importados**: por el **valor CIF** Aduana, más el importe de los derechos e impuestos aduaneros y demás gastos (LICE art.84-I-b).

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** (LICE art.84-II):

- ◆ 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** (LICE art.84-IIa).
- ◆ 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 (LICE art.84-II-b).

Tipo de gravamen

En el año **2023** (RND 1022-31, de 28-12-2022), los bienes alcanzados por el ICE están sujetos a los **tipos específicos** y **porcentuales** (ad valorem) indicados en el **Anexo al Artículo 79** (LICE art.85).

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** (LICE art.79-I-1):

Tabla 1

Producto	Alícuota del ICE	
	Tipo específico Bs/unidad	Tipo ad valorem (%)
Cigarrillos rubios	149,69 por 1.000 unidades	
Cigarrillos negros	79,69 por 1.000 unidades	
Cigarros (puros) (incluso despuntados) y cigarrillos (puritos) que contengan tabaco	149,69 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** (LICE art.79-I-2):

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)	0,48	0
Chicha de maíz	0,95	0
Alcoholes	1,82	0
Cerveza con 0.5 % o más grados volumétricos de alcohol	4,02	1
Bebidas energizantes, incluidas las gaseadas	5,36	0
Vinos	3,68	0
Singanis	3,68	5
Bebidas fermentadas y vinos espumosos (excepto chicha de maíz)	3,68	5
Licores y cremas en general	3,68	5
Ron y Vodka	3,68	10
Otros aguardientes	3,68	10
Whisky	15,40	10

A los productos incluidos en la tabla anterior se les aplica tanto el **tipo específico** como el **porcentual** correspondiente.

La Administración Tributaria debe actualizar los tipos específicos y porcentuales anualmente, mediante Resoluciones Normativa de Directorio (RND), en base a la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) entre 1 de enero y 31 de diciembre del ejercicio anterior.

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

Los fabricantes y sus personas (físicas o jurídicas) vinculadas deben **declarar** y **abonar** el impuesto **mensualmente**, de acuerdo con los plazos indicados en el (LICE art.86; 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

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 (LIEHD art.109).

El **hecho imponible** se **perfecciona** y el impuesto se **devenga** (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 (LIEHD art.111-a).
- ◆ En las **importaciones**: en el momento de **salida** de los productos de la **aduanas** o de los **ductos** de **transporte** (LIEHD art.111-b).

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 **2023** 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
Diesel Oíl Importado	0,22
Diésel Oíl Nacional	0,83
Diésel Oíl de Gas Natural	0,20
Jet Fuel Internacional	0,56
Jet Fuel Nacional	0,33
Fuel Oíl	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).

El **tipo máximo** del IEHD a partir del **1** de enero de **2023** es de **BS 8,22** (RLIEHD art.5).

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 **2023** es de **Bs367** (LISAE art.106). 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 (RLISAE art.3).

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 (D.S. N° 27779-04 art.99).

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-II y III).

La Dirección General de la Renta Interna es la encargada de la aplicación, recaudación y fiscalización de este impuesto (RLISAE art.6).

D. 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

El denominado *Impuesto a la Participación en Juegos (IPJ)*, grava la **participación** en **juegos** de azar y **sorteos** en Bolivia (LIPJ art.42).

El **hecho imponible** del IPJ, se produce 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

Son **sujetos pasivos** del IPJ, las **personas físicas participantes** en los juegos de azar y sorteos organizados por operadores sujetos al impuesto (LIPJ art.43).

Los **operadores** de juegos de azar y sorteos actúan como **agentes de percepción** del tributo (LIPJ art.47).

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

La **base imponible** del impuesto está constituida por el **precio de venta**, una vez deducido el IVA (LIPJ art.45).

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)* es un **impuesto transitorio** que se aplica hasta **31-12-23** y 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 (LITF art.3-a);
- ♦ de realizarse el **pago** o la **transferencia** a que se refiere el inciso b) de arriba (LITF art.3-b);
- ♦ de realizarse el **pago** por los instrumentos a que se refiere el inciso c) de arriba (LITF art.3-c);
- ♦ de la **entrega** de dinero o del **pago** o transferencia a que se refiere el inciso d) de arriba (LITF art.3-d);
- ♦ de instruirse la **transferencia** o envío de dinero a que se refiere el inciso e) de arriba (LITF art.3-e);
- ♦ de la **entrega** o **recepción** de fondos a que se refiere el inciso f) de arriba (LITF art.3-f);
- ♦ de la **redención** y **pago** del Depósito a Plazo Fijo; a que se refiere el inciso g) de arriba (LITF art.3-g); 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 (LITF art.3-h).

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

En 2023, el **tipo impositivo** aplicado es del **0,30%** (LITF art.6).

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

Se aplica una **exención** a (LITF art.9):

- ◆ Las **acreditaciones** y **débitos** en cuentas bancarias de los **poderes públicos**, excepto las de empresas públicas (LITF art.9-a);
- ◆ las **operaciones bancarias** de las misiones **diplomáticas** y **consulares** acreditadas en Bolivia y de sus agentes, a condición de reciprocidad (LITF art.9-b);
- ◆ 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 **saldo menores** o iguales a **US\$. 2.000** o su equivalente (LITF art.9-c);
- ◆ Las **transferencias directas** de las cuentas de clientes (LITF art.9-d);
 - 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 (LITF art.9-e);
- ◆ Las **acreditaciones** o **débitos** por error o anulación de operaciones realizadas anteriormente (LITF art.9-f);
- ◆ 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 (LITF art.9-g);
- ◆ 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 (LITF art.9-h);
- ◆ 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) (LITF art.9-i);
- ◆ Los **créditos** y **débitos** en cuentas de los **agentes de bolsa** utilizadas para estas operaciones y los efectuados en las cuentas de los inversionistas (LITF art.9-j);
- ◆ 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) (LITF art.9-k);
- ◆ 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 (LITF art.9-l);
- ◆ Los **abonos** por **remesas** provenientes del exterior (LITF art.9-m);

- ♦ Los **créditos** y **débitos** en cuentas de las **agencias** de **cooperación** y entidades dependientes de gobiernos extranjeros declaradas exentas, salvo los gastos y comisiones (LITF art.9-n); 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 **USD \$ 2.000** (LITF art.9-o).
- ♦ Los **pagos** por la adquisición de **títulos** de **deuda pública**, los cobros, intereses y rendimientos (LITF art.9-p).

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.

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 **aduanas** 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 transitorio 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

Se consideran **sujetos pasivos** del RST a las **personas físicas** que realizan habitualmente las actividades anteriores y que, además, cumplen los requisitos siguientes (DS RST art.3):

Comerciantes Minoristas y Vivanderos (DS RST art.3-1):

- ◆ Un **capital**⁷ destinado a la actividad no superior a **Bs60.000** (DS RST art.3-1-a);
- ◆ Unas **ventas anuales** no superiores a **Bs184.000** (DS RST art.3-1-c);
- ◆ 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 (DS RST art.3-1-d).

Artesanos (DS RST art.3-2):

- ◆ Un **capital**⁸ destinado a la actividad no superior a **Bs60.000** (DS RST art.3-2-a);
- ◆ Unas **ventas anuales** no superiores a **Bs184.000** (DS RST art.3-2-c);
- ◆ El **precio unitario** de las **ventas y servicios** prestados no debe ser superior a **BS 640** (DS RST art.3-2-d).

7 El capital se determina tomando en cuenta los valores del activo circulante, constituido por las mercaderías comercializadas por los comerciantes minoristas, las bebidas alcohólicas y refrescantes, así como materiales e insumos expendidos y utilizados por los vivanderos, así como por los activos fijos, constituidos por los muebles y enseres, vajilla y otros utensilios correspondientes a la actividad gravada. En ninguno de los casos se discrimina el capital propio del capital ajeno (DS RST art.3-b).

8 El capital se determina tomando en cuenta los valores de los muebles y enseres, las herramientas y pequeñas máquinas, correspondientes al activo fijo, así como el valor de los materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, considerados como inventarios.

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 (DS RST art.7-a);
- ◆ Se encuentran inscritos en el Impuesto a los Consumos Específicos (DS RST art.7-b);
- ◆ Optan por registrarse en el Régimen General (DS RST art.7-c);
- ◆ Inscritos en el Sistema Tributario Integrado y los pertenecientes al Régimen Tributario Rural Unificado (DS RST art.7-d);
- ◆ Las comisionistas, al estar incluidos en el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas (DS RST art.7-e).

Tipo de gravamen

El impuesto **anual** se abona en base a las **cuotas bimestrales** establecidas para cada una de las seis categorías establecidas en la tabla siguiente (DS RTS art.16-17):

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
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 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

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 (DS RTS art.19).

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

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 (DS N° 24663-97 art.2). 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 (DS N° 24663-97 art.3).

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) (DS N° 24663-97 art.4).

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 N° 24663-97 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

Régimen Agropecuario Unificado		
Límites de superficie permitida		
(en hectáreas)		
Zonas y Subzonas	Desde más de	Hasta
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
• 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. Iturrealde (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. Iturrealde (Dpto. La Paz)	500	10.000

Base imponible

(DS N° 24663-97 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 N° 24663-97 art.15)

Los **sujetos** adscritos a este de régimen pagan **anualmente una única 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 **2022** (en base a la RND 1022-19, de 23-9-2022):

Anexo II

Régimen Agropecuario Unificado			
Cuotas Fijas por Hectárea - Gestión 2021			
(Bs)			
Zonas y Subzonas		Agrícola	Pecuaria
Zona Altiplano y Puna			
Subzona Norte	• Ribereña Lago Titicaca	40,58	2,50
	• Con influencia Lago Titicaca	36,68	2,50
	• Sin influencia Lago Titicaca	28,76	2,50
Subzona Central	• Con influencia Lago Poopó	30,37	2,61
	• Sin influencia Lago Poopó	23,58	1,34
Subzona Sur	• Sur y semidesértica	13,13	1,47
	• Andina, altiplano y puna	13,13	1,47
Zona de Valles			
Subzona valles abiertos adyacentes a la ciudad de Cochabamba	• Riego	113,28	5,11
	• Secano	37,67	1,30
	• Vitícola	128,26	0,00
Subzona de otros valles abiertos	• Riegos	113,28	5,11
	• Secano	37,67	1,30
	• Vitícola	128,26	0,00

Régimen Agropecuario Unificado			
Cuotas Fijas por Hectárea - Gestión 2021			
(Bs)			
Zonas y Subzonas		Agrícola	Pecuaría
Subzona de otros valles cerrados	• En valles y serranías	54,53	2,40
	• Riego	117,98	4,83
	• Secano	54,53	2,40
	• Vitícola	128,26	0,00
Subzona cabecera de valle	• Secano	18,03	1,41
Zona subtropical	Subzona Yungas	47,51	2,50
	Subzona Santa Cruz	29,37	2,16
	Subzona Chaco	3,05	1,13
Zona tropical	Subzona Beni, Pando y Prov. Iturralde (Dpto. La Paz)	26,94	2,16

Valores actualizados por la RND-10220000019

Liquidación y pago del impuesto

(DS N° 24663-97 art.17 y 20)

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.

Los **sujetos pasivos** del RAU no pueden emitir **facturas, notas fiscales** o documentos equivalentes (DS N° 24663-97 art.25), quedando obligados a exhibir su inscripción registral y el comprobante del pago del tributo (DS N° 24663-97 art.26).

Por el contrario, están **obligados a exigir** a sus proveedores los **documentos** citados anteriormente y mantenerlos por el periodo de prescripción (DS N° 24663-97 art.27).

C. Sistema Tributario Integrado - STI

(DS 23027, de 10-01-92 y sus modificaciones)

El denominado *Sistema Tributario Integrado* es un régimen transitorio que se aplica a las **personas físicas propietarias** de **vehículos de transporte** (urbano, interprovincial e interdepartamental) para la **liquidación y pago** integrado del IVA, del Impuesto a las Transacciones, la renta presunta de empresas y el Complementario del IVA (D.S N° 23027 art.2).

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 (D.S. N° 28522-05 art. Único Parágrafo I).

Los **sujetos** inscritos en el STI deben abonar el **impuesto trimestral** en función de la categoría (D.S N° 23027 art.4):

Servicio	Categoría	
	La Paz, Cochabamba, Santa Cruz	Otros departamentos, Ciudad del 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
Transporte interdepartamental de carga y pasajeros hasta 12 toneladas	2	1
Transporte interdepartamental de carga y pasajeros mayor a 12 toneladas	3	2

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
3	4.000	400

Liquidación y pago del impuesto

La **declaración** y **pago** en el STI se sujeta al siguiente procedimiento (D.S N° 23027 art.9):

- ♦ 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 (D.S N° 23027 art.9-1).
- ♦ 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 (D.S N° 23027 art.9-2).
- ♦ 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 (D.S N° 23027 art.9-3).
- ♦ Si las facturas resultan insuficientes para cubrir la cuantía del impuesto, éste debe ser **abonado** en **efectivo** (D.S N° 23027 art.9-4).

La Administración tributaria tiene la potestad de actualizar anualmente las cuantías indicadas en la tabla de valores presuntos (D.S N° 23027 art.10). Los **sujetos pasivos** del **transporte** incluidos en el STI no están **autorizados a emitir facturas fiscales** (D.S N° 23027 art.11).

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.

Hecho imponible

(RLIPBI art.2)

Está constituido por el ejercicio del derecho de **propiedad** o la **posesión** de **inmuebles** urbanos y rurales, a 31 de diciembre de cada año.

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

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 (LIPBI art.54).

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 (LIPBI art.55).

Tipo de gravamen

(LIPBI art.57)

En **2023**, el impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente **escala de tipos progresivos**:

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

Se establecen diversas **exenciones** del impuesto a (LIPBI art.53):

- ♦ 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 (LIPBI art.53-a).
- ♦ Los **inmuebles afectos** a actividades no comerciales ni industriales, propiedad de instituciones no lucrativas autorizadas legalmente (religiosas, benéficas, sociales, educativas, científicas, etc.) (LIPBI art.53-b).
 - 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 (LIPBI art.53-c).
- ♦ 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 (LIPBI art.53-d).
- ♦ 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 (LIPBI art.53-e).

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).

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)

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 registrados en los municipios de Bolivia.

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 **2023**, el impuesto se aplica de acuerdo con la siguiente **escala de tipos progresivos**:

Cuantía de valuación (Bs)	Cuota Fija (Bs)	Tipo (%)
1 – 85.942	-	1,5
85.943 – 257.823	1.718	2,0
257.824 – 515.649	6.015	3,0
515.650 – 1.031.298	15.039	4,0
Más de 1.031.299	38.241	5,0

Fuente: RS 28102 de 23 de marzo de 2023

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

Se aplican diversas **exenciones** a (LIPVA art.59):

- ♦ Los **vehículos** automotores del **Estado**, sus instituciones descentralizadas y las Instituciones Públicas. La **exención** no alcanza a los vehículos automóviles de las empresas públicas (LIPVA art.59-a).
- ♦ 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 (LIPVA art.59-b).

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

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 (DS N° 24054-95 art.2).

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** y **devenga** 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 **2023**, 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 (Bs141.720 en 2023⁹)**.

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 (Caja Nacional de Salud - CNS)	10,00	-
Fondo público de pensiones de jubilación (GPS) 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 (GPS)	-	0,5
Aporte Solidario del empleador/empleado	3,00	0,5
Fondo de vivienda nacional (FONVI)	2	
Fondo de formación y educación profesional (INFOCAL)	1	
Contribución de Solidaridad Nacional (salarios > Bs 13.000)	-	1, 5 o 10%

9 El **salario mínimo nacional** para 2023 es de **Bs. 2.362,00** (DS N° 4928-23).

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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	167
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	167
B.	Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	185
C.	Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas	200
II.	Impuestos sobre la Propiedad	201
	Impuesto Territorial Rural	201
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	203
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	203
IV.	Impuestos Selectivos	208
A.	Impuesto sobre Productos Industrializados	208
B.	Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles.....	214
C.	Contribución de Intervención en el Dominio Económico incidente sobre las Remesas al Exterior .	215
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	217
	Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro, o relativas a Valores	217
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	227
A.	Impuesto sobre la Importación.....	228
B.	Impuestos sobre la Exportación.....	229
VII.	Regímenes Simplificados.....	230
A.	Régimen Especial Unificado de Recaudación de Impuestos y Contribuciones para las Micro Empresas y las Empresas de Pequeño Porte.....	230
B.	Régimen para el Microemprendedor Individual	232

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos Generales sobre el Consumo	233
A.	Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación.....	233

II.	Impuestos sobre la Propiedad	239
A.	Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones	239
B.	Impuesto sobre Propiedad de Vehículos Automotores	242
I.	Impuestos Generales sobre el Consumo	244
A.	Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza	244
II.	Impuestos sobre la Propiedad	247
A.	Impuesto de Transmisión Inter-vivos de Bienes Inmuebles y de Derechos Reales.....	247
B.	Impuesto Predial y Territorial Urbano	249

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribución para el Seguro Social y sobre el Trabajo por Cuenta Propia	252
----	--	-----

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 denominado *Impuesto sobre la Renta de Sociedades (IRPJ)* y a la denominada *Contribución Social sobre los Beneficios Netos (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

Se consideran **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto a las **personas jurídicas** y a las **sociedades individuales** (RIR18 art.158).

La **definición** de **sujeto pasivo** del impuesto se aplica a aquellas personas jurídicas que configuran 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 (RIR18 art.159-I).
- ◆ Las **filiales, sucursales, agencias o representaciones** en Brasil de personas jurídicas no residentes (RIR18 art.159-II).
- ◆ Los **inversores no residentes**, por los resultados de sus operaciones realizadas en Brasil (RIR18 art.159-III).
- ◆ Las **sociedades de cartera**, que la norma equipara a las personas jurídicas (RIR art.161)
- ◆ 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 (RIR18 art.182-I);
- ◆ no excluye a las anteriores de la condición de responsables del impuesto en materia de retenciones y cumplimiento de las obligaciones tributarias (RIR18 art.182-II);
- ◆ 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 (RIR18 art.182-III);

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 (RIR18 art.184);
- ◆ las **entidades** (abiertas y cerradas) de **previsión** complementaria sin fines de lucro (RIR18 art.186);
- ◆ las **empresas** extranjeras de **transporte** de cualquier tipo, en base a reciprocidad (RIR18 art.187);
- ◆ las **asociaciones de ahorro y préstamo** para vivienda autorizadas y las de **fomento** del ahorro en general (RIR18 art.188);
- ◆ las **sociedades de inversión** con participación de capital extranjero (RIR18 art.189).

Asimismo, se establecen **exenciones específicas** para (RIR art.191):

- ◆ la entidad binacional Itaipú (RIR art.191-I); y,
- ◆ el Fondo de Garantía de Crédito (FGC) (RIR art.191-II).

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 (RIR18 art.203):

- ♦ en la **dirección postal** proporcionada a la Administración Tributaria, a efectos de registro (RIR18 art.203-I); y,
- ♦ en la **dirección electrónica** asignada por la Administración Tributaria, siempre que el **contribuyente** lo autorice (RIR18 art.203-II).

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» (RIR18 art.204).

Base imponible

De acuerdo con el CTN, el **hecho imponible** del Impuesto sobre la Renta y los Ingresos de Cualquiera 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 (CTN art.43-I).
- ♦ Los **ingresos de cualquier naturaleza**, entendidos estos como aquellos **incrementos patrimoniales** no comprendidos en el inciso anterior (CTN art.43-II).

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).

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).

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.

No obstante, las personas jurídicas que optan 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 (RIR18 art.219 párrafo único).

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):

- ◆ han 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** (RIR18 art.257-I);
- ◆ realizan **actividades financieras, aseguradoras** y de **previsión complementaria** (RIR18 art.257-II);
- ◆ obtienen **beneficios, rendimientos** o **ganancias de capital de fuente extranjera** (excluyendo los procedentes de la exportación de bienes y servicios) (RIR18 art.257-III);
- ◆ disfrutan de una **exención** o **reducción** del Impuesto sobre la Renta autorizada por la legislación tributaria (RIR18 art.257-IV);
- ◆ han efectuado **pagos** tributarios **mensuales** en base al **régimen** de **estimativa** a lo largo del ejercicio (RIR18 art.257-V);
- ◆ realizan **actividades** de **prestación** (acumulada y continua) de **servicios de gestión crediticia** y de **facturación** (factoring) (RIR18 art.257-VI);
- ◆ efectúan **actividades** de **titulización** de **créditos** inmobiliarios, financieros y agroindustriales (RIR18 art.257-VII);
- ◆ **constituidas** como sociedades de **propósito especial**, formadas por **microempresas** y **empresas de pequeño porte** (RIR18 art.257-VIII);
- ◆ emiten **acciones** (RIR18 art.257-IX).

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 (RIR18 art.219 párrafo único).

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 excede 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 optan 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 han excedido de **R \$ 78.000.000** (o de **R \$ 6.500.000**, multiplicado por el número de meses de actividad de la empresa, cuando es 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 § 1°).

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 § 2°).

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 § 3°).

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 § 4°).

El impuesto sobre la renta 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 (RIR18 art.592-I).
- ♦ **16%**, a las **actividades** de **prestación** de **servicios** de **transporte**, excepto los de carga, en los que el porcentaje aplicado será del **8%** (RIR18 art.592-II).
- ♦ **32%**, a las **actividades** de (RIR18 art.592-III):
 - **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%** (RIR18 art.592-III-a);

- **intermediación** de negocios (RIR18 art.592-III-b);
- **administración**, arrendamiento o cesión de **bienes** (inmuebles, muebles) y **derechos** de cualquier naturaleza (RIR18 art.592-III-c);
- **prestación de servicios** (de construcción, reforma, ampliación y mejora), vinculados a los contratos de concesión de servicios públicos de **infraestructura** (RIR18 art.592-III-d).

Los **contribuyentes** que realizan **actividades diversificadas** deben aplicar los porcentajes correspondiente a cada una de ellas (RIR18 art.592 § 2°).

Las personas jurídicas prestadoras de servicios en general, cuyos **ingresos brutos anuales** no superan los **R \$120.000**, determinan su **base imponible trimestral**, aplicando el porcentaje del **16%** al **ingreso bruto** derivado en el periodo (RIR18 art.592 § 3°).

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 § 4°).

Por su parte, 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** mantienen **registros contables** de acuerdo con las leyes mercantiles y fiscales o dejan de elaborar los **estados financieros** exigidos por la legislación fiscal (RIR18 art.603-I).
- ◆ Los **contribuyentes no contabilizan** o dejan de presentar a la autoridad tributaria los **libros** o los **registros auxiliares** (RIR18 art.603-II).
- ◆ La **contabilidad** del **contribuyente** revela evidentes indicios de **fraude** o contiene **errores** que impiden (RIR18 art.603-III):
 - la **identificación efectiva** de las operaciones financieras o bancarias (RIR18 art.603-III-a);
 - la determinación del **beneficio real** (RIR18 art.603-III-b);
- ◆ Los **contribuyentes no presentan** a la administración tributaria los **libros y documentos** de la contabilidad comercial y fiscal, o el **libro de caja** (RIR18 art.603-IV).
- ◆ Los **contribuyentes** han **optado indebidamente** por tributar en base al **beneficio presunto** (RIR18 art.603-V).

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).
 - El anterior porcentaje se eleva al **45%** en el caso de entidades bancarias, financieras, aseguradoras, etc. (RIR18 art.606).
- ◆ 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 (RIR18 art.608-I);

- **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 (RIR18 art.608-II);
- **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 (RIR18 art.608-III);
- **cinco centésimas (0,05)** del valor del **patrimonio neto** que figura en el último balance patrimonial conocido (RIR18 art.608-IV);
- **cuatro décimas (0,4)** del valor de las **compras de mercaderías** efectuadas en el mes (RIR18 art.608-V);
- **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 (RIR18 art.608-VI);
- **ocho décimas (0,8)** de la suma de las cuantías **adeudadas** en el mes a los **empleados** (RIR18 art.608-VII);
- **nueve décimas (0,9)** de la cuantía mensual **adeudada** por **alquileres** (RIR18 art.608-VIII).

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 **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 (RIR18 art.311 § 1º).
- ♦ Se consideran **operativos** a los **gastos** usuales o normales en las operaciones o actividades de la empresa (RIR18 art.311 § 2º)

De esta manera, el **contribuyente** puede **deducir** los **gastos** siguientes:

- ♦ Los gastos por **depreciación** de los bienes del **activo** (RIR18 art.317)²;
- ♦ Las **provisiones** expresamente autorizadas (RIR18 art.339)³;
 - las **provisiones técnicas obligatorias** (RIR18 art.340);

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- las **provisiones** por **pérdidas** en el **stock** de **libros** por parte de los **editores** o **distribuidores** de libros (RIR18 art.341);
- 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 (RIR18 art.347-I).
 - Los **créditos sin garantía** de (RIR18 art.347-II):
 - hasta **R \$ 15.000**, por operación, vencidos hace más de **6** meses, independientemente del inicio de procedimientos judiciales para su cobro (RIR18 art.347-II-a);
 - 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 (RIR18 art.347-II-b);
 - superior a **R \$ 100.000**, vencidos hace más de **1** año, a partir del inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro (RIR18 art.347-II-c).
 - Con **garantía**, vencidos desde hace **más de 2 años** (RIR18 art.347-III):
 - hasta **R \$ 50.000**, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro y el embargo de las garantías (RIR18 art.347-III-a);
 - superiores a **R \$ 50.000**, desde el inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro o del embargo de las garantías (RIR18 art.347-III-b).
 - Frente a **deudores** declarados en **quiebra**, en **concurso** de **acreedores** o en **liquidación judicial**, por la parte que excede de la **cuantía** que se ha comprometido a abonar, o la **cuantía total adeudada**, en caso de personas jurídicas en **concurso** de **acreedores** o **liquidación judicial** (RIR18 art.347-IV).
- ♦ 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 (no empleados) de la empresa (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 **gastos operativos** 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 § 1º).
- ♦ 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 (RIR18 art.361-I);

- no constituya una **inversión de capital** en la adquisición de bienes o derechos, ni una **distribución oculta de beneficios** (RIR18 art.361-II).
- ♦ 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 (RIR18 art.365 § 1º).
- ♦ 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):
 - constan en **contrato registrado** en el Banco Central de Brasil (RIR18 art.364-I);
 - corresponden 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 (RIR18 art.364-II);
 - el **importe anual** de los **pagos** no supera el límite establecido por el Ministro de Estado de Hacienda, de conformidad con la legislación específica (RIR18 art.364-III).
 - Los **honorarios** sólo 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 (RIR18 art.364 § 1º).
- ♦ 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, con algunas limitaciones. (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 (RIR18 art.369-I):
 - **vehículos** utilizados por administradores, directores, gerentes, etc., relacionados con la empresa (RIR18 art.369-I-a);
 - **inmuebles** cedidos para uso de las personas anteriores (RIR18 art.369-I-b);
 - Los **gastos** abonados a **administradores, directores, gerentes**, etc., por (RIR18 art.369-II):
 - la **adquisición de alimentos** u otros bienes utilizados por el beneficiario fuera de la empresa (RIR18 art.369-II-a);
 - los **pagos** relativos a **clubes** y asimilados (RIR18 art.369-II-b);
 - los **salarios** y cargas **sociales** abonados a administradores, directores, gerentes, etc. (RIR18 art.369-II-c);
 - los **gastos de conservación** y mantenimiento de **vehículos e inmuebles** (RIR18 art.369-II-d).
- ♦ Las **remuneraciones** a empleados o similares en **acciones**, una vez efectuado el pago, liquidación o transmisión 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 (RIR18 art.372 § 1º);
 - solo pueden **deducirse** los **gastos** debidamente comprobados, no sólo en el ámbito de la empresa sino también por parte de las entidades prestadoras (RIR18 art.372 § 2º).

- ◆ 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 las **remuneraciones** de los **directivos** vinculados a ese plan (RIR18 art.373 § 1°).
- ◆ 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 (RIR18 art.377-I);
 - **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** (RIR18 art.377-II);
 - las **Organizaciones de la Sociedad Civil** de Interés Público (Oscip) cualificadas (RIR art.378).
 - La **deducibilidad** de las **donaciones** 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 (RIR18 art.380-I);
 - las **cantidades** abonadas a **empresas periodísticas**, por anuncios o publicaciones (RIR18 art.380-II);
 - las **cantidades** abonadas a **empresas de radiodifusión o televisión**, por anuncios, programas etc. (RIR18 art.380-III);
 - los **gastos** abonados a cualquier empresa, incluso de **propaganda** (RIR18 art.380-IV);
 - 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 (RIR18 art.380-V).
- ◆ 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 bienes del activo no circulante **inmovilizado e intangible**, 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 (RIR18 art.314-I);
 - el origen y la eficacia de la operación, en el caso de otras remuneraciones o pagos (RIR18 art.314-II).

- ♦ 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** abonadas o acreditadas, cuando (RIR18 art.316):
 - no se indica la operación o la causa que dio lugar a los pagos (RIR18 art.316-I);
 - el comprobante de pago no especifica al beneficiario del ingreso (RIR18 art.316-II).
- ♦ 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 (RIR18 art.361 § 1º-I);
 - **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-II).
- ♦ 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 (RIR18 art.363-I).
 - 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 (RIR18 art.363-II).
 - Por el uso de **patentes, procesos y fórmulas de fabricación** o por el **uso de marcas** de industria o comercio, abonadas por (RIR18 art.363-III):
 - las **filiales** brasileñas a sus **matrices** no residentes (RIR18 art.363-III-a);
 - las **empresas brasileñas** a empresas **controladoras no residentes**⁴ (RIR18 art.363-III-b).
 - Por el uso de **patentes, marcas de industria o comercio**, etc., abonadas a **beneficiarios no residentes** (RIR18 art.363-IV y V):
 - cuyo contrato no ha sido registrado en el Banco Central de Brasil;
 - cuyos importes exceden de 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 (RIR18 art.364 § 2º-I);
 - **empresas brasileñas** a empresas **controladoras no residentes**⁵ (RIR18 art.364 § 2º-II);
- ♦ 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 han sido **deducidas** como **coste** o **gasto** de la empresa o que no constituyan remuneraciones fijas por servicios prestados (RIR18 art.368-I);
 - abonadas a **directivos** de **sociedades no residentes** en Brasil (RIR18 art.368-II).
- ♦ Las deducciones por **donaciones** no incluidas en el RIR18 art.377, indicadas anteriormente.

4 Esto no se aplica a los gastos de **contratos registrados** en el Instituto Nacional de la Propiedad Industria e inscritos en el Banco Central del Brasil con posterioridad al 31-12-1991, observando los límites y condiciones establecidos por la (Ley 8.333-91 art.50) - (RIR18 art.363 parágrafo único).

5 Igual que la nota anterior (RIR18 art.364 § 3º).

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 (RIR18 art.317-§ 2º). En todo caso, la **depreciación acumulada** no puede exceder del **coste de adquisición** del bien (RIR18 art.317-§ 3º).

La norma sólo permite la **depreciación** de los **activos** (muebles e inmuebles) intrínsecamente relacionados con la producción o comercialización de bienes y servicios (RIR18 art.317 § 5º).

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** (RIR18 art.318-I);
- ◆ **proyectos forestales** para la explotación de frutas (RIR18 art.318-II).

Por el contrario, no se permite la **depreciación** de (RIR18 art.318 párrafo único):

- ◆ los **terrenos**, exceptuando las **mejoras** o las **construcciones** (RIR18 art.318 párrafo único-I);
- ◆ los **edificios o construcciones no utilizados** en la producción de ingresos o los destinados a la **reventa** (RIR18 art.318 párrafo único-II);
- ◆ los **activos** cuyo valor se incrementa en el tiempo (**obras de arte, antigüedades**) (RIR18 art.318 párrafo único-III);
- ◆ los **activos** sujetos a **agotamiento** (RIR18 art.318 párrafo único-IV);

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 (RIR18 art.319 § 1º).

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 (RIR18 art.320 § 1º y § 2º).

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

Referencia	Bienes	%
40	Obras de goma	50
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
86	Vehículos y material para vías férreas o similares, aparatos mecánicos (incluidos los electromecánicos) de señalización para vías de comunicación.	10
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** (RIR18 art.323-I);
- ◆ **2** turnos de **8** horas: **1,5** (RIR18 art.323-II);
- ◆ **3** turnos de **8** horas: **2** (RIR18 art.323-III).

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 § 2º).

Las empresas que realizan simultáneamente actividades comerciales e industriales pueden utilizar el beneficio en relación con bienes destinados exclusivamente a la **actividad industrial** (RIR18 art.324 § 4º).

Las empresas agropecuarias pueden **amortizar** totalmente sus **activos** no circulantes inmovilizados (a excepción de los terrenos baldíos) utilizados en su actividad en al **año de adquisición** (RIR18 art.325).

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).

Amortización. Los **contribuyentes** pueden computar (como coste o gasto del periodo de liquidación) las **cuantías** correspondientes a la **recuperación** del **capital** aplicado en la adquisición de derechos de duración **limitada** o de los **bienes** cuya utilización tiene un plazo legal o contractual limitado (RIR18 art.330).

A efectos del impuesto sólo se permite la **amortización** de bienes y derechos intrínsecamente relacionados con la producción o comercialización de los bienes y servicios (RIR18 art.330 § 4º).

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** (RIR18 art.331-I);
- ♦ el **coste** de adquisición, prórroga o modificación de contratos y derechos de cualquier naturaleza, incluidos los de **explotación de fondos de comercio** (RIR18 art.331-II);
- ♦ los **costes** de las **construcciones o mejoras** en los activos arrendados (RIR18 art.331-III);
- ♦ el **valor** de **derechos** contractuales de **explotación de bosques** de que trata el RIR18 art.334 (RIR18 art.331-IV);
- ♦ los demás **derechos** clasificados en el **activo no circulante intangible** (RIR18 art.331-V).

Por el contrario, los **contribuyentes no** pueden **amortizar** los activos **agotables** (RIR18 art.331 parágrafo único).

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 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 § 3º).

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 (RIR18 art.337). La **cuota** de **agotamiento** de los recursos forestales destinados a la tala se basa en el **valor** de los **bosques** (RIR18 art.337 § 1º). Para determinar esa cuota deben observarse los siguientes **criterios** (RIR18 art.337 § 2º):

- ♦ 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 (RIR18 art.337 § 2º-I); 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 (RIR18 art.337 § 2º-II).

Reservas y provisiones

Con carácter general, las **reservas** y **provisiones**⁶ **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 tiene 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**⁷ 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 (RIR18 art.347-II):

- ♦ hasta **R \$ 15.000**, por operación, vencidos hace más de **6** meses, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro (RIR18 art.347-II-a);
- ♦ 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 (RIR18 art.347-II-b);
- ♦ superiores a **R \$ 100.000**, vencidos hace más de **un** año, desde el inicio de los procedimientos judiciales para su cobro (RIR18 art.347-II-c).

6 A efectos del impuesto, las referencias a las **provisiones** incluyen las **pérdidas** estimadas en el valor de los activos, incluidas las derivadas de su deterioro (RIR18 art.339-parágrafo único).

7 Esta provisión no es deducible a efecto de la determinación del beneficio real (RIR18 art.344-parágrafo único).

Los **créditos con garantía**, vencidos hace más de **2 años** (RIR18 art.347-III):

- ◆ hasta **R \$ 50.000**, independientemente del inicio de los procedimientos judiciales para su cobro o el embargo de las garantías (RIR18 art.347-III-a);
- ◆ superiores a **R \$ 50.000**, desde el inicio y mantenimiento de los procedimientos judiciales para su cobro o el embargo de las garantías (RIR18 art.347-III-b).

Frente a **deudores** declarados en **quiebra**, en **concurso** de **acreedores** o en **liquidación judicial**, por la parte que excede de la cuantía que se ha comprometido a abonar, o la **cuantía** total **adeudada**, en caso de personas jurídicas en **concurso de acreedores** o **liquidación judicial** (RIR18 art.347-IV).

En cualquier caso, no se permite la **deducción de pérdidas** de los créditos de **dudoso cobro** con **personas** jurídicas **vinculadas** o con personas físicas **accionistas mayoritarios**, socios, propietarios o administradores de la empresa acreedora, o **familiares** hasta el tercer grado (RIR18 art.347 § 7°).

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 acreditan el importe de la **pérdida fiscal** utilizada para la compensación (RIR18 art.580 parágrafo único).

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 **2023**, 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):

- ◆ **16%**, hasta el **31-12-2022** y **15%**, a partir del **1-1-2023**, en el caso de las entidades de seguros privados, de capitalización, distribuidoras de valores mobiliarios, corredoras de cambio y valores mobiliarios, sociedades de crédito, financiación e inversiones, de crédito inmobiliario, administradoras de títulos de crédito, sociedades de arrendamiento mercantil, cooperativas de crédito, asociaciones de ahorro y préstamos (LCSLL art.3-I);
- ◆ **21%**, hasta el **31-12-2022** y **20%**, a partir del **1-1-2023**, en el caso de los bancos de cualquier tipo (LCSLL art.3-II-A);

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

Los **pagos** por los denominados *Juros sobre o Capital Proprio (JCP)*, están **sujetos** a una **retención** del **15%** (RIR18 art.726).

Los **intereses** percibidos de otras personas jurídicas por **inversiones** u **operaciones de financiación** (renta fija o variable) 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 (RIR18 art.790-I);
- ◆ **20%**, en inversiones de **181** a **360** días (RIR18 art.790-II);
- ◆ **17,5%**, en inversiones de **361** a **720** días (RIR18 art.790-III);
- ◆ **15%**, en inversiones superiores a **720** días (RIR18 art.790-IV).

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%**, a 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%**, a los **pagos** efectuados a **beneficiarios no identificados** y a **socios, accionistas o titulares**, cuando la operación o la causa no se considera probada (RIR18 art.730);
- ◆ **0,005%**, a las **operaciones financieras** efectuadas en una **bolsa de valores** brasileña (RIR18 art.849);
- ◆ **1%**, a 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 **fuentes** 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 **retención** en la fuente a partir de 1996.

Intereses

Los **intereses** abonados a entidades no residentes están sujetos a una **retención final** del **15%** sobre la **cuantía bruta** (RIR18 art.760). No obstante, se aplica un **tipo** del **25%** a las entidades residentes en **jurisdicciones de baja tributación** (RIR18 art.748).

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%** (RIR18 art.767). No obstante, se aplica un **tipo** del **25%** a las entidades residentes en **jurisdicciones de baja tributación** (RIR18 art.748).

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° 1500-14)

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 perciben **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** (RIR18 art.26-§ 1º).

A efectos de **comunicación** se considera **domicilio** (RIR18 art.27):

- ♦ la **dirección postal** facilitada a la administración tributaria, a efectos de registro (RIR18 art.27-I); y,
- ♦ la **dirección electrónica** asignada por la administración tributaria, siempre que sea autorizada por el **contribuyente** (RIR18 art.27-II).

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 (RIR18 art.29-I);
- ♦ 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 (RIR18 art.29-II).

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 acreditan la residencia habitual de su familia y la mayor parte de su patrimonio en esta (RIR18 art.29 parágrafo único).

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 (RIR18 art.35-I):

- ♦ 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 (RIR18 art.35-I-a);
- ♦ la **ayuda alimenticia** en metálico abonada a los **funcionarios civiles** activos de las administraciones públicas (RIR18 art.35-I-b);
- ♦ 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 (RIR18 art.35-I-c);
- ♦ la **ayuda** pecuniaria de **transporte** asignada por la Unión a sus **empleados** para su desplazamiento al trabajo y viceversa (RIR18 art.35-I-d);
- ♦ 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 (RIR18 art.35-I-e);
- ♦ 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) (RIR18 art.35-I-f);
- ♦ las **cuantías** por **asignación familiar** (salário-família, en portugués) (RIR18 art.35-I-g);
- ♦ los **subsídios** por **gastos de transporte**, carga y locomoción de los **empleados** y sus familias, por traslado de un Municipio a otro (RIR18 art.35-I-h);
- ♦ las **aportaciones empresariales** al Plan de Ahorro e Inversión (PAIT) (RIR18 art.35-I-i);
- ♦ las **contribuciones** de los **empleadores** a programas privados de **pensiones**, en favor de sus empleados (RIR18 art.35-I-j);
- ♦ las **aportaciones** de los **empleadores** al Fondo de Jubilación Individual Programada (FAPI), para sus empleados y administradores (RIR18 art.35-I-k);
- ♦ los **incentivos pecuniarios** abonados a los servidores públicos jubilados (RIR18 art.35-I-l);
- ♦ 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) (RIR18 art.35-I-m);
- ♦ las **cuantías** percibidas en concepto del **bono cultural** (vale-cultura) (RIR18 art.35-I-n);
- ♦ 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 (RIR18 art.35-I-o);
- ♦ la **cuantía** de los **servicios médicos, hospitalarios y dentales** proporcionados, reintegrados o abonados por los empleadores a sus empleados (RIR18 art.35-I-p).

Rendimientos abonados por los **fondos de pensiones** públicos y privados, tales como (RIR18 art.35-II):

- ♦ 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, de enero a abril de **2023** de **R \$ 2.112,00**, a partir de mayo de **2023** (RIR18 art.35-II-a);
- ♦ las **pensiones** de **retiro** y **jubilación** por **accidentes de trabajo** percibidas por personas afectadas por diversas enfermedades y discapacidades físicas y mentales (RIR18 art.35-II-b);
- ♦ diversas **pensiones** por motivos de **salud, excombatientes, discapacidad** mental y física (RIR18 art.35-II-c a g);

- ◆ las **transferencias de reservas técnicas entre distintos planes** de prestaciones de entidades de previsión complementaria, efectuadas por el propio partícipe (RIR18 art.35-II-h);
- ◆ 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 (RIR18 art.35-II-j);
- ◆ 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 (RIR18 art.35-II-k);
- ◆ las **indemnizaciones por seguros de vida o invalidez** procedentes de entidades privadas de pensiones (RIR18 art.35-II-l).

Rendimientos por indemnizaciones y asimilados derivados de (RIR18 art.35-III):

- ◆ las **indemnizaciones por accidentes de trabajo** (RIR18 art.35-III-a);
- ◆ las **indemnizaciones** abonadas a los funcionarios públicos adscritos a programas voluntarios de cesantía (RIR18 art.35-III-b);
- ◆ 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) (RIR18 art.35-III-c);
- ◆ las **indemnizaciones** por daños patrimoniales causados por la **rescisión de contratos** (RIR18 art.35-III-d);
- ◆ las **indemnizaciones por expropiación** a efectos de reforma agraria, devengadas por el expropiado (RIR18 art.35-III-e);
- ◆ las **indemnizaciones** reparatorias abonadas a **amnistiados políticos** (RIR18 art.35-III-g);
- ◆ las **indemnizaciones** por daños físicos y materiales, derivadas de **accidentes**, hasta el límite establecido en sentencia judicial, salvo en caso de prestaciones continuas (RIR18 art.35-III-h).

Rendimientos procedentes de participaciones societarias (RIR18 art.35-IV):

- ◆ los **dividendos** y utilidades percibidos a partir de **1996** (RIR18 art.35-IV-a);
- ◆ las **distribuciones** efectuadas por las **microempresas** a sus titulares o socios, excepto las correspondientes a salarios, alquileres o por servicios prestados (RIR18 art.35-IV-b);
- ◆ las **cuantías** derivadas del **aumento de capital** por la constitución de **reservas o beneficios** determinadas a partir de **1996** por personas jurídicas (RIR18 art.35-IV-c).

Rendimientos obtenidos en los mercados financieros y asimilados (RIR18 art.35-V):

- ◆ los **rendimientos** derivados de **cuentas de ahorro** (RIR18 art.35-V-a);
- ◆ las **cuantías rescatadas** de los **PAIT**, por la parte de las aportaciones efectuadas por el partícipe (RIR18 art.35-V-b);
- ◆ los **rendimientos** procedentes de diversos **títulos de crédito** y **valores inmobiliarios** (RIR18 art.35-V-c);
- ◆ los **rendimientos** distribuidos por **fondos inmobiliarios** que cotizan en bolsa o en el mercado extrabursátil organizado (RIR18 art.35-V-d);
- ◆ 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 (RIR18 art.35-V-e);
- ◆ el **dividendo mínimo** anual resultante de las participaciones del Fondo Nacional de Desarrollo (FND) (RIR18 art.35-V-h);
- ◆ 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 (RIR18 art.35-V-i);
- ◆ las **cuantías** percibidas por las **becas** del Programa «Más Médicos» (RIR18 art.35-V-k);
- ◆ las **cuantías** percibidas del **Programa de Becas** para la **Educación a través del Trabajo** (RIR18 art.35-V-l);
- ◆ 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** (RIR18 art.35-V-m).

Rendimientos obtenidos por la **enajenación de bienes y derechos** (RIR18 art.35-VI):

- ♦ Las **ganancias de capital** por la venta de **bienes y derechos de pequeño valor**, cuyo precio unitario (en el mes en que se efectúa), es igual o inferior a (RIR18 art.35-VI-a):
 - **R \$ 20.000**, en caso de venta de **acciones** negociadas en el mercado extrabursátil (RIR18 art.35-VI-a-1);
 - **R \$ 35.000**, en los demás casos (RIR18 art.35-VI-a-2).
- ♦ 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 (RIR18 art.35-VI-b);
- ♦ 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 (RIR18 art.35-VI-c).

Otros **rendimientos**, tales como (RIR18 art.35-VII):

- ♦ Las **becas** de estudio e investigación (caracterizadas como **donación**), siempre que no supongan una **contraprestación** por la **prestación de servicios** (RIR18 art.35-VII-a);
- ♦ El **valor de alquiler** de los edificios construidos, cuando son ocupados por su propietario o cedidos gratuitamente para uso del cónyuge o parientes de primer grado (RIR18 art.35-VII-b);
- ♦ Las **donaciones y herencias** (RIR18 art.35-VII-c);
- ♦ Las **indemnizaciones** de las compañías de **seguro** por causa de **muerte** y cualquier otra incidencia (RIR18 art.35-VII-d);
- ♦ Las **indemnizaciones** por **seguros de siniestros y robo** relacionadas con el objeto asegurado (RIR18 art.35-VII-e);
- ♦ El **valor** del comprobante de **peaje obligatorio**, sin incluir el valor del flete (RIR18 art.35-VII-f);
- ♦ 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 (RIR18 art.35-VII-g);
- ♦ Los **premios de loterías**, limitados a la cuantía del **primer tramo** de la **escala** mensual de **tipos** del impuesto (RIR18 art.35-VII-i);
- ♦ Los **rendimientos** procedentes de **condominios residenciales**, con un límite anual de **R \$ 24.000**, siempre que (RIR18 art.35-VII-k):
 - se reinvierten en el condominio para cubrir gastos de financiación y extraordinarios (RIR18 art.35-VII-k-1);
 - están previstos y autorizados en el contrato de condominio (RIR18 art.35-VII-k-2);
 - no son distribuidos a los socios del condominio (RIR18 art.35-VII-k-3);
 - derivan del uso, alquiler o arrendamiento de partes comunes del condominio, o de la enajenación de los bienes propiedad del condominio (RIR18 art.35-VII-k-4).

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 (RIR18 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 o 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**, de enero a abril y **R \$ 2.112,00** a partir de mayo de **2023** (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** (RIR18 art.691-I);
- ◆ **30%**, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a **2 años** e inferior a **4 años** (RIR18 art.691-II);
- ◆ **25%**, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a **4 años** e inferior a **6 años** (RIR18 art.691-III);
- ◆ **20%**, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a **6 años** e inferior a **8 años** (RIR18 art.691-IV);
- ◆ **15%**, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a **8 años** e inferior a **10 años** (RIR18 art.691-V);
- ◆ **10%**, para las aportaciones con un periodo de acumulación superior a **10 años** (RIR18 art.691-VI).

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-I):

- ◆ los **rescates** de los planes de pensiones, incluido el **FAPI** (RIR18 art.693-I); y,
- ◆ los **rendimientos**, en el caso de **seguros de vida** con cláusula de supervivencia (RIR18 art.693-II).

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 § 1º).

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** (RIR18 art.162 § 1º):

- ◆ los **empresarios** constituidos de acuerdo con el Código Civil (RIR18 art.162 § 1º-I);
- ◆ 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 (RIR18 art.162 § 1º-II); y,
- ◆ las **personas físicas** que promuevan **viviendas** en condominio o la parcelación de **terrenos** (RIR18 art.162 § 1º-III).

No obstante, aquellas **personas** físicas que **individualmente** ejercen **profesiones** o realizan determinadas actividades no se consideran **empresas individuales** (RIR18 art.162 § 2º).

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 asalariado 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 (RIR18 art.38-I);
- ◆ la **remuneración** de **profesiones, ocupaciones y prestación** de **servicios** no comerciales (RIR18 art.38-II);
- ◆ la **remuneración** de las **actividades comerciales** de agentes y representantes por cuenta ajena (RIR18 art.38-III);
- ◆ los **honorarios** por la **prestación** de **servicios** en los **tribunales**, percibidos por notarios, funcionarios públicos etc., no remunerados exclusivamente por la Hacienda Pública (RIR18 art.38-IV);
- ◆ los **honorarios** derivados por **corredores, subastadores** y otros agentes (RIR18 art.38-V);
- ◆ los **beneficios** derivados de la explotación individual de **contratos** de **obras** de cualquier naturaleza, de carácter laboral (RIR18 art.38-VI);
- ◆ 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 (RIR18 art.38-VII);
- ◆ la **remuneración** por la **prestación** de **servicios** en el curso de un **procedimiento judicial** (RIR18 art.38-VIII).

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 (RIR18 art.68-I);
- ◆ los **honorarios** abonados a **terceros** (RIR18 art.68-II);
- ◆ los **gastos necesarios** para la obtención de ingresos y el mantenimiento de la fuente de producción (RIR18 art.68-III).

Por el contrario, estos **contribuyentes** no pueden aplicar **deducciones** por (RIR18 art.68 parágrafo único):

- ◆ la **depreciación** de instalaciones, máquinas y equipos y por **gastos de arrendamiento** (RIR18 art.68 parágrafo único-I);
- ◆ los **gastos de locomoción y transporte**, excepto en el caso de los representantes comerciales autónomos (RIR18 art.68 parágrafo único-II).
- ◆ los **contribuyentes** que realizan prestaciones de servicios de **transporte en vehículo propio o alquilado** y los **garimpeiros**⁸ no están autorizados en aplicar estas **deducciones** (RIR18 art.68 parágrafo único-III).

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 (RIR18 art.69 § 1º).

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-a).

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**.

8 Buscadores de oro y piedras preciosas en el Amazonas (Diccionario de la RAE).

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 (RIR18 art.790-I);
- ◆ **20%**, en inversiones de **181** a **360** días (RIR18 art.790-II);
- ◆ **17,5%**, en inversiones de **361** a **720** días (RIR18 art.790-III);
- ◆ **15%**, en inversiones superiores a **720** días (RIR18 art.790-IV).

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 Propio** (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) (RIR18 art.44-I);
- ◆ **investigación** y **extracción** de **recursos minerales** (RIR18 art.44-II);
- ◆ **uso** o **explotación** de **invenciones, procesos** y **fórmulas** de fabricación y de **marcas** industriales y comerciales (RIR18 art.44-III); y
- ◆ **propiedad intelectual**, exceptuando las remuneraciones percibidas por los autores o creadores de los bienes o de las obras (RIR18 art.44-IV).

También se consideran **regalías**, los **intereses** de **mora** u otras **compensaciones** por el **retraso** en el **pago**, incluida la **actualización monetaria** (RIR art.44 Parágrafo único).

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 mora**, 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 (RIR18 art.42-I);
- ◆ **alquileres** abonados al propietario, derivados del subarriendo del inmueble (RIR18 art.42-II);
- ◆ **gastos** ocasionados por el cobro de los alquileres (RIR18 art.42-III); y
- ◆ **gastos** del condominio (RIR18 art.42-IV).

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 (RIR18 art.131-I); ni
- ◆ las **indemnizaciones** derivadas de **siniestros, hurtos o robos** relativas a los objetos asegurados (RIR18 art.131-II).

En la determinación de la **ganancia de capital**, **se excluyen** (RIR18 art.132):

- ◆ las **transmisiones mortis causa** y las **donaciones anticipadas** de la **legítima** (RIR18 art.132-I); 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 (RIR18 art.132-II).

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 (RIR18 art.133-I):
 - **R \$ 20.000**, en caso de **venta de acciones** negociadas en el **mercado extrabursátil** (RIR18 art.133-I-a);
 - **R \$ 35.000**, en los demás casos (RIR18 art.133-I-b).
- ◆ La **enajenación** del único inmueble propiedad del **contribuyente (vivienda habitual)**, con un límite de hasta **R \$ 440.000**, siempre que no haya realizado ninguna otra venta en los últimos **5 años** (RIR18 art.133-II).

- ♦ 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** (RIR18 art.133-III).

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** (RIR18 art.67):

- ♦ 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**, hasta una cuantía de **R \$ 1.903,98 mensuales**, de enero a abril de **2023** de **R\$ 2.112,00**, a partir de mayo de **2023** (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-II-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 (RIR18 art.80-I);
- ◆ las **inversiones** realizadas en determinadas **actividades audiovisuales** incentivadas (RIR18 art.80-II);
- ◆ 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, hasta abril de **2023**, de acuerdo con la siguiente escala de tipos (RIR18 art.122 VI):

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

A partir de mayo de **2023**, los **tipos aplicables** son los siguientes:

Base imponible mensual (R \$)	Cuota (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 2.112,00	0	0,00
2.112,00 - 2.826,65	158,40	7,50
2.826,66 - 3.751,05	370,40	15,00
3.751,06 - 4.664,67	651,73	22,50
Más de 4.664,68	884,96	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 por pagos internos

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 **fuentes**, de forma **separada** de los demás rendimientos, en base a los siguientes tipos, establecidos desde enero a abril de **2023** y a partir de mayo de **2023** (RIR18 art.683 III):

Base imponible (R \$)	Cuota (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 6.677,55	0	0,00
6.677,56 - 9.922,28	500,82	7,50
9.922,29 - 13.167,00	1.224,99	15,00
13.167,01 - 16.380,38	2.232,51	22,50
Más de 16.380,38	3.051,53	27,50

A partir de mayo de **2023**

Base imponible (R \$)	Cuota (R \$)	Tipo marginal (%)
0 - 7.407,11	0	0,00
7.407,12 - 9.922,28	555,53	7,50
9.922,29 - 13.167,00	1.299,70	15,00
13.167,01 - 16.380,38	2.287,23	22,50
Más de 16.380,38	3.106,25	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** o **variable**, **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 (RIR18 art.790-I);
- ◆ **20%**, para inversiones con un plazo de **181** a **360** días (RIR18 art.790-II);
- ◆ **17,5%**, para inversiones con un plazo de **361** a **720** días (RIR18 art.790-III);
- ◆ **15%**, inversiones con un plazo superior a los **720** días (RIR18 art.790-IV).

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** (RIR18 art.792-I).

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 **fuentes brasileña** derivadas por personas no residentes están sujetas a una **retención** sobre la **cuantía bruta**:

Dividendos

A partir de **1996**, se encuentran **exentos** de retención 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** (RIR18 art.760). No obstante, se aplica un tipo del **10%** a determinadas operaciones (RIR18 art.876-III § 3º-I). Los **intereses** abonados a personas no residentes localizadas en **jurisdicciones** de **baja** o **nula tributación** están sujetos a una **retención** del **25%** (RIR18 art.748).

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 (LCSLL art.2).

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 (LCSLL art.2-1).
- ♦ 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 (LCSLL art.2-2).
- ♦ 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 (LCSLL art.2-3).
- ♦ La **exclusión** del resultado positivo de la valoración de **inversiones** por el valor del patrimonio neto (LCSLL art.2-4).
- ♦ La **exclusión** de los **beneficios y dividendos** derivados de las participaciones societarias en personas jurídicas domiciliadas en Brasil que hayan sido computadas como ingresos (LCSLL art.2-5).
- ♦ 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 (LCSLL art.2-6).

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 § 2°).

Tipo de gravamen

La CSLL se aplica a los **tipos siguientes** (LCSLL art.3):

- ♦ **16%**, hasta el **31-12-2022** y **15%**, a partir del **1-1-2023**, en el caso de las entidades de seguros privados, de capitalización, distribuidoras de valores mobiliarios, corredoras de cambio y valores mobiliarios, sociedades de crédito, financiación e inversiones, de crédito inmobiliario, administradoras de títulos

de crédito, sociedades de arrendamiento mercantil, cooperativas de crédito, asociaciones de ahorro y préstamos (LCSLL art.3-I);

- ♦ **21%**, hasta el **31-12-2022** y **20%**, a partir del **1-1-2023**, en el caso de los bancos de cualquier tipo (LCSLL art.3-II-A); y
- ♦ **9%**, para las demás personas jurídicas (LCSLL art.3-III).

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 Nova 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** (LITR art.3-I);
- ♦ 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) (LITR art.3-II).

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)⁹, 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).

⁹ El **DIAT** es el Documento de Información y Liquidación, y el **DIAC** es el Documento de Información y Actualización Catastral (RLITR art.36).

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).

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

(L N° 9718 art.3°)

El **hecho imponible** de estas contribuciones está constituido por los **ingresos brutos** de las empresas.

Sujeto pasivo

(L N° 9718 art.2°)

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 (L N° 9.718 art.3°-I).
- ◆ 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 (L N° 9.718 art.3°-II).
- ◆ Los **ingresos** provenientes de la **venta de activos fijos**, considerados como inversiones, inmovilizado o intangibles (L N° 9.718 art.3°-IV).
- ◆ 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 (L N° 9.718 art.3°-VI).

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. (L N° 9.718 art.3° § 6°-I):
 - los **gastos** incurridos en las operaciones de **intermediación** financiera (L N° 9.718 art.3° § 6°-I-a);
 - los **gastos** por las **obligaciones de empréstitos y préstamos**, en concepto de reembolso, de los recursos de las instituciones de derecho privado (L N° 9.718 art.3° § 6°-I-b);
 - el **descuento** en la colocación de **títulos** (L N° 9.718 art.3° § 6°-I-c);
 - las **pérdidas** en los **títulos** de renta fija y variable, excepto las acciones (L N° 9.718 art.3° § 6°-I-d);
 - las **pérdidas** en activos financieros y mercancías, en operaciones de cobertura (L N° 9.718 art.3° § 6°-I-e).
- ◆ 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 (L N° 9.718 art.3° § 6°-II).
- ◆ 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 (L N° 9.718 art.3° § 6°-III).
- ◆ En el caso de las **sociedades de capitalización**, los **rendimientos** derivados de las **inversiones** financieras destinadas al pago del rescate de los títulos (L N° 9.718 art.3° § 6°-IV).

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 (L N° 9.718 art.4°-I):
 - COFINS: **23,44%**;
 - PIS/PASEP: **5,08%**.
- ♦ Sobre los **ingresos brutos** por la venta de **gasoil** y sus derivados (L N° 9.718 art.4°-II):
 - COFINS: **19,42%**;
 - PIS/PASEP: **4,21%**.
- ♦ Sobre los **ingresos brutos** procedentes de la venta de **gas licuado** del petróleo y del gas natural (L N° 9.718 art.4° III):
 - 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** (L N° 9.718 art.5°-I):
 - COFINS: **6,9%**;
 - PIS/PASEP: **1,5%**.
- ♦ En el caso de **distribuidores** (L N° 9.718 art.5°-II):
 - COFINS: **17,25%**;
 - PIS/PASEP: **3,75%**.

En el **sistema no acumulativo**, los **tipos de gravamen generales** 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 Servicios 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 (L N° 10.865 art.3°-I); o,
- ◆ los **pagos, acreditaciones** y las **remesas** efectuadas a no residentes como contraprestación por los servicios prestados (L N° 10.865 art.3°-II).

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 (L N° 10.865 art.4°-I);
- ◆ en la **fecha** de realización de los **pagos, acreditaciones, entrega o remesas** (L N° 10.865 art.4°-II).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** de las **contribuciones** (L N° 10.865 art.5°):

- ◆ las **personas** físicas y jurídicas que realizan **importaciones** (L N° 10.865 art.5°-I);
- ◆ las **personas** físicas o jurídicas que contratan los **servicios** de personas **no residentes** (L N° 10.865 art.5°-II); y,
- ◆ los **beneficiarios** del servicio, en el caso de **contratistas no residentes** (L N° 10.865 art.5°-III).

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 (L N° 10.865 art.6-I);
- ◆ los **transportistas** de mercancías extranjeras o bajo control aduanero, incluso en las rutas internas (L N° 10.865 art.6-II);
- ◆ los **representantes** en Brasil de transportistas extranjeros (L N° 10.865 art.6-III);
- ◆ los **depositarios** de bienes bajo control aduanero (L N° 10.865 art.6-IV); y,
- ◆ los **consignatarios** y los **operadores** de transporte multimodal, incluidos los subcontratistas (L N° 10.865 art.6-V).

Base imponible

La **base imponible** de las **contribuciones** está constituida por (L N° 10.865 art.7°):

- ◆ El **valor en aduana**, en las importaciones (L N° 10.865 art.7°-I).
- ◆ Las **cuantías abonadas** y las **remesas** al exterior, con anterioridad a la aplicación de las **retenciones** por (L N° 10.865 art.7°-II):
 - 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** (L N° 10.865 art.8°-I):
 - COFINS-Importación: **9,65%** (L N° 10.865 art.8°-I-b);
 - PIS/PASEP-Importación: **2,1%** (L N° 10.865 art.8°-I-a).
- ◆ En caso de **pagos y remesas** efectuadas (L N° 10.865 art.8°-II):
 - COFINS-Importación: **7,6%** (L N° 10.865 art.8°-II-b);
 - PIS/PASEP-Importación: **1,65%** (L N° 10.865 art.8°-II-a).

No obstante, la normativa legal establece **tipos diferentes** aplicables a la **importación** de determinados productos:

- ◆ productos **farmacéuticos** (L N° 10.865 art.8° § 1°);
- ◆ productos de **perfumería, tocador e higiene** personal (L N° 10.865 art.8° § 2°);
- ◆ **máquinas y vehículos** autopropulsados (L N° 10.865 art.8° § 3°);
- ◆ **neumáticos** nuevos y cámaras de aire de goma (L N° 10.865 art.8° § 5°);
- ◆ 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 (L N° 10.865 art.8° § 8°);
- ◆ determinados componentes de **automóviles** (L N° 10.865 art.8° § 9°);
- ◆ 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** (L N° 10.865 art.8° § 11-I);
- ◆ **productos** destinados al uso **hospitalario y clínico**, campañas de salud públicas y laboratorios (L N° 10.865 art.8° § 11-II).

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

Se establecen **exenciones** a (L N° 10.865 art.9°):

- ◆ las **importaciones** efectuadas por la **Unión** y sus organismos descentralizados, las misiones **diplomáticas** y las representaciones de **organismos internacionales** permanentes en Brasil (L N° 10.865 art.9°-I);
- ◆ las **muestras y remesas** internacionales sin valor comercial, determinados **equipajes, objetos de arte** donados a museos, etc. (L N° 10.865 art.9°-II).

Determinación del Impuesto

(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**.

Liquidación y pago del impuesto

La Receita Federal es la institución encargada de la **administración** y **fiscalización** de estas **contribuciones**. Las **contribuciones** se encuentran sujetas al procedimiento administrativo de liquidación y pago, así como, en su caso, a las normas del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto de Importación, en lo que respecta a la valoración aduanera y de las Contribuciones PIS/PASEP y la COFINS (L N° 10.865 art.20).

Estas **contribuciones** se abonan (L N° 10.865 art.13):

- ♦ en las **importaciones**: en la **fecha de registro** de la **declaración** correspondiente (L N° 10.865 art.13-I).
- ♦ en las **remesas**: en la **fecha de pago, acreditación y envío** de estas (L N° 10.865 art.13-II).

IV. Impuestos Selectivos

- Impuesto sobre Productos Industrializados
- Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles
- 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 (D N° 7.212-10 art.35-I), y;
- ♦ la **salida** de los **productos** de los establecimientos industriales o equivalentes (D N° 7.212-10 art.35-II).

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** (D N° 7.212-10 art.36-I).
- ♦ A la **salida** de los **almacenes** del establecimiento industrial, de los productos **entregados directamente** a otro establecimiento (D N° 7.212-10 art.36-II).

- ♦ A la **salida** de la **aduana** de los productos **enviados directamente** por el importador a terceros (D N° 7.212-10 art.36-III).
- ♦ 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** (D N° 7.212-10 art.36-IV).
- ♦ A la **salida** de los **bienes** producidos por los socios hacia sus cooperativas, consideradas opcionalmente **equivalentes** a un establecimiento industrial (D N° 7.212-10 art.36-V).
- ♦ Al **4º** 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** (D N° 7.212-10 art.36-VI).
- ♦ 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** (D N° 7.212-10 art.36-VII).
- ♦ 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 (D N° 7.212-10 art.36-VIII).
- ♦ En el **momento** de la **retirada** de bienes efectuada por los propios productores (D N° 7.212-10 art.36-IX).
- ♦ En la **fecha** de **emisión** de la **factura** por parte del **establecimiento industrial** (D N° 7.212-10 art.36-X).
- ♦ En el **momento** de la **venta** de los productos **consumidos o utilizados** dentro del establecimiento industrial (D N° 7.212-10 art.36-XI).
- ♦ A la **salida** simbólica del **alcohol** de las plantas de producción a sus cooperativas equiparadas a establecimiento industrial (D N° 7.212-10 art.36-XII).

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 (D N° 7.212-10 art.38-I).
- ♦ Las **salidas** de productos con **posterioridad** a la primera (D N° 7.212-10 art.38-II):
 - en los casos de **alquiler** o **arrendamiento**, a menos que el producto haya sido objeto de una industrialización ulterior (D N° 7.212-10 art.38-II-a); 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 (D N° 7.212-10 art.38-II-b).
- ♦ La salida de **productos incorporados al activo permanente**, una vez transcurridos de **5** años desde su incorporación por el establecimiento industrial que los ha industrializado o importado (D N° 7.212-10 art.38-III).
- ♦ La **salida** de productos por **cambio de dirección** del establecimiento (D N° 7.212-10 art.38-IV).

En cualquier caso, el **impuesto** siempre se **devenga** con independencia del **destino** de los productos o el título jurídico por el que realiza la importación o la salida del establecimiento del productor (D N° 7.212-10 art.39).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del IPI, las **personas obligadas** al **pago** del impuesto (D N° 7.212-10 art.21).

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 (D N° 7.212-10 art.24-I).
- ♦ 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 (D N° 7.212-10 art.24-II).

- ◆ Los **establecimientos equivalentes** a un establecimiento industrial, por los **hechos imposables** relacionados con la salida de productos de los mismos (D N° 7.212-10 art.24-III).
- ◆ Los que **consumen o utilizan 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 están amparados por la inmunidad prevista en la Constitución Federal de Brasil (D N° 7.212-10 art.24-IV).

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 (D N° 7.212-10 art.25-I).
- ◆ Los **poseedores o detentadores** de productos gravados para su venta o industrialización, en las mismas condiciones que en el punto anterior (D N° 7.212-10 art.25-II).
- ◆ Los **establecimientos** que adquieren **productos usados** cuyo origen no pueda ser demostrado por ausencia del etiquetado requerido, o del documento fiscal correspondiente (D N° 7.212-10 art.25-III).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.25-IV).
- ◆ Los **establecimientos** que poseen **productos gravados o exentos no etiquetados**, marcados o sellados (D N° 7.212-10 art.25-V).
- ◆ Las **personas** que no cumplen las condiciones de **no sujeción, exención o suspensión** del impuesto (D N° 7.212-10 art.25-VI).
- ◆ **Otras** causas.

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** (D N° 7.212-10 art.32-I).
- ◆ El **domicilio** de la **oficina encargada** del cumplimiento de las **obligaciones tributarias**, cuando se trata de **personas jurídicas de derecho público** (D N° 7.212-10 art.32-II).
- ◆ 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 **comerciantes ambulantes** (D N° 7.212-10 art.32-III).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.32-IV).

En caso de **no** aplicación de las **normas anteriores**, se considera **domicilio fiscal** al lugar de localización de los **bienes** o de **ocurrencia** de los **actos** que dan lugar a la obligación tributaria (D N° 7.212-10 art.32 § 1o).

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 (D N° 7.212-10 art.54-I).

- ◆ Los **productos fabricados** por establecimientos públicos y municipales de la Unión y de sus organismos descentralizados, **no destinados al mercado** (D N° 7.212-10 art.54-II).
- ◆ Las **muestras** de productos de libre distribución y de escaso o nulo valor comercial (D N° 7.212-10 art.54-III).
- ◆ Las **muestras de tejidos y zapatos**, siempre que contengan, en todo caso, la expresión «sin valor comercial» (D N° 7.212-10 art.54-IV y V).
- ◆ Las **aeronaves y componentes** para **uso militar** vendidas a la Unión (D N° 7.212-10 art.54-VI).
- ◆ Los **ataúdes** funerarios (D N° 7.212-10 art.54-VII).
- ◆ El **papel** para **impresión musical** (D N° 7.212-10 art.54-VIII).
- ◆ Las **sartenes** y otros artefactos similares de uso doméstico, de fabricación rústica, de piedra o de arcilla cruda (D N° 7.212-10 art.54-IX).
- ◆ Los **cascos, vestimenta y protección**, de cuero, aptos para las **fuerzas armadas** (D N° 7.212-10 art.54-X).
- ◆ El **material bélico** para uso de las fuerzas armadas, vendido al gobierno Federal, en base a instrucciones emitidas por la administración tributaria (D N° 7.212-10 art.54-XI).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.54-XII y XIII).
- ◆ Los **productos nacionales** que salen del establecimiento industrial directamente a **tiendas libres** (D N° 7.212-10 art.54-XIV).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.54-XV).
- ◆ Los **productos importados** directamente por las **misiones diplomáticas** u oficinas consulares de carácter permanente y por sus respectivos miembros, en base a reciprocidad (D N° 7.212-10 art.54-XVI).
- ◆ Los **equipajes de pasajeros** despachados con exención del Impuesto de Importación (D N° 7.212-10 art.54-XVII).
- ◆ Las **mercancías importadas** por pasajeros que han sido sujetas al pago del Impuesto de Importación (D N° 7.212-10 art.54-XVIII).
- ◆ Las **mercancías** contenidas en envíos internacionales sujetos al **régimen fiscal simplificado** para la recaudación del Impuesto de Importación (D N° 7.212-10 art.54-XIX).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.54-XX).
- ◆ Otros **productos de origen extranjero**, (trofeos, medallas y otros objetos conmemorativos, bienes consumidos en eventos deportivos oficiales, material promocional, impresos, folletos, bienes importados por deportistas, etc.), siempre que se cumplan los requisitos y condiciones exigidas en el impuesto de importación (D N° 7.212-10 art.54-XXI y XXII).
- ◆ Los **vehículos, maquinaria y equipos** destinados a las actividades de los cuerpos de **bomberos** (D N° 7.212-10 art.54-XXIII).
- ◆ Los **productos importados** destinados al **consumo** en los recintos de **congresos**, ferias y exposiciones internacionales y eventos similares (D N° 7.212-10 art.54-XXIV).
- ◆ Los **bienes informáticos** para la recolección electrónica de **votos**, suministrados directamente al Tribunal Superior Electoral (D N° 7.212-10 art.54-XXV).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.54-XXVII).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.54-XXVIII).

Base imponible

Salvo disposición en contrario, la **base imponible** está constituida (D N° 7.212-10 art.190):

- ◆ En las operaciones de **importación** por (D N° 7.212-10 art.190-I):
 - el **valor** utilizado para la determinación de los **impuestos aduaneros**, incluidos los tributos y cargas cambiarias efectivamente abonados por el importador (D N° 7.212-10 art.190-I-a);
 - 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 (D N° 7.212-10 art.190-I-b).
- ◆ En las **operaciones internas**, por el **precio de venta** de los bienes (D N° 7.212-10 art.190-II).

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 (D N° 7.212-10 art.190 § 1°).

El **impuesto** que grava los **productos usados**, adquiridos a particulares o no, que son 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** al (D N° 7.212-10 art.195):

- ◆ **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 (D N° 7.212-10 art.195-I).
- ◆ **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 (D N° 7.212-10 art.195-II).
- ◆ **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 salen del establecimiento industrial, destinados a un comerciante autónomo, para su venta directa a los consumidores (D N° 7.212-10 art.195-III).
- ◆ 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 accesorio de molienda (D N° 7.212-10 art.195-IV).

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° 11.158-22, de **29-7-2022** y Resolución Gecex n° 440, de **27-12-22**, con vigencia a partir de **24-3-2023**.

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).

Determinación del Impuesto

Al igual que el IVA, el IPI es un **impuesto plurifásico**, que 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** los impuestos (D N° 7.212-10 art.226):

- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.226-I).
- ◆ sobre las **materias primas, productos intermedios** y material de **embalaje, enviados a terceros** para la industrialización por encargo, sin transitar por el establecimiento adquirente (D N° 7.212-10 art.226-II).
- ◆ 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 (D N° 7.212-10 art.226-III).
- ◆ indicados en la **factura fiscal** relativa a **productos industrializados por encargo**, recibidos del establecimiento industrializador, en aquellas operaciones que otorguen derecho al crédito (D N° 7.212-10 art.226-IV).
- ◆ **abonados en el despacho aduanero** (D N° 7.212-10 art.226-V).
- ◆ mencionados en la factura fiscal de productos de **procedencia extranjera** (D N° 7.212-10 art.226-VI).
- ◆ sobre los bienes de producción **recibidos por comerciantes asimilados a industriales** (D N° 7.212-10 art.226-VII).
- ◆ abonados sobre **productos no sujetos, exentos o en suspensión**, en operaciones que den derecho al crédito (D N° 7.212-10 art.226-IX).

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 (D N° 7.212-10 art.256 § 1°).

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.

La cuantía de este crédito equivale al resultado de aplicar un **5,37%** a la cuantía total de las adquisiciones de materias primas, productos intermedios y base imponible de las ventas anteriores (D N° 7.212-10 art.242).

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 han optado por el **Simple 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 y, desde el **22-11-21**, a la **financiación** de la **ayuda** para **mitigar** los efectos del **precio** del **gas licuado del petróleo** en el presupuesto de las familias de bajos ingresos (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 (L N° 10.336-01 art.3°-I);
- ◆ **diésel** y sus derivados (L N° 10.336-01 art.3°-II);
- ◆ **queroseno** de aviación y otros querosenos (L N° 10.336-01 art.3°-III);
- ◆ **aceites combustibles** (fueloil) (L N° 10.336-01 art.3°-IV);
- ◆ **gases licuados del petróleo**, incluidos los derivados de gas natural y de las naftas (L N° 10.336-01 art.3°-V);
- ◆ **alcohol etílico combustible** (L N° 10.336-01 art.3°-VI).

La CIDE **no se aplica** a las **exportaciones** de los anteriores productos (L N° 10.336-01 art.3° § 2).

Sujeto pasivo

(L N° 10.336-01 art.2°)

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 (comercializados e importados) 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.2):

- ◆ **gasolina** y sus derivados: **R \$ 100,00** por m³ (D N° 8395-15 art.2-I);
- ◆ **diésel** y sus derivados: **R \$ 50,00** por m³ (D N° 8395-15 art.2-II).

A partir del **1-2-2015**, se aplica un **tipo del 0%** a los siguientes productos (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único):

- ♦ **queroseno de aviación** (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-I);
- ♦ otros **querosenos** (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-II);
- ♦ **aceites combustibles** con alto contenido de azufre (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-III);
- ♦ **aceites combustibles** con bajo contenido de azufre (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-IV);
- ♦ **gases licuados del petróleo**, incluido el derivado de **gas natural** y de las **naftas** (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-V);
- ♦ **alcohol etílico combustible** (D N° 8.395-15 art.2 párrafo único-VI).

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** (L N° 10.336-01 art.7°-I);
- ♦ por otro **contribuyente**, en las **adquisiciones internas** (L N° 10.336-01 art.7°-II).

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 (L N° 10.336-01 art.7 párrafo único).

Por otra parte, los productos vendidos a las empresas exportadoras se encuentran **exentos** de la CIDE (L N° 10.336-01 art.10).

Liquidación y pago del impuesto

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 (L N° 10.336-01 art.6 párrafo único).
- ♦ En el caso de las **importaciones**: la contribución se **abona** en la **fecha** de **registro** de la Declaración de Importación (DI) (L N° 10.336-01 art.6°).

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**, así como las signatarias de contratos de transferencia de tecnología con personas no residentes (L N° 10.168-00 art.2°);
- ♦ sean signatarias de contratos por **servicios técnicos** y de **asistencia administrativa** prestados por personas no residentes, así como las que abonan o remesan **regalías**, a cualquier título, a beneficiarios no residentes (L N° 10.168-00 art.2° § 2°).

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).

Asimismo, la CIDE **no se aplica** cuando (L N° 10.168-00 art.2° § 6°):

- ♦ el **contratante** es un órgano de la Unión y demás entidades públicas descentralizadas;
- ♦ el **contratado** es una institución de enseñanza o investigación localizada fuera de Brasil que presta actividades formativas o profesionales a empleados civiles o militares de la respectiva entidad pública.

Liquidación y pago del impuesto

El **pago** de la CIDE debe efectuarse hasta el último día hábil de la quincena siguiente al mes en que se realiza el **hecho imponible** (L N° 10.168-00 art.2° § 5°)

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 las **operaciones** (D N° 6.306-07 art.2°):

- ◆ **de crédito** realizadas (D N° 6.306-07 art.2°-I):
 - por las instituciones financieras (D N° 6.306-07 art.2°-I-a);
 - por entidades que realizan actividades de prestación de servicios de carácter crediticio y financiero (D N° 6.306-07 art.2°-I-b);
 - entre personas jurídicas o entre personas físicas y jurídicas (D N° 6.306-07 art.2°-I-c).
- ◆ de **cambio** (D N° 6.306-07 art.2°-II).
- ◆ de **seguro** realizadas por **compañías aseguradoras** (D N° 6.306-07 art.2°-III).
- ◆ relacionadas con **títulos** o **valores mobiliarios** (D N° 6.306-07 art.2°-IV).
- ◆ con **oro**, **activo financiero**, o **instrumento de cambio** (D N° 6.306-07 art.2°-V).

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetas** al impuesto las **operaciones**:

- ◆ de **crédito externo**, sin perjuicio de la incidencia determinada en el epígrafe II anterior (D N° 6.306-07 art.2° § 2°);
- ◆ **realizadas** por los **órganos** de la administración directa de la **Unión** y de sus **órganos descentralizados** (D N° 6.306-07 art.2° § 3°); 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 (D N° 6.306-07 art.2° § 3°).

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** (D N° 6.306-07 art.3° § 1°):

- ◆ en la fecha de **entrega efectiva** (total o parcial), de la cuantía del crédito o de su puesta a disposición del interesado (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-I);
- ◆ en el momento del **desembolso** de cada una de las cuotas, en el caso de créditos sujetos a desembolso parcial (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-II);
- ◆ en la fecha de **realización de los anticipos** al depositante, en caso de descubierto en las cuentas de depósitos (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-III);
- ◆ en la fecha del **registro en cuenta deudora**, por los créditos liquidados en el extranjero (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-IV);

- ♦ en la fecha en que se produzca un **exceso de límite**, en caso de descubierto en operaciones de préstamo o financiación (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-V);
- ♦ en la fecha de **novación**, composición, consolidación de deudas y operaciones similares (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-VI);
- ♦ en la fecha del **asiento contable**, en relación con las operaciones y transferencias internas consideradas como operaciones de crédito (D N° 6.306-07 art.3° § 1°-VII).

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** (D N° 6.306-07 art.3° § 3°-I);
- ♦ la **venta de derechos de crédito** a empresas de factoring por las ventas a plazos (D N° 6.306-07 art.3° § 3°-II);
- ♦ los **préstamos** entre personas jurídicas o entre personas jurídicas y personas físicas (D N° 6.306-07 art.3° § 3°-III).

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 (D N° 6.306 art.5°-I);
- ♦ las **empresas de factoring** que adquieren el derecho de crédito (D N° 6.306 art.5°-II);
- ♦ las **personas jurídicas** que **otorgan** los **créditos** en las operaciones crediticias recíprocas (sin intervención de entidades financieras) (D N° 6.306 art.5°-III).

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 (D N° 6.306-07 art.7°-I):

- ♦ Cuando **no** está **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** (D N° 6.306-07 art.7°-I-a):
 - **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** (D N° 6.306-07 art.7°-I-b):
 - **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** (D N° 6.306-07 art.7°-II):

- **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 **salos deudores diarios**, calculados el último día de cada mes. El **tipo se reduce** (D N° 6.306-07 art.7°-III):

- **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** (D N° 6.306-07 art.7°-IV):

- **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 (D N° 6.306-07 art.7°-V):

- ♦ 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** (D N° 6.306-07 art.7°-V-a):
 - **0,0041%**, cuando el prestatario es persona jurídica;
 - **0,0082%**, cuando el prestatario es persona física.
- ♦ Cuando la cuantía del principal está **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 (D N° 6.306-07 art.7°-V-b):
 - **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 (D N° 6.306-07 art.7°-VI).

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 (D N° 6.306-07 art.7°-VII).

No obstante, se aplica un **tipo del 0%** a una larga lista de **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°).

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 (D N° 6.306-07 art.9°-I).
- ♦ Las **realizadas** mediante **depósitos y garantías** de mercancías para la **exportación**, situadas en un depósito aduanero (D N° 6.306-07 art.9°-II).
- ♦ Las **financiadas** con **recursos** de los **Fondos** Constitucionales Norte (FNO), Nordeste (FNE) y Centro-Oeste (FCO) (D N° 6.306-07 art.9°-III).
- ♦ Las **efectuadas** mediante **nota de crédito** a la **exportación** (D N° 6.306-07 art.9°-IV).
- ♦ Cuando el **prestatario** sea la **entidad binacional de Itaipú** (D N° 6.306-07 art.9°-V).
- ♦ Las **destinadas** para la adquisición de **vehículos de pasajeros** fabricados en Brasil, de hasta **127 HP** de potencia bruta (SAE) (D N° 6.306-07 art.9°-VI).
- ♦ En las que los tomadores sean **misiones diplomáticas y consulares** y sus funcionarios (D N° 6.306-07 art.9°-VIII y IX).
 - Lo anterior también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** permanentes de los que Brasil es miembro y a sus **funcionarios extranjeros** (D N° 6.306-07 art.9°-VIII y IX § 4o).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **abona** (D N° 6.306 art.10):

- ♦ el **primer día hábil** del mes siguiente al de liquidación en los casos en los que la determinación de la **base imponible** se realiza el último día de cada mes (D N° 6.306 art.10-I);
- ♦ en la **fecha** de la **prórroga, renovación, consolidación, composición** y operaciones similares (D N° 6.306 art.10-II);
- ♦ en la **fecha** de la **operación de descuento** (D N° 6.306 art.10-III);
- ♦ en la **fecha** de **pago**, en el caso de operaciones de crédito no liquidadas a su vencimiento (D N° 6.306 art.10-IV);
- ♦ en la **fecha** de **entrega** o de puesta a disposición de los recursos al interesado, en los demás casos (D N° 6.306 art.10-VII).

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 (D N° 6.306 art.10 parágrafo único).

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 (D N° 6.306-07 art.11 parágrafo único).

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 (D N° 6.306-07 art.12 parágrafo único).

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).

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:

- ♦ de **cambio** relacionadas con las entradas en Brasil de **ingresos por exportación** de bienes y servicios (D N° 6.306-07 art.15-B-I).
- ♦ de **cambio** entre **instituciones financieras autorizadas**, y entre éstas e instituciones financieras extranjeras (D N° 6.306-07 art.15-B-II).
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-III).
- ♦ de **cambio** realizadas por empresas de **transporte aéreo internacional no residentes**, por las remesas de fondos derivadas de sus ingresos locales (D N° 6.306-07 art.15-B-IV).
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-V).
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-VI).
- ♦ 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 (a partir del 28-7-22) (D N° 6.306-07 art.15-B-VIII).
- ♦ 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** (D N° 6.306-07 art.15-B-XI).
- ♦ 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: (D N° 6.306-07 art.15-B-XIII).
- ♦ 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, (D N° 6.306-07 art.15-B-XIV).
- ♦ En la **liquidación** de operaciones simultáneas de divisas por el ingreso en Brasil de **fondos para cancelación** de «*Depository Receipts*» - DR, para la inversión en acciones negociables en bolsa, (D N° 6.306-07 art.15-B-XV);
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-XVI);
- ♦ En la **liquidación** de operaciones cambiarias a efectos de devolución de fondos invertidos por **inversionistas extranjeros** en los mercados financieros y de capitales (D N° 6.306-07 art.15-B-XVII);
- ♦ En las **operaciones de compraventa simultánea de divisas** por parte de instituciones autorizadas (D N° 6.306-07 art.15-B-XVIII);
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-XIX).

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** (a partir del 28-7-22) (D N° 6.306-07 art.15-B-VII).
- ♦ Las **retiradas de fondos** en el exterior efectuadas mediante tarjeta de crédito y débito por sus usuarios (a partir del 28-7-22) (D N° 6.306-07 art.15-B-IX).
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.15-B-X).
- ♦ Las **transferencias** al exterior de **fondos** en moneda brasileña, depositados en Brasil de titulares (residentes y no residentes) a instituciones emisoras participantes en acuerdos de pagos transfronterizos, derivadas de las **adquisiciones de bienes, servicios y retiradas** en el **exterior**, realizadas por los usuarios finales de dichos acuerdos (a partir del 28-7-22) (D N° 6.306-07 art.15-B-XXII).

- ◆ Las **transferencias** al exterior de **fondos** en moneda brasileña, depositados en Brasil de titulares (residentes y no residentes) a instituciones emisoras participantes en acuerdos de pagos transfronterizos, derivadas de las **adquisiciones** de **bienes, servicios**, realizadas por los usuarios finales de dichos acuerdos, en el caso de que éstos sean la Unión y todos sus organismos descentralizados (a partir del **28-7-22**) (D N° 6.306-07 art.15-B-XXIII).

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 (D N° 6.306-07 art.15-B-XII). No obstante, a partir del **19-3-2022**, estas operaciones son gravadas a un tipo del 0% (a partir del **28-7-22**) (D N° 6.306-07 art.15-C).

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) (D N° 6.306-07 art.15-B-XX).
- ◆ Las **operaciones cambiarias** (realizadas a partir del 3-3-2018) para la **transferencia** de **fondos** al exterior de residentes en Brasil (a partir del 28-7-22) (D N° 6.306-07 art.15-B-XXI).

No obstante, el Decreto N° 10997, de **15-3-2022**, establece una **reducción paulatina** anual de los **tipos** del **IOF**, aplicables a las **operaciones** de **cambio** de **divisas**, indicadas en el (D N° 6.306-07 art.15-B) anterior, hasta situarlas en el **0%**, a partir de **2029** (D N° 6.306-07 art.15-C).

Exenciones

Están **exentas** del IOF las siguientes **operaciones de cambio** (D N° 6.306-07 art.16):

- ◆ las **realizadas** para el **pago de bienes importados** (D N° 6.306-07 art.16-I);
- ◆ en las que el comprador o vendedor de la moneda extranjera es la **entidad binacional de Itaipú** (D N° 6.306-07 art.16-II); y
- ◆ las **efectuadas** por **misiones diplomáticas y consulares** y por sus funcionarios (D N° 6.306-07 art.16-V y VI).
 - La **exención** también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** permanentes, de los que Brasil es miembro, sus funcionarios extranjeros (D N° 6.306-07 art.16 § 4°).

Liquidación y pago del impuesto

El IOF se **abona** en la **fecha** de **liquidación** de la operación de cambio (D N° 6.306-07 art.17).

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 (D N° 6.306-07 art.17 párrafo único).

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, de **bienes, valores** y otros no especificados (D N° 6.306-07 art.18 § 1°).

El **hecho imponible** se **produce** y el IOF se **devenga** en el momento de la percepción de la totalidad o parte de las **primas** (D N° 6.306-07 art.18 § 2°).

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 (D N° 6.306-07 art.22-I):

- ♦ de **reaseguro** (D N° 6.306-07 art.22-I-a);
- ♦ de **seguros obligatorios** vinculados a la financiación de la **vivienda**, realizados por agentes del Sistema Financiero de la Vivienda (D N° 6.306-07 art.22-I-b);
- ♦ de **seguros de crédito** a la exportación y de **transporte internacional de mercancías** (D N° 6.306-07 art.22-I-c);
- ♦ de **seguros** (contratados en Brasil) para la cobertura de **riesgos** relacionados con el lanzamiento y operación de los **satélites** Brasilsat I y II (D N° 6.306-07 art.22-I-d);
- ♦ 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** (D N° 6.306-07 art.22-I-e);
- ♦ de **seguros aeronáuticos** y de **responsabilidad civil** abonados por las compañías **aéreas** (D N° 6.306-07 art.22-I-f); y
- ♦ de **seguros de garantía** (D N° 6.306-07 art.22-I-g).

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%** (D N° 6.306-07 art.22-II).

En las operaciones de **seguros privados de salud**, el **tipo** aplicado es el **2,38%** (D N° 6.306-07 art.22-III).

Otras operaciones de seguro, el **tipo** aplicado es el **7,38%** (D N° 6.306-07 art.22-IV).

Exenciones

Se encuentran **exentas** del IOF las siguientes operaciones (D N° 6.306-07 art.23):

- ♦ en las que la persona asegurada es la **entidad binacional Itaipú** (D N° 6.306-07 art.23-I);
- ♦ de **seguros agrícolas** (D N° 6.306-07 art.23-III);
- ♦ 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 (D N° 6.306-07 art.23-IV y V).
 - La **exención** también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** permanentes, de los que Brasil es miembro, sus **funcionarios extranjeros** (D N° 6.306-07 art.23 § 4°).

Liquidación y pago del impuesto

El IOF se **abona** en la **fecha** de **cobro** total o parcial de la **prima** (D N° 6.306-07 art.24).

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 (D N° 6.306-07 art.24 párrafo único).

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** (D N° 6.306-07 art.25 § 1°).

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** (D N° 6.306-07 art.25 § 2°).

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 (D N° 6.306-07 art.26-I); y,
- ◆ las **instituciones financieras** y otras instituciones autorizadas para operar por el Banco Central del Brasil (D N° 6.306-07 art.26-II).

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 (D N° 6.306 art.27-I);
- ◆ las **bolsas** de valores, mercancías, futuros y similares, por las inversiones financieras realizadas por cuenta propia o de terceros (D N° 6.306 art.27-II);
- ◆ 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 (D N° 6.306 art.27-III);
- ◆ los **administradores** de los fondos de inversión (D N° 6.306 art.27-IV);
- ◆ 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 (D N° 6.306 art.27-V);
- ◆ las **instituciones perceptoras** de fondos relacionados con la suscripción de participaciones en el Fondo de Inversión Inmobiliaria y en el Fondo de Inversión en Empresas Emergentes (D N° 6.306 art.27-VI).

Base imponible

La **base imponible** del IOF está constituida por el **valor** (D N° 6.306-07 art.28):

- ◆ de **adquisición, rescate, cesión o renegociación** de los valores (D N° 6.306-07 art.28-I);

- ◆ de las **operaciones de financiación** realizadas en **bolsas** de valores, materias primas, futuros y similares (D N° 6.306-07 art.28-II);
- ◆ de **adquisición** o **rescate** de las **participaciones** en fondos de inversión y clubes de inversión (D N° 6.306-07 art.28-III);
- ◆ 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 (D N° 6.306-07 art.28-IV).

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 (D N° 6.306-07 art.28 § 2°).

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%** (D N° 6.306-07 art.30-I);
- ◆ en el caso de fondos ya **constituidos** y en funcionamiento, hasta **1** año a partir de la fecha de registro de las participaciones en la Comisión Nacional del Mercado de Valores: **5%** (D N° 6.306-07 art.30-II).

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 (D N° 6.306-07 art.31 parágrafo único).

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 (D N° 6.306-07 art.32 § 1o):

- ◆ las **operaciones** realizadas en los **mercados de renta fija** (D N° 6.306-07 art.32 § 1°-I);
- ◆ el **reembolso** de **participaciones** de los **fondos de inversión** y de los **clubes de inversión** (D N° 6.306-07 art.32 § 1°-II); 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 (D N° 6.306-07 art.32 § 1°-III).

Quedan sujetas a un **tipo del 0%** las siguientes **operaciones** (D N° 6.306-07 art.32 § 2°):

- ◆ las de **titularidad** de las **instituciones financieras** y demás instituciones autorizadas, excluidas las administradoras de los consorcios de la (L N° 11.795-08) (D N° 6.306-07 art.32 § 2°-I);
- ◆ las de las **carteras** de los **fondos de inversión** y de los **clubes de inversión** (D N° 6.306-07 art.32 § 2°-II);
- ◆ las de los **mercados de renta variable**, incluidas las realizadas en bolsas de valores, productos básicos, de futuros y entidades similares (D N° 6.306-07 art.32 § 2°-III);
- ◆ las de **rescate** de **participaciones** en **fondos de inversión** en acciones y clubes, considerados como tales por la legislación del impuesto sobre la renta (D N° 6.306-07 art.32 § 2°-IV);

- ◆ las de **negociación de participaciones** en **Fondos de Índice de Renta Fija** en bolsas de valores o en mercados extrabursátiles organizados (D N° 6.306-07 art.32 § 2°-VII).

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** (D N° 6.306-07 art.34-I);
- ◆ las realizadas con recursos y en beneficio de los **Fondos de Financiación Constitucional Norte** (FNO) Noreste (FNE) y Centro-Oeste (FCO) (D N° 6.306-07 art.34-II);
- ◆ 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 (D N° 6.306-07 art.34-IV y V).
 - La **exención** también se aplica a los **organismos internacionales y regionales** permanentes, de los que Brasil sea miembro, sus funcionarios extranjeros (D N° 6.306-07 art.33 § 4°).

Liquidación y pago del impuesto

El IOF se **abona** en la **fecha** de **liquidación** financiera de las operaciones (D N° 6.306-07 art.35).

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 (D N° 6.306-07 art.34 § 3°).

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** (D N° 6.306-07 art.36 § 4°-I);
- ◆ en el **despacho** de **aduanas**, cuando se trata de oro físico importado (D N° 6.306-07 art.36 § 4°-II).

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

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 (D N° 6.306-07 art.38).

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 (D N° 6.306-07 art.38 párrafo único).

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

El IOF se **abona** en la **fecha** de la **primera adquisición** de oro activo financiero, efectuada por la institución financiera autorizada (D N° 6.306-07 art.40), 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 (D N° 6.306-07 art.40-1°).

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 (D N° 6.306-07 art.40-2°).

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 (D N° 6.306-07 art.40-3° y 4°).

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

Se consideran **sujetos pasivos** del tributo (CTN art.22):

- ♦ los **importadores** o las personas equiparables a los anteriores por la Ley (CTN art.22-I);
- ♦ los **rematadores** de productos incautados o abandonados (CTN art.22-II).

Base imponible

La **base imponible** del tributo está formada por (CTN art.20):

- ♦ la **unidad de medida** adoptada por la ley tributaria, en el caso de **tipos** de gravamen **específicos** (CTN art.20-I);
- ♦ 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** ad valorem, de acuerdo con el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT, en su artículo 7 (CTN art.20-II);
- ♦ el **precio de subasta**, en caso de productos incautados o abandonados sujetos a subasta (CTN art.20-III).

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° 1.578-77, de 11-10-1977)

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

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 (CTN art.23; 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

La **base imponible** del tributo está constituida por (CTN art.24):

- ♦ la **unidad de medida** adoptada por la **ley tributaria**, en el caso de tipos de gravamen **específicos** (CTN art.24-I);
- ♦ 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) (CTN art.24-II).

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-)

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**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-I).
- ◆ El Impuesto sobre Productos Industrializados (**IP**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-II).
- ◆ La Contribución Social sobre la Renta Neta (**CSLL**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-III).
- ◆ La Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (**COFINS**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-IV).
- ◆ La Contribución al **PIS/PASEP** (L Complementaria N° 123-06 art.13-V).
- ◆ La Contribución Patronal a la Seguridad Social (**CPP**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-VI).
- ◆ 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**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-VII).
- ◆ El Impuesto a los Servicios de Cualquier Naturaleza (**ISS**) (L Complementaria N° 123-06 art.13-VIII).

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 los **ingresos brutos** derivados por la

empresa. Estos porcentajes varían desde el **4%** al **22,90%**, con algunos ajustes, dependiendo del nivel de **ingreso bruto 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 realizan **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 (L Complementaria N° 123-06 art.17-I);
- ♦ las que tienen **socios no residentes** (L Complementaria N° 123-06 art.17-II);
- ♦ las **participadas** por entidades de la administración pública, directa o indirecta, federal, estatal o municipal (L Complementaria N° 123-06 art.17-III);
- ♦ las **constituidas** como **sociedad** (sociedad anónima);
- ♦ aquellas cuyas acciones son propiedad de otras entidades jurídicas;
- ♦ las que prestan **servicios de transporte** intermunicipal e interestatal de **pasajeros**, exceptuando el transporte fluvial y el urbano o metropolitano continuo de estudiantes y trabajadores (L Complementaria N° 123-06 art.17-VI);
- ♦ las de **generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica** (L Complementaria N° 123-06 art.17-VII);
- ♦ las que ejerzan **actividades de importación o fabricación de automóviles y motocicletas** (L Complementaria N° 123-06 art.17-VIII);
- ♦ las que **importan combustibles** (L Complementaria N° 123-06 art.17-IX);
- ♦ las que ejercen la **actividad de producción o venta al por mayor de tabaco, armas de fuego, explosivos, bebidas no alcohólicas, alcohólicas, etc.** (L Complementaria N° 123-06 art.17-X);
- ♦ las dedicadas a **desarrollos inmobiliarios** (L Complementaria N° 123-06 art.17-XIV); 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**s 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 \$ 81.000¹⁰** 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 recibe 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, en **2023**, se abona una **cuota fija mensual** de **R \$ 67,00** (comercio e industria), **R \$ 71,00** (prestación de servicios) o **R \$ 72,00** (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 a partir del **1-5-2023** se sitúa en **R \$ 1.320** por mes (L N° 14663, de **28-8-2023**).

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

Subsección 2.1: Impuestos Estatales

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

10 Nuevo límite previsto para **2023** de **R \$ 130.000**, según lo previsto en el Proyecto de Ley N° 108/2021, que, asimismo, prevé la contratación de **2** empleados, en vez de **1** como en la actualidad.

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 (LICMS art.2°-I).
- ♦ La **prestación de servicios de transporte** interestatal e intermunicipal (por cualquier medio), de personas, bienes, mercancías o valores (LICMS art.2°-II).
- ♦ Las **prestaciones** onerosas de **servicios de comunicación** (por cualquier medio), incluyendo la emisión, recepción, transmisión, retransmisión, repetición y expansión de comunicaciones de cualquier naturaleza (LICMS art.2°-III).
- ♦ Las **entregas de bienes** con prestación de servicios **no incluidos** en la **jurisdicción fiscal** de los Municipios (LICMS art.2°-IV).
- ♦ 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 (LICMS art.2°-V).

El **impuesto** también se **aplica** a (LICMS art.2° § 1°):

- ♦ Las **importaciones de bienes** realizadas por personas físicas o jurídicas, aunque no sean **contribuyentes** habituales del impuesto, cualquiera que sea su finalidad (LICMS art.2° § 1°-I).
- ♦ Los **servicios prestados** en el **extranjero**, o cuya prestación se haya iniciado en el extranjero (LICMS art.2° § 1°-II).
- ♦ 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 (LICMS art.2° § 1°-III).

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** (LICMS art.12-I).
- ♦ La **entrega** de alimentos, bebidas y otros bienes por cualquier establecimiento (LICMS art.12-II).
- ♦ La **transferencia** a terceros de bienes depositados en un almacén general o depósito cerrado, en el Estado del transmitente (LICMS art.12-III).
- ♦ La **transmisión** de propiedad de los bienes que no han transitado por el establecimiento transmitente (LICMS art.12-IV).

- ◆ El **inicio de la prestación de servicios** de transporte interestatal e intermunicipal (LICMS art.12-V).
- ◆ La **finalización del transporte** iniciado en el exterior (LICMS art.12-VI).
- ◆ La **realización de prestaciones onerosas de servicios de comunicación** por cualquier medio, incluyendo las emisiones, recepciones, transmisiones, etc., de cualquier naturaleza (LICMS art.12-VII).
- ◆ Las **entregas de bienes con prestación de servicios** (LICMS art.12-VIII):
 - no incluidos en la competencia tributaria de los municipios (LICMS art.12-VIII-a);
 - incluidos en la competencia tributaria de los Municipios, con indicación expresa de incidencia del impuesto de competencia estatal (LICMS art.12-VIII-b).
- ◆ El **despacho aduanero** de bienes importados (LICMS art.12-IX).
- ◆ La **recepción** por el destinatario, de los **servicios prestados** en el **exterior** (LICMS art.12-X).
- ◆ La **adquisición en subasta pública** de bienes importados, incautados o abandonados (LICMS art.12-XI).
- ◆ 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 (LICMS art.12-XII).
- ◆ La **utilización** por el **contribuyente de servicios** cuya prestación se haya iniciado en otro Estado y no esté vinculada a operaciones o prestaciones posteriores (LICMS art.12-XIII).

A partir de mayo de **2022**:

- ◆ El **inicio** de las **prestaciones de servicios de transporte interestatal**, no vinculadas a operaciones o prestaciones posteriores, por **prestatarios no contribuyentes** del impuesto, domiciliados o establecidos en el Estado de destino (LICMS art.12-XIV).
- ◆ Las **entradas** en el territorio del Estado, de **bienes o mercancías** procedentes de otro Estado adquiridos por **contribuyentes del impuesto** y destinados a su uso o consumo o a su integración en su inmovilizado (LICMS art.12-XV).
- ◆ Las **salidas**, desde el establecimiento del **contribuyente**, de **bienes o mercancías** destinados a **consumidores finales no contribuyentes** domiciliados o establecidos en otro Estado (LICMS art.12-XVI).

Por su parte, la (Ley Complementaria N° 192-22), establece que el ICMS también se **aplica**, por **una sola vez (incidencia única)**, a **tipos uniformes**, para todos los Estados, sobre las operaciones relacionadas con la gasolina y el etanol combustible, el **diésel** y **biodiésel**, así como los **gases licuados del petróleo** y el **gas natural** (Ley Complementaria N° 192-22 art.1° y 2°).

En estas operaciones, el **hecho imponible** se **produce** en el momento (Ley Complementaria N° 192-22 art.5°):

- ◆ de **salida** de los combustibles del **establecimiento del contribuyente** (Ley Complementaria N° 192-22 art.5°-I).
- ◆ del **despacho aduanero** de estos (Ley Complementaria N° 192-22 art.5°-II).

Por el contrario, el impuesto no se aplica a las operaciones (LICMS art.3°):

- ◆ con **libros, periódicos, revistas y el papel** destinado a la impresión (LICMS art.3°-I).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes y servicios, incluyendo productos primarios y semiproductos industrializados o servicios (LICMS art.3°-II).
- ◆ interestatales de **energía eléctrica y petróleo**, incluidos los **lubricantes y combustibles** líquidos y gaseosos derivados de los mismos, destinados a su industrialización o comercialización (LICMS art.3°-III).
- ◆ con **oro** (considerado como activo financiero o instrumento cambiario) (LICMS art.3°-IV).
- ◆ de **bienes utilizados** en las **prestaciones** (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 (LICMS art.3°-V).
- ◆ derivadas la **transmisión** de propiedad de un establecimiento industrial, comercial o de otro tipo (LICMS art.3°-VI).
- ◆ derivadas de la **enajenación fiduciaria en garantía**, incluyendo las operaciones realizadas por el acreedor por incumplimiento del deudor (LICMS art.3°-VII).

- ♦ de **arrendamiento mercantil**, excluidas las ventas del bien arrendado al arrendatario (LICMS art.3º-VIII).
- ♦ derivadas de la **transmisión de bienes muebles rescatados** por siniestros a compañías aseguradoras (a partir de mayo de **2022**) (LICMS art.3º-IX).
- ♦ A partir de mayo de **2022**, los servicios de **transmisión y distribución** y las **cargas sectoriales** vinculadas a la **explotación** de la **electricidad** (LICMS art.3-X).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto, las **personas físicas o jurídicas** que realizan habitualmente (o en un volumen que caracteriza 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.4º).

También se consideran **sujetos pasivos** del impuesto a las **personas físicas o jurídicas** que incluso de forma no habitual (LICMS art.4º § 1º):

- ♦ **importan bienes**, cualquiera que sea su finalidad (LICMS art.4º § 1º-I);
- ♦ son **destinatarias de servicios** prestados en el exterior o cuya prestación se ha iniciado en el exterior (LICMS art.4º § 1º-II);
- ♦ **adquieren** en subasta **mercaderías o bienes** confiscados o abandonados (LICMS art.4º § 1º-III);
- ♦ **adquieren lubricantes y combustibles** líquidos y gaseosos derivados del petróleo y de **energía eléctrica** de otro Estado, no destinados a su comercialización o industrialización (LICMS art.4º § 1º-IV).

A partir de mayo de **2022**, también son **contribuyentes** del impuesto en las operaciones o prestaciones que destinan bienes y servicios a consumidores finales domiciliados o establecidos en otro Estado, en relación con la diferencia entre el tipo de gravamen interno del Estado de destino y el tipo interestatal (LICMS art.4º § 2º):

- ♦ Los **destinatarios** de los bienes y servicios en caso de **contribuyentes** del impuesto (LICMS art.4º § 2º-I).
- ♦ Los **proveedores** de los bienes y servicios a destinatarios no **contribuyentes** (LICMS art.4º § 2º-II).

En base a la (Ley Complementaria N° 192-22 art.4º), también se consideran **contribuyentes** del impuesto, los **productores** y los **importadores** de los **combustibles**.

Base imponible

La **base imponible** del ICMS está constituida (LICMS art.13):

- ♦ En las **salidas de bienes** (incisos I, III y IV del art.12): por el **valor** de la **operación** (LICMS art.13-I).
- ♦ En las **entregas de alimentos y bebidas**: por el valor de la operación, incluidos los bienes y servicios (LICMS art.13-II).
- ♦ En las **prestaciones de servicios de transporte y comunicaciones** interestatales e intermunicipales: por el **precio del servicio** (LICMS art.13-III).
- ♦ En las **entregas de bienes con prestación de servicios**, por (LICMS art.13-IV):
 - el **valor de la operación** (LICMS art.13-IV-a);
 - el **precio corriente** de los bienes suministrados o utilizados (LICMS art.13-IV-b).
- ♦ En el caso de las **importaciones**: por la **suma** de las siguientes **cuantías** (LICMS art.13-V):
 - el **valor** de las **mercancías o bienes** contenidos en los documentos de importación (LICMS art.13-V-a).
 - el **impuesto de importación** (LICMS art.13-V-b).
 - el **IPI** (LICMS art.13-V-c).
 - el **IOF** (LICMS art.13-V-d).
 - cualquier otro impuesto, tasa, contribución y gravamen de aduana (LICMS art.13-V-e).
- ♦ En el caso de los **servicios prestados desde el exterior**: por el **valor del servicio**, más los gastos relacionados con su utilización (LICMS art.13-VI).

- ◆ 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 (LICMS art.13-VII).
- ◆ 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 (LICMS art.13-VIII).
- ◆ En el caso de la **utilización** por el **contribuyente** de **servicios** iniciados en otro Estado, no vinculados a operaciones y prestaciones posteriores (LICMS art.12-XIII), y de las **entradas** en el territorio del Estado de **bienes y mercancías** procedentes de otro Estado, adquiridos por **contribuyentes** y destinados a su uso y consumo o a su inclusión en el inmovilizado (LICMS art.12-XV) (a partir mayo de **2022**) (LICMS art.13-IX).
 - El **valor** de las operaciones o prestaciones en el **Estado de origen**, para la determinación del impuesto debido en ese Estado (LICMS art.13-IX-a).
 - El **valor** de las operaciones o prestaciones en el **Estado de destino**, para la determinación del impuesto debido en ese Estado (LICMS art.13-IX-b).
- ◆ En el caso de inicio de **prestaciones de servicios de transporte interestatal**, no vinculadas a operaciones o prestaciones posteriores por **prestatarios no contribuyentes** del impuesto domiciliados o establecidos en el Estado de destino (LICMS art.12-XIV), y las **salidas**, desde el establecimiento de los **contribuyentes**, de bienes o mercancías destinadas a **consumidores** finales **no contribuyentes** del impuesto, domiciliados o establecidos en otro Estado (LICMS art.12-XVI): por el **valor** de las **operaciones** o el **precio** de los **servicios**, para la determinación del impuesto debido en el Estado de origen y el de destino (a partir de mayo de **2022**) (LICMS art.13-X).

La **base imponible** del impuesto también incluye (incluidos los incisos V, IX y X anteriores), (a partir de mayo de **2022**) (LICMS art.13. § 1º):

- ◆ La **cuantía** del propio **ICMS** (LICMS art.13. § 1-I).
- ◆ Las **cuantías correspondientes** a los (LICMS art.13. § 1-II):
 - **seguros, intereses** y demás pagos realizados percibidos o cargados, así como los descuentos concedidos (LICMS art.13. § 1-II-a); o
 - los **fletes** abonados por el remitente, cobrados por separado (LICMS art.13. § 1-II-b).

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 realizados** a contribuyentes 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 (LICMS art.32).

A partir del **23-6-22**, las **operaciones** relacionadas con **entregas de energía** (combustibles, gas natural y energía eléctrica), las **comunicaciones** y el **transporte colectivo** se consideran operaciones de bienes y servicios esenciales sujetos a los **tipos ordinarios** (LICMS art.32-A) y, por tanto, los estados tienen prohibida la aplicación de **tipos incrementados** (LICMS art.32-A-I y II).

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.

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.

En el caso de los **combustibles**, los **tipos de gravamen** deben ser definidos mediante acuerdo de los Estados y del DF, en los términos siguientes, siendo (Ley Complementaria N° 192-22 art.3°-V):

- ♦ **uniformes** en todo el **territorio nacional** y pueden ser **diferenciadas** por **producto** (Ley Complementaria N° 192-22 art.3°-V-a).
- ♦ **específicas**, por la **unidad de medida** adoptada (Ley Complementaria N° 192-22 art.3°-V-b).

En la definición de los **tipos**, los Estados y el DF deben observar las estimaciones de la evolución del precio de los combustibles, con objeto de evitar el aumento del peso proporcional del impuesto en la formación de los precios al consumidor (Ley Complementaria N° 192-22 art.6° § 5°).

Por su parte, la **base imponible** del ICMS para el **diésel** (como referencia para la determinación del impuesto) hasta **31-12-2022**, aplicable en cada Estado y el DF, se establece como la media móvil de precios medios cobrados al consumidor final en los **60** meses anteriores a su determinación (Ley Complementaria N° 192-22 art.7°)

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 han 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 § 1°).

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 **período** 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 (LICMS art.24-I).
- ◆ 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 (LICMS art.24-II).
- ◆ Si el importe de los **créditos** supera al de los **débitos**, la diferencia puede ser trasladada al período siguiente (LICMS art.24-III).

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 (LICMS art.26-I y II);
- ◆ 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 (LICMS art.26-III).

Por otra parte, a partir de mayo de **2022**, los **Estados** y el **Distrito Federal** deben proporcionar (a través de un portal específico), la información necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (principales y accesorias), de las **operaciones** y **prestaciones interestatales**, según el tipo (LICMS art.24-A)

Dicho portal debe contener (LICMS art.24-A § 1º):

- ◆ la **normativa aplicable** a las operaciones o prestaciones concretas, incluidas las **respuestas** a las **consultas** y las **resoluciones** de los procedimientos administrativos tributarios de carácter **vinculante** (LICMS art.24-A § 1º-I);
- ◆ los **tipos** de **gravamen interestatales** e **internos** aplicables a las operaciones o prestaciones (LICMS art.24-A § 1º-II);
- ◆ **información** sobre los **beneficios fiscales** o financieros y los **regímenes especiales** que pueden alterar la cuantía del impuesto a pagar (LICMS art.24-A § 1º-III); y
- ◆ las **obligaciones accesorias** a cumplir por motivo de las operaciones o prestaciones realizadas (LICMS art.24-A § 1º-IV).

Asimismo, el portal debe proporcionar **herramientas** para el **cálculo centralizado** del **impuesto** por parte de los **contribuyentes** que efectúan las entregas o prestaciones de servicios a destinatarios **contribuyentes** del impuesto, y la **emisión** de **comprobantes de pago** (para cada entidad de la Federación), por la **diferencia entre** los **tipos internos** del **Estado** de **destino** y los **tipos interestatales** de las **operaciones** (LICMS art.24-A § 2º).

Para poder cumplir las obligaciones anteriores, los Estados y el Distrito Federal deben definir conjuntamente los criterios técnicos necesarios para la integración y unificación de los portales de sus respectivas Haciendas (LICMS art.24-A § 3º).

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 (D N° 34.982-13 art.2°-I);
- ♦ mediante **donación** (D N° 34.982-13 art.2°-II).

La **incidencia** del impuesto **alcanza** a (D N° 34.982-13 art.2° § 4°):

Las **transmisiones mortis causa** de (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-I):

- ♦ 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 (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-I-a).
- ♦ Los **bienes muebles, derechos, títulos** y **créditos**, incluidos 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 (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-I-b).
- ♦ Los **bienes muebles, derechos, títulos** y **créditos**, incluidos 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 (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-I-c).

Las **donaciones** de (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-II):

- ♦ 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 (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-II-a).
- ♦ 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 (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-II-b).

- ◆ 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** está **domiciliado en el extranjero** y el donatario en el Distrito Federal (D N° 34.982-13 art.2° § 4°-II-c).

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 (D N° 34.982-13 art.3°-I):

- ◆ **apertura** de la **sucesión** legítima o testamentaria, incluidas las **sucesiones** provisionales o derivadas de muerte presunta (D N° 34.982-13 art.3°-I-a);
- ◆ **fallecimiento** del **fiduciario**, en la sustitución del fideicomiso (D N° 34.982-13 art.3°-I-b).

En las **transmisiones inter vivos**: en la **fecha** de ocurrencia del **hecho** o la **formalización** del acto o negocio jurídico que caracterice la **donación** (D N° 34.982-13 art.3°-II).

Por el contrario, El impuesto **no incide** sobre (D N° 34.982-13 art.4°):

- ◆ las **renuncias a herencias y legados** sin ningún tipo de reserva o condición (D N° 34.982-13 art.4°-I);
- ◆ los **honorarios** del **abogado** contratado por el **albacea**, con la aprobación del juez (D N° 34.982-13 art.4°-I);
- ◆ 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** (D N° 34.982-13 art.4°-III);
- ◆ 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 (D N° 34.982-13 art.4°-IV).
- ◆ las **transmisiones** o **donaciones** de **libros, periódicos, revistas** y de **papel** destinado a su impresión (D N° 34.982-13 art.4°-V).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del ITCMD (D N° 34.982-13 art.7°):

- ◆ el **heredero**, el **legatario**, el **fiduciario** o el **fideicomisario**, en el caso de **transmisiones mortis causa** (D N° 34.982-13 art.7°-I);
- ◆ el **donatario** o el **cesionario**, en el caso de **donaciones** o de **cesiones** (D N° 34.982-13 art.7°-II);
- ◆ el **beneficiario** de **derecho real**, en su **constitución** (D N° 34.982-13 art.7°-III);
- ◆ el **nudo propietario**, en la **extinción** del derecho real (D N° 34.982-13 art.7°-IV).

Base imponible

La **base imponible** del ITCMD está constituida (D N° 34.982-13 art.11):

- ◆ En las **transmisiones causa mortis**: por el **valor** del **patrimonio transmitido**, una vez deducidas las deudas contraídas por el difunto (D N° 34.982-13 art.11-I).
- ◆ En las **transmisiones** por **donación**, por el **valor** de los **bienes donados** (D N° 34.982-13 art.11-II).

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 **2023**, 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 1.449.639,96	4
De 1.449.639,97 a 2.899.279,93	5
Más de 2.899.279,93	6

En las **transmisiones mortis causa**, se producen tanto **hechos imposables** como el **número de herederos o legatarios** (D N° 34.982-13 art.13 § 1°).

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 (D N° 34.982-13 art.13 § 2°).

Deducciones personales

No se aplican deducciones personales, en relación con este impuesto.

Exenciones

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 (D N° 34.982-13 art.5°-I); y
- ♦ a las **transmisiones mortis causa**, siempre que el patrimonio del fallecido no exceda, **a partir del 1-1-2023**, de **R \$ 155.236,58** (D N° 34.982-13 art.5°-II).

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** (D N° 34.024-12 art.4°-I).
- ◆ En el caso de **vehículos usados**: el **1 de enero** de cada año (D N° 34.024-12 art.4°-II).
- ◆ En caso de **vehículos nuevos** fabricados en Brasil (D N° 34.024-12 art.4°-III):
 - 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 (D N° 34.024-12 art.4°-III-a y b);
 - otras situaciones (subastas, recuperaciones por robo), en las fechas respectivas (D N° 34.024-12 art.4°-III-c).

Por el contrario, El IPVA **no incide** sobre (D N° 34.024-12 art.5°):

- ◆ los **vehículos** de propiedad de la **Unión** y de sus **órganos descentralizados** y de otras **instituciones políticas, sindicales**, entidades **educativas** sin fines de lucro, etc. (D N° 34.024-12 art.5°-I)

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del IPVA, las **personas físicas** o **jurídicas** residentes o domiciliadas en el Distrito Federal (Brasilia) que son (D N° 34.024-12 art.7°):

- ◆ **propietarias** de **vehículos** sujetos a licencia por los órganos competentes (D N° 34.024-12 art.7°-I);
- ◆ **titulares** del **dominio** útil de **vehículos** automóbiles, en los casos de alquiler y arrendamiento mercantil (D N° 34.024-12 art.7°-II);
- ◆ **titulares** de la **posesión** legítima del **vehículo** (D N° 34.024-12 art.7°-III).

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)

En **2023**, 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 (D N° 34.024-12 art.10°-I):

- ◆ **1%**, para vehículos (D N° 34.024-12 art.10°-I-a):
 - **de carga**, con capacidad superior a **2.000** kg, camiones tractores, minibuses, autobuses y tractores oruga, de ruedas o mixtos (D N° 34.024-12 art.10°-I-a-1);
 - destinados exclusivamente al **alquiler** por parte de personas jurídicas dedicadas a esta actividad (D N° 34.024-12 art.10°-I-a-2).
- ◆ **2%**, para **ciclomotores**, **motocicletas**, motonetas, cuatriciclos y triciclos (D N° 34.024-12 art.10°-II).
- ◆ **3%**, para **automóviles**, **camionetas**, **utilitarios** y demás vehículos no incluidos en la letra a) (D N° 34.024-12 art.10°-III).

Exenciones

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 (D N° 34.024-12 art.6°-I);
- ◆ los de las **misiones diplomáticas** y **organismos internacionales**, así como a sus agentes (D N° 34.024-12 art.6°-II y III);
- ◆ los **taxis** (D N° 34.024-12 art.6°-IV);
- ◆ los de **personas** con **discapacidad** (D N° 34.024-12 art.6°-V);
- ◆ los de **transporte público** colectivo urbano concesionado, en el **primer ejercicio** (D N° 34.024-12 art.6°-VI);
- ◆ los de la **Administración pública** del Distrito Federal (D N° 34.024-12 art.6°-VII);
- ◆ los que tengan con una **antigüedad** superior a **15** años (D N° 34.024-12 art.6°-VIII);
- ◆ los **ciclomotores** y **motocicletas** dedicados al servicio de recogida, transporte y entrega de **pequeños paquetes** y **documentos** (“motofrete”) (D N° 34.024-12 art.6°-IX);
- ◆ los **vehículos de transporte público escolar** inscritos en DETRAN/DF (D N° 34.024-12 art.6°-XI);
- ◆ los **vehículos nuevos**, en el año de su adquisición, adquiridos en el DF por **consumidores finales** (personas físicas y jurídicas) en situación regular frente a la Hacienda Pública del DF (D N° 34.024-12 art.6°-XII);
- ◆ los **vehículos eléctricos** y los **híbridos** (a partir de 2022) (D N° 34.024-12 art.6°-XIII); y
- ◆ los **propietarios** de vehículos (nuevos y usados) dedicados a la **enseñanza** de **conductores** debidamente registrados a nombre de una autoescuela (a partir de **2022**) (L N° 6.867-21 art.1).

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 **6 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 parágrafo 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 (LISS art.1°). Asimismo, el impuesto se aplica también a los **servicios** provenientes **del exterior** o cuya prestación se haya iniciado en el exterior (LISS art.1° § 1°).

Salvo las **excepciones** incluidas en la lista anexa, los servicios mencionados en esa lista no quedan **sujetos** al denominado *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.1º § 2º).

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.1º § 3º).

La incidencia del impuesto no depende de la denominación dada al servicio prestado (LISS art.1º § 4º).

Por el contrario, el impuesto **no se aplica** a (LISS art.2º):

- ♦ las **exportaciones de servicios** (LISS art.2º-I);
- ♦ las **prestaciones de servicios** efectuadas por **empleados, directivos y consejeros** de sociedades y fundaciones, así como por los **socios** gerentes de las anteriores (LISS art.2º-II);
- ♦ los **títulos negociados** en mercados de valores, los **depósitos bancarios** y los **intereses** por operaciones de crédito realizadas por instituciones financieras (LISS art.2º-III).

Con carácter general, los servicios se consideran prestados y el impuesto **devengado** en el **local** del establecimiento prestador o, a falta de local, en el **domicilio** de éste, salvo determinadas excepciones en las que el impuesto se devenga en el **local** (LISS art.3º):

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del ISS los **prestadores de servicios** (LISS art.5º).

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** (LISS art.6º).

Base imponible

(LISS art.7º)

La **base imponible** del ISS está constituida por el **precio del servicio** prestado.

Tipo impositivo

(LISS art.8º y 8º-A)

El tipo **máximo** del ISS es del **5%** (LISS art.8º), mientras que el tipo **mínimo** se establece en el **2%** (LISS art.8º -A).

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 resulta de la aplicación del **tipo mínimo** anterior, con la excepción de determinados servicios del epígrafe 7 y 16 de la lista adjunta (LISS art.8º-A § 1º):

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.
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 asegurables 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.

Lista de Servicios Anexa a la Ley Complementaria N° 116-03	
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.
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 de Bienes Inmuebles y de Derechos Reales

(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 (CTN art.35-I).
- ♦ La **transmisión** de **derechos reales** sobre bienes **inmuebles**, salvo los derechos reales de garantía (CTN art.35-II).
- ♦ La **cesión** de los **derechos** relacionados con las transmisiones indicadas anteriormente (CTN art.35-III).

No obstante, el impuesto **no se aplica** a las transmisiones de bienes o derechos derivados (CTN art.36):

- ◆ de **aportaciones de capital** a una sociedad en pago del capital suscrito a la misma (CTN art.36-I);
- ◆ de la **fusión, consolidación, escisión o liquidación** de personas jurídicas (CTN art.36-II).

Lo dispuesto en el último inciso no es de aplicación cuando la persona jurídica adquirente ejerce, 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

La **base** del ITBI está constituida por el **valor** (venal) de **mercado** de los bienes **inmuebles** o **derechos** transmitidos o cedidos (CTN art.38). A efectos de determinación del impuesto, **no son deducibles** del valor (venal) de mercado, las **deudas pendientes** del inmueble (D N° 27.576-06 art.5° § 1°).

Sin perjuicio de lo anterior (D N° 27.576-06 art.5° § 2°):

- ◆ el **valor** (venal) de **mercado** de los **derechos reales** corresponde al **70%** del **valor** (venal) de **mercado** del inmueble (D N° 27.576-06 art.5° § 2°-I);
- ◆ el **valor** de la **nuda propiedad** corresponde al **30%** del **valor** (venal) de **mercado** del inmueble (D N° 27.576-06 art.5° § 2°-II).

Tipo de gravamen

El **tipo impositivo** del ITBI no puede exceder de los **límites** establecidos en una resolución del **Senado Federal**, que distinga, 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).

Exenciones

Se aplica una **exención** en el ITBI (L N° 6466-19 art.7°):

- ◆ La Compañía de Desarrollo Habitacional del Distrito Federal (CODHAB/DF) (L N° 6466-19 art.7°-I);
- ◆ Las **transmisiones** de **inmuebles** de propiedad de la Unión, del Distrito Federal o de la Terracap, destinados a programas habitacionales de interés social (L N° 6466-19 art.7°-II);

- ◆ Las **transmisiones de viviendas populares**, así como de **terrenos** destinados a su edificación (L N° 6466-19 art.7°-III);
- ◆ Las **adquisiciones de propiedades** para la implantación de emprendimientos beneficiado por el Plan de Desarrollo Rural para el Distrito Federal (PRÓ-RURAL/DF-RIDE) (L N° 6466-19 art.7°-IV), y;
- ◆ La **adquisición de inmuebles** de Terracap por promotores calificados por la Caixa Econômica Federal, así como las operaciones de **venta de terrenos** a la Caixa Econômica Federal y demás operaciones de **transferencia de inmuebles**, con recursos procedentes del Programa de Arrendamiento Residencial - PAR, del gobierno federal (L N° 6466-19 art.7°-V).

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 (D. N° 27.576-06 art.10 parágrafo único).

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).

Los **contribuyentes** domiciliados en el DF pueden **abonar** el impuesto hasta en **10 plazos** (D. N° 27.576-06 art.13).

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 (CTN art.32-I);
- ◆ suministro de agua (CTN art.32-II);
- ◆ sistema de alcantarillado sanitario (CTN art.32-III);
- ◆ red de alumbrado público, con o sin poste para la distribución en el hogar (CTN art.32-IV);
- ◆ escuela primaria o centro de salud a una distancia máxima de **3** kilómetros de la propiedad considerada (CTN art.32-V);

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 (D N° 28.445-07 art.2-I); 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** (D N° 28.445-07 art.2-II).

El impuesto **no incide sobre** los inmuebles propiedad de (D N° 28.445-07 art.20):

- ♦ la **Unión** y los demás órganos descentralizados (D N° 28.445-07 art.20-I);
- ♦ las **entidades religiosas** (D N° 28.445-07 art.20-II);
- ♦ las **autarquías y fundaciones públicas** (D N° 28.445-07 art.20-III); y,
- ♦ los **partidos políticos, sindicatos** de trabajadores y las **instituciones educativas** y de **asistencia social** (D N° 28.445-07 art.20-IV).

Sujeto pasivo

El **sujeto pasivo contribuyente** del impuesto es el **propietario** del inmueble, el **titular** de su dominio útil o su **poseedor** a cualquier título (CTN art.34).

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 IPTU 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%** (D N° 28.445-07 art.15-III);
- ♦ **inmuebles no residenciales** edificados o (a partir de marzo de **2023**) **inmuebles con licencia de construcción** por un plazo improrrogable de **36** meses desde la fecha de emisión de la licencia: **1,0%** (D N° 28.445-07 art.15-II);
- ♦ **terrenos no edificados e inmuebles en construcción** o en **ruinas: 3%** (D N° 28.445-07 art.15-I).

Exenciones

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 (D N° 28.445-07 art.21):

- ♦ **Estados extranjeros**, respecto de sus inmuebles y las residencias de sus agentes, en base a reciprocidad;
- ♦ los **clubes sociales y deportivos**.

Asimismo, se encuentran **exentos** del IPTU los **inmuebles** (L N° 6466 art.4°):

- ♦ **sede** de los **clubes** de **servicios**, **logias masónicas** y la Orden Rosacruz del Distrito Federal (L N° 6466 art.4°-I);
- ♦ **construidos** y **ocupados** por **templos religiosos** de cualquier culto (L N° 6466 art.4°-II);
- ♦ de los **emprendimientos** productivos del Programa de Promoción del Desarrollo Económico Integral y Sustentable del Distrito Federal - PRÓ-DF, por un plazo de **5** años, a partir del año siguiente de la implantación (L N° 6466 art.4°-III);
- ♦ de la Fundación Universidad de Brasilia – FUB (L N° 6466 art.4°-IV);
- ♦ de hasta **120 m²**, propiedad de **personas mayores** de **60** años, **jubilados** o **pensionistas**, que perciben hasta **2** salarios mínimos mensuales, utilizados como **vivienda familiar**, siempre que no dispongan de otras propiedades (L N° 6466 art.4°-V);
- ♦ **destinados a residencias, orfanatos y guarderías** en el Distrito Federal, inscritos en el Consejo de Asistencia Social del Distrito Federal - CAS/DF (L N° 6466 art.4°-VI);
- ♦ **utilizados** como **vivienda habitual** por excombatientes de la Segunda Guerra Mundial y sus viudas (L N° 6466 art.4°-VII);
- ♦ **pertenecientes** a la CODHAB/DF (L N° 6466 art.4°-VIII);
- ♦ de la **sede** del Instituto Histórico y Geográfico del Distrito Federal (IHG-DF), así como los vinculados a sus fines esenciales (L N° 6466 art.4°-IX);
- ♦ de la **sede** de la Asociación Brasileña de Ex Combatientes - Sede Brasilia/DF, y los vinculados a sus fines esenciales (L N° 6466 art.4°-X)
- ♦ **sede** de los **clubes sociales** y **deportivos** y de las **asociaciones recreativas** (L N° 6466 art.4°-XI);
- ♦ destinados al Programa de Viviendas para Personas con Discapacidad, siempre que los ingresos familiares no superen el salario mínimo vigente (L N° 6466 art.4°-XII);
- ♦ **ocupados** por **cooperativas de trabajo** de asociaciones de recolectores de materiales reciclables instaladas en el Distrito Federal y sus asociaciones respectivas (L N° 6466 art.4°-XIII).

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).

Se aplica un **descuento** del **5%** de la cuota del IPTU a los **contribuyentes** que efectúan el pago completo del impuesto antes de la fecha de vencimiento de la cuota única y no tienen deudas pendientes (D N° 28.445-07 art.19-A).

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A. Contribución para el Seguro Social y sobre el Trabajo por Cuenta Propia

(IN RFB: N° 2110-22 - DOU de 19-10-2022 - vigente desde 1-11-22)

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

Las **empresas** están sujetas a las siguientes **contribuciones** (IN-RFB 2110 art.43):

- ♦ **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 2110 art.43 I y III). Las **instituciones financieras** están sujetas a una **contribución adicional** del **2,5%** (IN-RFB 2110 art.43 § 6°).
- ♦ **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 2110 art.43 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 2110 art.43 § 12).
- ♦ **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 LN° 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 Ley N° 14.288, de 31-12-2021, 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

Los **empleados**, trabajadores **autónomos** y otras personas que prestan servicios en las empresas están obligados a realizar **contribuciones** al sistema de **seguridad social** (IN-RFB 2110 art.35).

Las **empresas** deben **deducir** las **contribuciones** a la **seguridad social** de los **empleados** de los salarios nominales (con un **límite máximo** de **R \$ 7.507,49** mensuales, para **2023**) de acuerdo con las siguientes **tablas de tipos progresivos** de contribuciones vigentes a partir del **1-1-2023**, y desde el **1-5-2023**, respectivamente:

Salario mensual de contribución (R \$)		Tipos (%)
Enero a abril	A partir de mayo	
0 - 1.302,00	0 - 1.320,00	7,5
1.302,01 - 2.571,29	1.320,00 - 2.571,29	9
2.571,30 - 3.856,94	2.571,30 - 3.856,94	12
3.856,95 - 7.507,49	3.856,95 - 7.507,49	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:

Salario de contribución mensual (R \$)		Tipo de cotización (%)	Cuota a pagar (R \$)	
Enero a abril	A partir de mayo		Enero a abril	A partir de mayo
1.302,00	1.320,00	5% (no da derecho a Pensión por el Período de Contribución y Certificación de Período de Contribución) ¹¹	65,10	66,00

11 Tipo único del Autónomo de baja renta (trabajo doméstico).

Salario de contribución mensual (R \$)		Tipo de cotización (%)	Cuota a pagar (R \$)	
Enero a abril	A partir de mayo		Enero a abril	A partir de mayo
1.302,00	1.320,00	11% (no da derecho a Pensión por el Período de Contribución y Certificación de Periodo de Contribución) ¹²	143,22	145,20
Desde 1.302,00 hasta 7.507,49	Desde 1.320,00 hasta 7.507,49	20% (régimen ordinario)	Entre 260,40 (salario mínimo) y 1.501,49 (tope máximo)	Entre 264,00 (salario mínimo) y 1.501,49 (tope máximo)

Fuente: Portaria Interministerial MPS/MF N° 26, de 10-1-2023, aplicable sobre las remuneraciones desde 1-1-2023 a 30-4-2023.

Fuente: Portaria Interministerial MPS/MF N° 27, de 4-5-2023, aplicable sobre las remuneraciones a partir de mayo de 2023.

12 Tipo único del **Plan Simplificado de Jubilación** (contribuyente individual que trabaja por cuenta propia).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	263
A.	Impuesto sobre la Renta – Personas Jurídicas.....	263
B.	Impuesto sobre la Renta – Personas Físicas.....	282
C.	Impuesto Específico a la Actividad Minera	294
D.	Patente Minera Especial	296
II.	Impuestos sobre la Propiedad	297
A.	Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.....	297
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	300
A.	Impuesto a las Ventas y Servicios	300
IV.	Impuestos Selectivos	309
A.	Impuesto a los Tabacos Manufacturados	309
B.	Impuesto a los Combustibles.....	310
C.	Impuesto de Entrada a los Casinos de Juego	312
D.	Impuesto Adicional a Ciertos Productos.....	312
E.	Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares	313
F.	Impuesto Adicional a la Importación de Vehículos, Conjuntos de Partes o Piezas destinados al Transporte de Pasajeros o de Carga.....	314
G.	Impuesto Verde a Vehículos Motorizados Nuevos	315
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	316
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	316
A.	Derechos de Importación	316
VII.	Regímenes Simplificados.....	317
A.	Régimen de Tributación para Pequeños Contribuyentes – ISR.....	317
B.	Régimen de Tributación Simplificada para los Pequeños Contribuyentes – IVS	319

VIII. Otros	321
A. Impuesto de Timbres y Estampillas (Impuesto a los Actos Jurídicos)	321

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I. Impuestos sobre la Propiedad	324
A. Impuesto Territorial o sobre los Bienes Raíces	324
II. Otros	329
A. Permiso de circulación de vehículos	329
B. Patente Comercial o Profesional.....	331

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A. Aportes Previsionales	332
--------------------------------	-----

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** y las derivadas por las empresas comerciales, industriales, mineras, de servicios, etc (LIR art.19). 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.

A efectos del impuesto, se entiende por **renta** a 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 perciben, devengan o atribuyen, 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 las **rentas** (LIR art.20):

- ◆ de los **bienes raíces** (LIR art.20-1).
- ◆ de **capitales mobiliarios** (LIR art.20-2).
- ◆ de la **industria, comercio, minería**, demás **actividades extractivas** y otras (LIR art.20-3).
- ◆ obtenidas por corredores, comisionistas, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros (LIR art.20-4).
- ◆ cuya tributación no está expresamente establecida en otra categoría, ni se encuentran **exentas** (LIR art.20-5).
- ◆ Los **premios de lotería** (sujetos a un **impuesto único** del **15%**) (LIR art.20-6).

Constituyen «**ingresos brutos**» de Primera Categoría, todos aquellos **ingresos** derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto aquellos que **no constituyen renta** incluidos en la (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** (vistas anteriormente LIR art.20), 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 líquida (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

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 encuentran **sujetos**. Entre los mismos se encuentran (LIR art.17):

- ◆ 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, sin perjuicio de su **deducción** como **gasto**) (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 (hasta por la cuantía invertida), siempre que la **inversión** haya sido **registrada** en la administración tributaria (LIR art.41-B).
- ◆ 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 distribuidora como el accionista hayan optado por el sistema de **imputación parcial**, con excepción de las que provienen de sociedades extranjeras, que no desarrollan actividades en Chile (LIR art.39-1).
- ◆ Las **rentas** declaradas expresamente **exentas** en virtud de leyes especiales (LIR art.39-2).
- ◆ 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** (LIR art.40-1).
- ◆ Las **instituciones exentas** por leyes especiales (LIR art.40-2).
- ◆ Las **instituciones de ahorro** y **previsión social** que determine el presidente la República (LIR art.40-3).
- ◆ Las **instituciones de beneficencia** que no persigan fines de lucro (LIR art.40-4).
- ◆ Los **comerciantes ambulantes** que no desarrollan otra actividad gravada en esta categoría (LIR art.40-5).
- ◆ Las **empresas individuales** que obtienen **rentas líquidas** de **primera categoría** (LIR art.20-1, 3, 4 y 5), que no exceden en conjunto de **1** unidad tributaria anual (UTA) (LIR art.40-6).

Deducciones

La **renta líquida** de las personas (físicas y jurídicas) que realizan actividades afectas al IDPC se determina **deduciendo** de la **renta bruta** todos los **gastos necesarios** para para la **generación** y **mantenimiento** de la **renta** (no deducidos como costes), abonados en el ejercicio, siempre que resulten acreditados o justificados fehaciente (LIR art.31).

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).
 - son también **deducibles** los **intereses** y **gastos** derivados de **créditos** para la adquisición de **derechos** sociales, **acciones**, **bonos** y demás **capital mobiliario**.
- ♦ 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 mejora¹ (LIR art.31-2).
- ♦ Las **pérdidas**² sufridas por la empresa en el ejercicio, incluyendo las procedentes de **delitos** contra la propiedad (LIR art.31-3).
 - Asimismo, son **deducibles** las **pérdidas** de **productos** (alimentos, productos de higiene, aseo personal y limpieza, libros, material escolar, ropas, juguetes, materiales de construcción), de **comercialización inviable**, entregados gratuitamente a entidades sin fines de lucro, para su distribución entre personas de bajos recursos, incluidos los productos **farmacéuticos** de uso humano.
- ♦ Los **créditos incobrables**³ 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**⁴ 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).
 - También se incluyen las **remuneraciones** (razonables) asignadas a los **socios**, **accionistas** o **empresarios individuales**, **cónyuges** o **convivientes** civiles del propietario o a sus **hijos** que efectivamente trabajan en la empresa.
- ♦ 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, incluido los originados en la **adquisición** de bienes del **activo** inmovilizado y realizable (LIR art.31-8).
- ♦ La **amortización** de los **gastos de organización**⁵ 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 **prorrrateados** 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).

1 No procede esta rebaja en los casos en que el impuesto ha sido sustituido por una inversión en beneficio del **contribuyente**.

2 Ver Pérdidas, más adelante.

3 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización.

5 Ver Depreciación y amortización.

- ◆ 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 cuando no existe vinculación (directa e indirecta) 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.)⁶, 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** o **descuentos** (ordenados por entidades fiscalizadoras), incurridos por los **contribuyentes** 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).

Gastos no deducibles

No pueden **deducirse** los **gastos** derivados de la adquisición, mantenimiento o explotación de bienes no destinados a las actividades de la empresa. 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 producen rentas gravadas por este impuesto de primera categoría.
- ◆ 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

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 (LIR art.31-5).

⁶ Gastos o desembolsos autorizados incluidos en un contrato o convenio suscrito con la administración del Estado. Dichos gastos y desembolsos no pueden ser efectuados (directa o indirectamente) con empresas del mismo grupo o con personas y entidades vinculadas.

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 que 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 (vigente desde 1-1-2003)

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
A.- ACTIVOS GENÉRICOS		
1) Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entresijos 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 provisionales	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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
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
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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
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
- 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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
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
- 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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- 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:		
- 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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- 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
- 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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
- 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
G.- ACTIVIDAD DE LA AGRICULTURA		
1) Tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motos bombas, pulverizadoras	8	2
2) Cosechadoras, arados, esparcadoras 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

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
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
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:		

Nómina de bienes según actividades	Nueva vida útil normal	Depreciación acelerada
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

Por otra parte, los **contribuyentes** pueden **amortizar** los **gastos** de **organización** y **puesta en marcha** de la empresa en un periodo de hasta **6** ejercicios consecutivos, a partir del año de **generación** de los **gastos** o del de **generación de ingresos** (LIR art.31-9).

Las empresas que desarrollan actividades por tiempo inferior a **6** años pueden **amortizar** los **gastos** por el periodo que abarca la actividad de la empresa.

Reservas y provisiones

(LIR art.31-4°)

Los **contribuyentes** pueden **deducir** las **pérdidas** por **créditos incobrables**, siempre que han sido contabilizados oportunamente y se han 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 desde su vencimiento, o la **cuantía** resultante de aplicar determinados porcentajes (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, siempre de acuerdo con las normas emitidas por la entidad reguladora y la administración tributaria.

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 no 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 sujetas 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 dedica **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 es 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;

- ◆ 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

Los **contribuyentes** pueden **deducir** las **pérdidas** del negocio o empresa en el ejercicio como **gasto** frente a los **beneficios** del ejercicio (incluidas las derivadas de delitos contra la propiedad). Si dichos **beneficios** no resultan suficientes para absorberlas, la **diferencia** debe imputarse al ejercicio inmediato siguiente y así sucesivamente (**traslado ilimitado**) (LIR art.31-3). No obstante, el traslado hacia atrás de dichas pérdidas ya no resulta posible.

Las **pérdidas** se determinan aplicando a los resultados del balance las mismas normas utilizadas para la determinación de la **renta líquida** y su cuantía debe **reajustarse** por la **inflación** cuando deben imputarse a los ejercicios siguientes.

Las **pérdidas** incurridas por una empresa, que en el ejercicio ha sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades 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 (LIR art.31-3):

- ◆ 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**, establecía 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). La aplicación de este **tipo reducido** ha finalizado a partir del **1-1-23**.

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 **f 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** se utiliza 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** sobre **depósitos** en cuenta corriente y a plazo en moneda chilena o extranjera, 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 y obligaciones** 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);
- otros **intereses** (LIR art.59-1-g).

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** a 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) y **convivientes** deben declarar de forma **independiente**. No obstante, los **cónyuges** con separación total de bienes que no han liquidado la sociedad conyugal y los convivientes deben 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

fuerza chilena. Los **extranjeros** que establecen su domicilio o residencia en Chile sólo están sujetos al impuesto sobre la renta sobre sus **rentas de fuerza 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 fuerza 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 **fuerza**:

- ♦ **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 **fuerza 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 constituyen 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, de 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** siguientes, obtenidas por personas físicas, no derivadas de la venta de bienes asignados a su empresa individual (LIR art.17-8):
 - por la **venta** o **cesión** de **acciones** o **participaciones** en sociedades (LIR art.17-8-a)
 - **No constituye renta** aquella parte correspondiente a la cuantía del aporte o adquisición, incrementado o disminuido por los aumentos o disminuciones de capital posteriores, efectuados por el vendedor, debidamente **actualizados** por la **inflación** (LIR art.17-8-a-i).

- por la **venta de bienes raíces** localizados en Chile, o de **derechos** sobre estos (LIR art.17-8-b).
 - En este caso, se aplican las normas anteriores, aunque aquí el **coste tributario** incluye el **valor de adquisición** y el de las **mejoras** (efectuadas por el vendedor o un tercero), una vez **reajustado** por la **inflación** (LIR art.17-8-b-i).
 - **No constituyen renta** las **ganancias** que no exceden de **8.000 UF**, con independencia del número de enajenaciones o del número de bienes propiedad del **contribuyente** (LIR art.17-8-b-ii).
 - El **exceso** sobre la cuantía anterior se **grava** mediante el impuesto global complementario o adicional, (según el caso) o bien, en caso de personas físicas residentes, mediante un **impuesto único del 10%**, a elección del vendedor, sobre la **base de renta percibida** (LIR art.17-8-b-iii).
 - Lo anterior se aplica en caso de **ventas de bienes raíces** superiores a **1 año**, o de **4 años** en caso de **ventas** derivadas de una **subdivisión de terrenos** (urbanos y rurales) o de la **construcción de edificios por pisos o departamentos**, incluidas las bodegas y aparcamientos (LIR art.17-8-b-iv).
 - En caso de **venta de bienes** adquiridos mediante sucesión mortis causa, el **vendedor puede acreditar** contra el impuesto, la **cuantía** del impuesto sobre sucesiones abonado debidamente ajustado (LIR art.17-8-b-v).
- por la **enajenación de pertenencias mineras o derechos de aguas** (LIR art.17-8-c).
- por la **enajenación de bonos y demás títulos de deuda** (LIR art.17-8-d).
- derivadas de la **enajenación de derechos de propiedad intelectual o industrial** realizados 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).
- 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).
 - **No constituye renta**, la entrega, ni el ejercicio de la anterior, una vez ajustados por la inflación. No obstante, las **ganancias** derivadas de su **enajenación** posterior tributan en base a las normas generales, por la diferencia en el precio de venta y su coste tributario.
- ◆ La **adquisición de bienes** de acuerdo con los párrafos 2º y 4º 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 **fuentes extranjeras** (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 reputan a **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 **fuerza chilena**, siempre que el perceptor no perciba otra renta (LIR art.57):

- ◆ Las rentas del **capital mobiliario** (LIR art.20-2º), 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).

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**) (LIR art.43).

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 imponibles**, 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 **fuerza 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** (pueden optar por la 1ª o 2ª categoría) 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 afectas 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 ejercen 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**⁷ 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**.

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.

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)⁸, 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)⁹, 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** unidades tributarias anuales (**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**.

7 Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

8 Régimen Pro-PYME).

9 Régimen general.

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 (LIR art.41 bis-1).
- ♦ El **interés** es la **cantidad** que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor por **encima** del **capital inicial** debidamente reajustado (LIR art.41 bis-2).

Por otra parte, se aplica una **exención** en el IDPC y, por tanto, están sujetos únicamente al **Global Complementario** los **intereses** o rentas que provienen de (LIR art.39-4):

- ♦ Los **bonos, pagarés** y otros **títulos** de crédito emitidos por cuenta o con garantía del **Estado** o de sus instituciones (LIR art.39-4-a).
- ♦ Los **bonos** o **letras** hipotecarios emitidos por **instituciones autorizadas** (LIR art.39-4-b).
- ♦ Los **bonos, debentures** (obligaciones), **letras, pagarés** y otros títulos de crédito emitidos por instituciones **bancarias**, sociedades **financieras** y determinadas **cooperativas** de ahorro y crédito (LIR art.39-4-c).
- ♦ Los **bonos** o **debentures** (obligaciones), emitidos por **sociedades anónimas** (LIR art.39-4-d).
- ♦ Las **cuotas** de ahorro emitidas por **cooperativas** y los aportes de capital en cooperativas (LIR art.39-4-e).
- ♦ Los **depósitos** en cuentas de ahorro para **vivienda** (LIR art.39-4-f).
- ♦ Los **depósitos a plazo** en moneda nacional o extranjera y los **depósitos** de cualquiera naturaleza efectuados en instituciones bancarias, sociedades financieras y determinadas cooperativas (LIR art.39-4-g).
- ♦ Los **efectos de comercio** emitidos por terceros e intermediados por instituciones financieras y compañías de seguros supervisadas, sociedades anónimas y Bolsas de Comercio (LIR art.39-4-h).

Regalías

Las **regalías** y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la **propiedad industrial o intelectual** se consideran rentas de **fuentes chilenas** (LIR art.10 párrafo 2).

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 **activos fijos**, 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 LN° 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** realizadas y del **número de bienes raíces** propiedad del **contribuyente** (LIR art.17-8 b-ii).

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 **opta** por tributar en **base a la renta percibida** (LIR art.17-8 b-iii).

Lo anterior se aplica a operaciones, cuya fecha de **adquisición** y **venta** es superior a **1** año, o de **4** años, en caso de **ventas de inmuebles** derivadas de una **subdivisión de terrenos** (urbanos y rurales), o derivadas de la **construcción de viviendas** por pisos o apartamentos (LIR art.17-8 b-iv).

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 de 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 determinan 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** crediticios 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 **deducir** la **totalidad** de los **intereses** efectivamente abonados en el año, hasta el límite de **8 UTA**;
 - **Rentas brutas imponibles situadas 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 la **base imponible** del 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).
- ◆ **Donaciones a entidades sin ánimo de lucro:** A partir del **1-5-2022**, las personas físicas pueden aplicar una **deducción** por las **donaciones** efectuadas a este tipo de entidades regidas por el Código Civil, con

un **límite** basado en la cuantía menor correspondiente al **5%** de su **base imponible** o **10.000 UTM**. Se trata de un sistema opcional que no altera la normativa vigente (ver el apartado de **donaciones** incluido abajo en **deducciones en la cuota**), por lo que los **contribuyentes** pueden **optar** por aplicar uno de los dos regímenes cuando la **donación** cumple los requisitos de más de uno de ellos. Este nuevo régimen proviene de la Ley N° 21.440, de **12-4-2022**.

Deducciones personales y familiares en la base

Generalmente, no se aplica ningún otro tipo de **deducciones**, excepto el **mínimo exento** de **13,5 UTA**, citado antes.

Deducciones en la cuota (créditos fiscales)

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** (LIR art.56-2).
- ◆ 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 (LIR art.56-3).
- ◆ **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 párrafo 4).

Tipo de gravamen

En **2023**, el impuesto sobre la renta personal anual y el impuesto sobre la renta del trabajo de las personas físicas (residentes o domiciliadas) se determinan en base a los **tipos progresivos** siguientes (LIR art.52 y 43-1, respectivamente):

Base imponible (UT)	Cuota (UT)	Tipo (%)
De 0 a 13,5	0,00	0,00
Más de 13,51 a 30	0,54	4,00
Más de 30 a 50	1,74	8,00
Más de 50 a 70	4,49	13,50
Más de 70 a 90	11,14	23,00
Más de 90 a 120	17,80	30,40
Más de 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 mensuales (superiores a **150 UT**) derivadas por el Presidente, Ministros, Subsecretarios y miembros del Congreso (LIR art.52 bis).

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 13%** para **2023**, **tipo** que será incrementado hasta el **17%** en **2028**, en base a la (L N° 21133-19 art.5), los cuales resultan **acreditables** frente a la **cuota tributaria** del impuesto sobre la renta personal (LIR art.84-b).

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 **fuerza 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** del **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 o debentures (obligaciones)** en moneda chilena o extranjera emitidos por empresas chilenas (LIR art.59-1-d);
 - los **intereses** sobre **bonos o debentures (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** (LIR art.59-1-h).

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 (LIR art.64 ter-1).
- ◆ **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 representan los **ingresos** anteriores respecto del total de los **ingresos brutos** del explotador minero (LIR art.64 ter-2).
- ◆ **Agregar** las siguientes **partidas**, en caso de que se hayan **deducido** (LIR art.64 ter-3):
 - los **intereses** abonados sobre los **préstamos** para la adquisición de bienes no productores de rentas gravadas en esa categoría (LIR art.64 ter-3-a);
 - las **pérdidas** de ejercicios anteriores (LIR art.64 ter-3-b);
 - las **deducciones** por **depreciación acelerada** (LIR art.64 ter-3-c);
 - 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 (LIR art.64 ter-3-d);
 - 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 (LIR art.64 ter-3-e).
- ◆ Las **deducciones por amortización ordinaria** de los **activos inmovilizados** que hubiesen correspondido de no aplicarse la amortización acelerada (LIR art.64 ter-4).

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** son **iguales** o **inferiores** al valor equivalente a **12.000** toneladas métricas de cobre fino, no están afectos al impuesto (LIR art.64 bis-6-a).

Asimismo, los mineros cuyas **ventas anuales** son **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 (LIR art.64 bis-6-b):

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 exceden** del 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

Margen operacional minero	Tipo (%)
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 sus modificaciones; 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 cual las pertenencias en explotación (propias o arrendadas), que trabajan los **pequeños mineros** y los **mineros artesanales** deben abonar 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 del **patrimonio neto** del difunto, a efectos de su distribución a los **herederos**, o las **donaciones** inter vivos efectuadas a los donatarios.

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 (L N° 16271 art.1):

- ♦ 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 **fuentes chilenas**.

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 (L N° 16271 art.18-1).
- ♦ Las **donaciones** de **pequeña cuantía** establecidas por la costumbre, en beneficio de personas no amparadas por las exenciones establecidas en el artículo 2° (L N° 16271 art.18-2).
- ♦ Las **cuantías periódicas** destinadas a la **alimentación** de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar (L N° 16271 art.18-3).
- ♦ Las que se dejan para la **construcción o reparación** de **templos** destinados al servicio de un culto o para su mantenimiento (L N° 16271 art.18-4).
- ♦ Las **destinadas a beneficencia**, la difusión de la **instrucción** o el adelanto de la **ciencia** en Chile (L N° 16271 art.18-5).

- ◆ Las **destinadas a fines públicos** que hayan sido declaradas **exentas** (L N° 16271 art.18-6).
- ◆ Las **asignaciones hereditarias** en favor de **entidades** consideradas **beneficiarias**, a efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales (L N° 16271 art.18-7).
- ◆ Las **donaciones** entre personas físicas con recursos ya gravados por el Impuesto a la Renta, de hasta el **20%** de su **renta neta** correspondiente al año anterior a la **donación**, limitadas a **250 UTM** (L N° 16271 art.18-8).
 - Las **donaciones** efectuadas en varios ejercicios se **acumulan** hasta por un plazo de **10** años.

Base imponible

Está constituida por 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 (L N° 16271 art.4-1);
- ◆ 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, incluidos los **honorarios** de **albacea** y **partidores** en cuanto no excedan a los aranceles vigentes (L N° 16271 art.4-2);
- ◆ 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** (L N° 16271 art.4-3);
- ◆ las **asignaciones alimenticias** forzosas (L N° 16271 art.4-4); y
- ◆ la **porción conyugal** a que hubiere lugar, sin perjuicio de que el cónyuge asignatario de dicha porción pague el impuesto que le corresponda (L N° 16271 art.4-5).

Deducciones personales

El impuesto se aplica sobre la **base imponible (asignación líquida)** de cada uno de los **destinatarios**. La **base imponible** se determina 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**/donante (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/sobrino; 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** aplicables a la **base** 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 (UTM)**, según su valor vigente a la fecha de la **delación** 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 se aplica 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).
 - en caso de **servicio digitales (remunerados)** (LIVS art.8-n), se **presume** que son utilizados en Chile si en el momento del contrato o del pago de los anteriores, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - la **dirección IP** u otro **mecanismo de geolocalización**, se encuentra en **Chile** (LIVS art.5-i).
 - la **tarjeta o cuenta corriente** bancaria u otro medio de pago ha sido **emitido o registrado** en **Chile** (LIVS art.5-ii).
 - El **domicilio de facturación** o la emisión de comprobantes se localiza en **Chile** (LIVS art.5-iii).
 - La **tarjeta SIM** del móvil dispone de un **código chileno** (LIVS art.5-iv).

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, generados 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 los retiros no dan derecho a **crédito fiscal** (LIVS art.8-d).
 - También se incluyen los **retiros** (de bienes muebles e inmuebles) destinados a **rifas y sorteos** (incluidos los gratuitos) efectuados con fines **promocionales** o de propaganda, así como las **entregas gratuitas** de los mismos bienes para idénticos fines.
- ♦ 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).
- ♦ Los **arrendamientos o cesiones** del uso o disfrute temporal de **bienes corporales** (muebles e inmuebles), que permitan el ejercicio de actividades comerciales e industriales (LIVS art.8-g).
- ♦ Los **arrendamientos o cesiones** 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 **1** 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).
 - No se incluyen las **ventas de bienes muebles** del **activo fijo inmovilizado** efectuadas con posterioridad a **36** meses desde su adquisición, importación o fabricación.
- ♦ 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** (LIVS art.8-n-1);
 - 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 (LIVS art.8-n-2);
 - La **puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura** informática (LIVS art.8-n-3); y
 - La **publicidad**, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada (LIVS art.8-n-4).

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**, en la de **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 devenga 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) (LIVS art.11-a).
- ◆ Los **compradores** o **adquirentes**, cuando el vendedor o tratante no tenga residencia en Chile (LIVS art.11-b).
- ◆ Las **sociedades** o las **comunidades**, en las adjudicaciones de bienes corporales muebles e inmuebles de la actividad, en caso de liquidación de las anteriores (LIVS art.11-c).
- ◆ Los **aportantes**, en el caso de aportes a sociedades (LIVS art.11-d).
- ◆ Los **beneficiarios** del servicio (**contribuyentes** del impuesto), siempre que la prestación es realizada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero (LIVS art.11-e).
- ◆ Los **contratistas** o **subcontratistas** en el caso de contratos de obras e instalaciones y contratos generales de construcción (LIVS art.11-f).
- ◆ Los **compradores** o **beneficiarios** del servicio, cuando reciban las facturas de inicio del vendedor o del prestador (LIVS art.11-g).

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 (LIVS art.15-1);
- ◆ el **valor** de los **envases y depósitos** constituidos por los compradores para garantizar su devolución (LIVS art.15-2);
- ◆ la **cuantía** de los **impuestos**, salvo el IVS (LIVS art.15-3);

Las cuantías anteriores se entienden comprendidas en el valor de la venta o del servicio prestado, aun cuando sean facturadas o contabilizadas separadamente, y se presumen afectas 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 (LIVS art.16-a).
- ◆ **En los retiros de bienes corporales muebles:** la **cuantía mayor** correspondiente al **valor asignado** a estos por el **contribuyente** o el **valor de mercado** (LIVS art.16-b).

- ◆ **En los contratos de instalaciones y obras y los generales de construcción:** el **valor** total del **contrato**, incluyendo los **materiales**. En caso de (LIVS art.16-c):
 - **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 **efectuado** 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 deducir la cuantía de las deudas que afectan a tales bienes. Lo anterior también se aplica a aquellas ventas en las que las partes no asignan un valor determinado a los bienes (muebles e inmuebles) que venden o el fijado es notoriamente inferior al valor de mercado (LIVS art.16-d).
 - En caso de **ventas a tanto alzado**, la Administración Tributaria debe valorar los bienes en la medida en que hayan dado derecho a **crédito fiscal** en la adquisición, importación y fabricación, incluidos en la venta (desde **2020**). Lo anterior se aplica a los contratos sin valor determinado o inferior al 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** (LIVS art.16-e).
- ◆ **En la venta de bienes inmuebles usados**, en cuya adquisición no se ha soportado el IVA, 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 de venta, el **valor** del **terreno** incluido en ambas operaciones (LIVS art.16-g).
- ◆ **En los servicios de conservación, reparación y explotación de obras de uso público** prestados por sus concesionarios y cuyo precio se abona 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 (LIVS art.16-h).
- ◆ **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 (LIVS art.16-i).
- ◆ 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 gravados**, debe **deducirse** el valor de adquisición del terreno reajustado, sin que pueda superar el doble de su **avalúo fiscal**.
 - En los **contratos** de **arriendo** con **opción de compra**, puede **deducirse** cada una de las **cuotas** (incluida la opción) y la **proporción** del **valor** de **adquisición** incluido en la operación, **ajustado** por la **inflación**, o el **avalúo fiscal** de este o su proporción correspondiente.
- ◆ 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

(LIVS art.14)

El IVS es aplicado a un **tipo único** del **19%**.

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 (LIVS art.12-A-1).
- ◆ Los **pagos** en **especie** a los trabajadores (**regalías**), efectuados por sus empleadores (LIVS art.12-A-3).
- ◆ Las **materias primas** chilenas destinadas a la producción de bienes para la **exportación** (LIVS art.12-A-5).
- ◆ 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 (LIVS art.12-A-6).

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.) (LIVS art.12-B-1).
- ◆ Las **representaciones diplomáticas y consulares**, así como instituciones u **organismos internacionales** (LIVS art.12-B-3).
- ◆ El **equipaje de viajeros**, siempre que se trate de bienes **exentos** de derechos aduaneros (LIVS art.12-B-4).
- ◆ Los **funcionarios chilenos** que prestan servicios en el exterior e inmigrantes, por sus efectos personales, menaje del hogar, equipo y herramientas de trabajo (LIVS art.12-B-5).
- ◆ Los **tripulantes** de naves, aeronaves y otros vehículos, respecto de su **equipaje** y efectos **exentos** de derechos aduaneros (LIVS art.12-B-6).
- ◆ Los **pasajeros y residentes** procedentes de una zona de **régimen aduanero especial** y las **importaciones** que constituyen donaciones y socorros debidamente cualificados (LIVS art.12-B-7).
- ◆ Las **instituciones y organismos exentos** en virtud de un tratado internacional ratificado por Chile (LIVS art.12-B-8).
- ◆ Los **productores de materias primas** destinadas a la producción, elaboración o fabricación de bienes destinados a la **exportación** (LIVS art.12-B-9).
- ◆ Las **personas** (físicas o jurídicas) residentes o domiciliadas en Chile 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 (LIVS art.12-B-10).
- ◆ Las **importaciones de premios o trofeos** culturales o deportivos, sin carácter comercial (LIVS art.12-B-11).
- ◆ Las **importaciones** que constituyan **premios y donaciones** (LIVS art.12-B-12).
- ◆ Las **bases** ubicadas en el **Territorio Antártico Chileno**, las **personas** que en forma permanente o temporal realicen trabajos en ellas o las expediciones antárticas (LIVS art.12-B-13).
- ◆ Los **viajeros** acogidos a determinadas subpartidas señaladas en el arancel aduanero (LIVS art.12-B-14).
- ◆ Los **artistas nacionales** respecto de sus propias obras (LIVS art.12-B-15).
- ◆ Los Cuerpos de **Bomberos** y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile (LIVS art.12-B-16).
- ◆ 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 (LIVS art.12-B-17).

Los bienes **importados** (LIVS art.12-C):

- ♦ por **pasajeros** o **visitantes**, para su propio uso durante su estancia en Chile (LIVS art.12-C-1);
- ♦ los **bienes** importados transitoriamente en **admisión temporal** (LIVS art.12-C-2);

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** (LIVS art.12-E-1):
 - artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, auspiciados por el Subsecretario de las Culturas (LIVS art.12-E-1-a);
 - de carácter deportivo (LIVS art.12-E-1-b);
 - 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 (LIVS art.12-E-1-c);
 - circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales (LIVS art.12-E-1-d).
- ♦ Los **fletes** (marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres) del exterior a Chile y viceversa, y los **pasajes internacionales** (LIVS art.12-E-2).
- ♦ 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 (LIVS art.12-E-3).
- ♦ Las **primas** de **seguros** de daños originados por un **terremoto** (LIVS art.12-E-4).
- ♦ Las **primas** de **seguros** contratados en Chile, abonados por las compañías **aéreas** (LIVS art.12-E-5).
- ♦ 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** (LIVS art.12-E-7).
- ♦ Los **ingresos** mencionados en la LIR art.42 y 48 (trabajadores dependientes, independientes y directores de sociedades anónimas) (LIVS art.12-E-8).
- ♦ Las **inserciones o avisos** publicadas o difundidas de conformidad al derecho de respuesta (Ley de Prensa) (LIVS art.12-E-9).
- ♦ Los **intereses** de **operaciones** e **instrumentos financieros** y de **créditos** de cualquier naturaleza (LIVS art.12-E-10).
- ♦ El **arrendamiento** de inmuebles y los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles cuya adquisición haya sido exenta o no sujeta (LIVS art.12-E-11).
- ♦ Los **servicios prestados** por **trabajadores independientes**, en cuya actividad predomina el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales (LIVS art.12-E-12).
 - La **exención** no se aplica a las **personas** que explotan **vehículos** destinados al **transporte de carga**.
- ♦ Las **remuneraciones** o **tarifas** relacionadas con la **exportación** de productos (LIVS art.12-E-13).
- ♦ Las **primas** o desembolsos de **contratos de reaseguro** (LIVS art.12-E-14).
- ♦ Las **primas** de contratos de **seguros de vida** reajustables (LIVS art.12-E-15).
- ♦ Las **prestaciones** de **servicios** a personas no domiciliadas en Chile (exportación de servicios) calificados por **aduanas** (LIVS art.12-E-16).
- ♦ 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 (LIVS art.12-E-17).
- ♦ 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 (LIVS art.12-E-18).
- ♦ 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 (LIVS art.12-E-19).

- A partir de **2023**, las **prestaciones de servicios médicos ambulatorios** efectuadas por hospitales, clínicas, maternidades, etc. La **exención** también alcanza a las entregas de los **medicamentos** necesarios incluidos en el precio de la prestación (LIVS art.12-E-20).

La **venta de viviendas** y los **contratos de arriendo** con opción de compra **financiados** (total o parcialmente) mediante **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 (LIVS art.13-1).
- ◆ Las agencias de **noticias**, con excepción de aviso y propaganda (LIVS art.13-2).
- ◆ Las empresas **navieras, aéreas, ferroviarias** y de **movilización**: por el transporte de pasajeros (LIVS art.13-3).
- ◆ Los establecimientos de **educación**: por su actividad docente (LIVS art.13-4).
- ◆ Los **hospitales** estatales y universitarios reconocidos: por los ingresos percibidos en su actividad (LIVS art.13-5).
- ◆ Otras **instituciones fiscales**, por los servicios prestados a terceros (LIVS art.13-6):
 - la casa de la moneda de Chile, por la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas (LIVS art.13-6-d);
 - la empresa de Correos de Chile (LIVS art.13-6-e).
- ◆ 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 (LIVS art.13-7).
- ◆ 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 (LIVS art.13-8).

Determinación del impuesto

El **débito fiscal** está constituido por la cuantía total de los **impuestos repercutidos** en las **ventas y servicios** del periodo. El **impuesto a abonar** se **determina** por la **diferencia** entre el **débito** y el **crédito fiscal** (LIVS art.20).

En caso de **contribuyentes** que no pueden determinar el **débito fiscal**, la administración tributaria puede estimarlo en base a los márgenes observados para **contribuyentes** de similar actividad, negocio, segmento o localidad.

Por su parte, 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, utilidades o importaciones de bienes y servicios destinados a formar parte del **activo** de la empresa o **relacionados** con la **actividad** de esta (LIVS art.23-1).
- ◆ 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 (LIVS art.23-2).
- ◆ 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** (LIVS art.23-3).
- ◆ 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 disfrutan 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 (LIVS art.23-4).

- ◆ 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 (LIVS art.23-5):
 - 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.
- ◆ Los **vendedores** habituales de **inmuebles** que no pueden determinar el origen del **crédito fiscal** en el periodo de adquisición o construcción de estos deben (LIVS art.23-6):
 - Considerar como **crédito fiscal provisional** el impuesto soportado (LIVS art.23-6-a); y
 - Este **crédito fiscal** provisional debe ser **ajustado** en cada periodo en que se realizan operaciones no gravadas o exentas, adicionando, debidamente reajustado, al **débito fiscal** de dicho período, la cuantía equivalente al impuesto soportado en la adquisición o construcción de la o las unidades que se transfieren en dichas operaciones (LIVS art.23-6-b).
- ◆ El **impuesto** recargado en **facturas electrónicas** (LIVS art.23-7).

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** 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** (LIVS art.27-bis).

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. También se considerarán **exportadores** los **prestadores de servicios** que efectúan transporte de carga y de pasajeros entre dos más puntos ubicados en el exterior, respecto del ingreso obtenido por dicha prestación que debe declararse en Chile a efectos tributarios.

De la misma forma, se **consideran empresas exportadoras** (LIVS art.36):

- ◆ 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 supera 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 encuentran **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 (LIVS art.64-1).
- ◆ Que no presentan **morosidad reiterada** en el **pago** del IVA o del impuesto a la renta (LIVS art.64-2).
- ◆ 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 (LIVS art.64-3).

Por su parte, los **contribuyentes importadores** deben **abonar** el impuesto antes de retirar las mercancías de la Aduana, mientras que las **importaciones** efectuadas por **personas no contribuyentes** pueden abonar el impuesto de acuerdo con lo indicado para las **operaciones internas**.

IV. Impuestos Selectivos

- A. Impuesto a los Tabacos Manufacturados
- B. Impuesto a los Combustibles
- 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** debe 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.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto debe **abonarse** en metálico o cualquier otra forma de pago autorizada, mediante orden de pago en la Tesorería General. En las **importaciones**, el pago se efectúa en los **15** días siguientes a su retiro de la aduana (DL N° 828 art.9).

B. Impuesto a los Combustibles

(Ley N° 18502-86, de 3-4-1986 y sus modificaciones)

Este impuesto **específico monofásico** simple se aplica a la **primera venta** o **importación** de **gasolina** y **diésel**, así como el de **gas natural comprimido** y **gas licuado** del **petróleo**, de consumo vehicular.

Hecho imponible

(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 y su **devengo** se produce en el momento de la primera venta o importación de los anteriores productos (L N° 18502-86 art.6).

En el caso del **gas natural** y **licuado** del **petróleo**, el **devengo** se produce al momento de la **venta** en Chile, por parte de los distribuidores, productores o importadores, en forma directa, o a los vendedores (L N° 18502-86 art.1).

Sujeto pasivo

(L N° 18502-86 art.6)

Son **sujetos pasivos** del impuesto:

- ♦ los **productores** e **importadores** de las gasolinas y el petróleo diésel (L N° 18502-86 art.6).
- ♦ los **distribuidores, productores o importadores** de gas natural y licuado del petróleo (L N° 18502-86 art.1).

Base imponible

(L N° 18502-86 art.1 y 6)

La **base imponible** del tributo está constituida por la **cantidad** de **combustible** (expresada en **metros cúbicos**, o por cada **1.000 metros cúbicos**, en el caso del **gas natural comprimido**).

Tipo de gravamen

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) (L N° 18502-86 art.6-a y b).

Por su parte, el impuesto se aplica a **1,93 UTM** por m³, para el **gas natural comprimido**, y del **1,40 UTM** por m³, para el **gas licuado** del **petróleo** (L N° 18502-86 art.1).

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 a partir de la fecha incluida en la tabla siguiente son los siguientes:

Vigencia a partir del 21-9-2023		Componente base (UTM)	Componente variable	Impuesto específico resultante	
Gasolina Automotriz 93	Impuesto	6,00	-2,5973	3,4027	UTM/m3
	Crédito Fiscal	-	-		
Gasolina Automotriz 97	Impuesto	6,00	-2,5039	3,4961	UTM/m3
	Crédito Fiscal	-	-		
Petróleo Diésel	Impuesto	1,50	-3,0612	-1,5612	UTM/m3
	Crédito Fiscal	-	-		
Gas Licuado de Petróleo de Consumo Vehicular	Impuesto	1,40	-0,4087	0,9913	UTM/m3
	Crédito Fiscal	-	-		
Gas Natural Comprimido de Consumo Vehicular	Impuesto	1,93	-0,6210	1,3090	UTM/1000 m3

La Ley establece un sistema de **recuperación** en la **declaración mensual** de IVS de las empresas constructoras, 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 propietarias o arrendatarias de compra de camiones de un peso bruto igual o superior a **3.860** kilogramos, recuperar un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto del impuesto específico al petróleo diésel.

Liquidación y pago del impuesto

Los **productores** y **distribuidores**, deben **ingresar** el tributo dentro de los **10** primeros días hábiles siguientes a la semana en que se efectúan las transferencias. Los **importadores** deben **abonar** el impuesto con anterioridad al retiro de los productos de la Aduana (L N° 18502-86 art.1 y 6).

Se aplica una **exención** a los combustibles **exportados**, pudiendo los sujetos pasivos un **reembolso** de los **impuestos soportados**. Las ventas efectuadas a la Zonas Francas también se consideran **exportaciones**.

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) (L N° 19995-05 art.59-a).
- ♦ El impuesto se **declara** y **paga mensualmente**, en el mismo plazo correspondiente al de los **pagos provisionales mensuales** antes señalados (L N° 19995-05 art.59-b).

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** (LIVS art.37-a);
- ♦ **joyas**, **piedras preciosas** naturales o sintéticas (LIVS art.37-b);
- ♦ **pieles finas** (manufacturadas o no), calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos (LIVS art.37-c);
- ♦ **alfombras** y **tapices** finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza; calificados como tales por el Servicio de Impuestos Internos (LIVS art.37-c);
- ♦ **conservas** de **caviar** y sus **sucedáneos** (LIVS art.37-i);
- ♦ **artículos** de **pirotecnia** (fuegos artificiales, petardos y similares), excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa (LIVS art.37-j);
- ♦ **armas** de **aire** o **gas** comprimido, sus **accesorios** y **proyectiles**, con excepción de las de caza submarina (LIVS art.37-l).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto las mismas personas consideradas **contribuyentes** del IVA.

Base imponible

El impuesto se **determina** (LIVS art.38):

- ♦ En las **ventas**: por el **valor de transferencia** de los bienes sujetos (LIVS art.38-a).
- ♦ En las **importaciones**: por el **valor de los bienes importados** a abonar por el importador junto con el IVS (LIVS art.38-b).

No obstante, el impuesto **no se aplica** a las **importaciones** efectuadas por (LIVS art.39):

- ♦ **instituciones públicas** y sus empresas dependientes relacionadas con la **defensa**, el **orden** y la **seguridad pública** (maquinaria bélica, vehículos militares, armamento, etc.) (LIVS art.12-B);
- ♦ **pasajeros** o **visitantes** (para su uso propio) durante su estancia en Chile (efectos personales y vehículos) (LIVS art.12-C).

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 sustituye o que sirve para preparar bebidas similares, así como las aguas minerales o termales a las cuales se les ha adicionado colorante, sabor o edulcorantes: **10%** (LIVS art.42-a).
 - En el caso de **bebidas** de alto contenido de **azúcares**¹⁰, el **tipo** es del **18%**.
- ♦ **Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados**, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermut: **31,5%** (LIVS art.42-b).
- ♦ **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%** (LIVS art.42-c).

¹⁰ Más de **15** gramos por cada **240 ml**, o porción equivalente.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto (LIVS art.43):

- ◆ Los **importadores** (habituales o no): por sus importaciones y por sus ventas (LIVS art.43-a).
- ◆ Los **productores, elaboradores y envasadores** (LIVS art.43-b).
- ◆ Las **empresas distribuidoras** (LIVS art.43-c).
- ◆ Cualquier otro **vendedor** por las operaciones que efectúe con otro **vendedor** (LIVS art.43-d).

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 (LIVA art.43 bis).

- ◆ 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 (LIVA art.43 bis):

- ◆ **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;

- ♦ de uso **militar** y **policial** y vehículos de **bomberos** (LIVS art.12-B);
- ♦ **personales** utilizados los visitantes en Chile (LIVS art.12-C);
- ♦ 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** automóviles, **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. párrafo 1):

$$\text{Impuesto en UTM} = [(\mathbf{35} / \text{rendimiento urbano (km/lt)}) + (\mathbf{120} \times \text{g/km de NOx})] \times (\text{Precio de venta} \times \mathbf{0,00000006})$$

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

(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.34-1):

- ♦ las **personas naturales** que actúan 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 exceden** 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 (UF)**, 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 **2023** – Decreto 31 Exento, publicado el **14-2-2023**) (LIR art.34-2-c):

Precio promedio de la libra de cobre (centavos de dólar EE.UU.)	Tipo (%)
Menos de 352,76	4
Más de 352,76 y menor de 374,21	6
Más de 374,21 y menor de 427,64	10
Más de 427,64 y menor de 481,18	15
Más de 481,18	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 - LIVES 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 reúnen los siguientes requisitos (LIVES art.29):

- ♦ son personas naturales;
- ♦ venden o prestan servicios directamente al público consumidor;
- ♦ son 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** (LIVES art.34 y 35).

Determinación de la cuota fija mensual

La **cuota** se determina por **grupos de actividades y contribuyentes** (LIVS art.29).

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.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 (DL N° 3475-80 art.1-1);
- ♦ **letras** de cambio, **libranzas, pagarés, créditos** simples o documentarios y cualquier otro documento que contiene operaciones de crédito en dinero (DL N° 3475-80 art.1-3).

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 a 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

Son **sujetos** o **responsables** del pago del impuesto (DL N° 3475-80 art.9):

- ♦ El **banco librado**: como primer responsable del pago del tributo, respecto de los **protestos** de **cheques** (DL N° 3475-80 art.9-1).
- ♦ El **emisor**: en caso de **facturas, cuentas** y otros documentos (DL N° 3475-80 art.9-2).
- ♦ El **beneficiario o acreedor**: en el caso de las **letras** de **cambio** el obligado al pago será el **librador** o **girador** (DL N° 3475-80 art.9-3).
- ♦ Las personas **obligadas** a llevar **contabilidad** (DL N° 3475-80 art.9-4).
- ♦ El **suscriptor** u **otorgante** del **documento gravado** en los casos no previstos anteriormente (DL N° 3475-80 art.9-5).

- ◆ El **emisor de los pagarés, bonos, debentures** y otros: en caso de **emisiones de valores** inscritas en el registro de Valores (DL N° 3475-80 art.9-6).
- ◆ El **deudor**: en los casos en que el **acreedor o beneficiario no** está **domiciliado** en Chile (DL N° 3475-80 art.9-7).

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 **\$ 4.968** (a partir del **1-7-2023**) 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** (DL N° 3475-80 art.23-1);
- ◆ los **municipios** (DL N° 3475-80 art.23-2);
- ◆ las **universidades** públicas y otras reconocidas (DL N° 3475-80 art.23-3);
- ◆ las **representaciones** diplomáticas y consulares y las instituciones internacionales acreditadas en Chile (DL N° 3475-80 art.23-4);
- ◆ la Sociedad Constructora de Establecimientos Educativos S.A. (DL N° 3475-80 art.23-5);
- ◆ la Sociedad Constructora de Establecimientos Hospitalarios S.A. (DL N° 3475-80 art.23-6);
- ◆ el cuerpo de **bomberos** (DL N° 3475-80 art.23-7);
- ◆ las **cooperativas** (DL N° 3475-80 art.23-8); y
- ◆ las **instituciones** jurídicas de **culto** y otro tipo de instituciones (DL N° 3475-80 art.23-9 y s.).

Asimismo, se aplica una **exención** del impuesto a los **documentos** que dan 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 (DL N° 3475-80 art.24-1);
- ♦ los **documentos** relativos a **actos** o **contratos exentos** en materia de **vivienda** y sobre estímulos a las **exportaciones** (DL N° 3475-80 art.24-2);
- ♦ los **bonos, pagarés, vales de impuesto, letras de cambio** y demás actos y contratos emitidos **aceptados** por el **Fisco** (DL N° 3475-80 art.24-3);
- ♦ los **documentos** otorgados por bancos o instituciones financieras en **operaciones de depósito o captación** de capitales, de **ahorranterías** e **inversionistas** locales que den cuenta de **operaciones de crédito** (DL N° 3475-80 art.24-6);
- ♦ las **aceptaciones bancarias latinoamericanas** ALALC (ABLAS) (DL N° 3475-80 art.24-7);
- ♦ los **actos** y **contratos** ejecutados o celebrados en la **Isla de Pascua** por personas domiciliadas en ella (DL N° 3475-80 art.24-8);
- ♦ los **contratos de apertura** o **línea de crédito** e instrumentos en que se documenten dichas operaciones (DL N° 3475-80 art.24-9);
- ♦ los **documentos** necesarios para efectuar **importaciones** de bienes al amparo de las **franquicias** establecidas (DL N° 3475-80 art.24-10);
- ♦ los **documentos** necesarios para efectuar **operaciones de crédito** destinadas a la financiación de exportaciones (DL N° 3475-80 art.24-11);
- ♦ las **cartas de crédito** para **importaciones** abiertas con fondos propios del importador (DL N° 3475-80 art.24-12);
- ♦ otras operaciones (DL N° 3475-80 art.24-13 y s.).

Liquidación y pago del impuesto

Salvo norma expresa en contrario los impuestos 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 (DL N° 3475-80 art.15-1).
- ♦ 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 (DL N° 3475-80 art.15-2).
- ♦ 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 (DL N° 3475-80 art.15-3).
- ♦ **Documentos de importación** o de **ingreso a zonas francas** con pago diferido: dentro del **mes siguiente** al de su devengo (DL N° 3475-80 art.15-4).
- ♦ **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 (DL N° 3475-80 art.15-5-a);
 - 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 (DL N° 3475-80 art.15-5-b).

El impuesto se **abona** mediante (DL N° 3475-80 art.17):

- ♦ ingreso **en efectivo** en la Tesorería, timbre fijo o máquinas impresoras (DL N° 3475-80 art.17-1), y
- ♦ **estampillas**, en caso de instrumentos o documentos privados (DL N° 3475-80 art.17-2).

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).

Exenciones

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.

Asimismo, se aplica una **exención** (total o parcial), a los inmuebles incluidos en la lista siguiente, procedente del Cuadro Anexo a L N° 17235, indicando que también se encuentran **exentos** (total o parcialmente), los predios no mencionados en esta lista, pero que gozan de este beneficio en virtud de leyes especiales.

Se aplica una **exención** del **100%** a:

A. Las siguientes **personas jurídicas**:

1. El Fisco, excepto los inmuebles sede de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de los Ministerios, Servicios Públicos, Intendencias y Gobernaciones y otros.
 - La **exención** no se aplica a las propiedades fiscales, destinadas a residencia de funcionarios públicos, por razón de su cargo.
2. Los municipios, excepto en los concesionarios u ocupantes de inmuebles de uso público.
 - La **exención** no se aplica a las propiedades municipales, destinadas a residencia de funcionarios municipales, por razón de su cargo.

B. Los siguientes **inmuebles** que cumplan las condiciones siguientes:

1. Establecimientos educativos (municipales, particulares y particulares subvencionados), de educación (pre básica, básica y media), reconocidos y los seminarios religiosos, en la parte destinada exclusivamente a la educación.
2. Universidades, Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica, reconocidos (públicos o privados), por los inmuebles de su propiedad destinados a educación, investigación o extensión, siempre que no generen renta por actividades distintas a sus fines.
3. Inmuebles del Comité Olímpico y de federaciones deportivas nacionales, las canchas, estadios y recintos deportivos propiedad de las organizaciones deportivas, debidamente autorizados.
 - La **exención** también se aplica a los recintos deportivos particulares que mantienen convenios de gratuidad de uso con colegios (municipalizados o particulares subvencionados), debidamente autorizados.
4. Cementerios Fiscales y Municipales.
 - Los particulares están afectos al impuesto solo por las edificaciones administrativas y por los terrenos para sepulturas y equipamiento anexo no habilitados.

5. Templos y dependencias destinados al culto, incluidas las dependencias anexas ocupadas por los funcionarios del culto, siempre que no produzcan renta.
 6. Inmuebles de las Organizaciones Comunitarias.
 7. Inmuebles de las misiones diplomáticas extranjeras, propiedad de los Estados respectivos.
 8. La sede de la Corporación Financiera Internacional.
 9. La sede del Fondo Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF).
 10. Inmuebles de la Organización Europea para la Investigación Astronómica del Hemisferio Austral, del Carnegie Institution of Washington, del National Optical Astronomy Observatory y la Associated Universities Inc. (AUI).
 11. Inmuebles de la ley N° 19.253, sobre Tierras Indígenas.
 12. Inmuebles declarados monumentos (históricos o públicos) acreditados, no destinados a actividades comerciales.
 13. Terrenos del Decreto ley N° 701 de 1974, sobre Fomento Forestal.
 14. Inmuebles de propiedad de los Cuerpos de Bomberos, de Voluntarios de los Botes Salvavidas y de Socorro Andino con personalidad jurídica.
 15. Inmuebles ubicados en las comunas de Porvenir y Primavera, y en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena.
 16. Inmuebles de la comuna de Isla de Pascua.
 17. Caja de Previsión de la Defensa Nacional y Dirección de Previsión de Carabineros de Chile.
 18. Inmuebles del patrimonio afectado de la Dirección de Bienestar de las Fuerzas Armadas, Carabineros de Chile y la Policía de Investigaciones de Chile.
 19. Aeródromos propiedad de la Federación Aérea de Chile y Clubes Aéreos, en la parte correspondiente a las pistas de aterrizaje e instalaciones anexas necesarias para su operación.
 20. La sede de la Fundación Chile.
 21. Residencias de Adultos Mayores calificados, de atención a personas vulnerables y dependientes, siempre que no generen rentas por actividades distintas a estos fines, administrados por personas jurídicas sin fines de lucro, propietarias del inmueble u ocupado gratuitamente.
- C. Los **inmuebles** de diversas agrupaciones con personalidad jurídica, destinados al servicio de sus miembros y que no produzcan renta por actividades distintas a estos fines:
1. Agrupación Nacional de Empleados Fiscales (ANEF).
 2. Sedes matrices de las Asociaciones Nacionales de Empleados de Servicios Públicos.
 3. Sindicatos y Agrupaciones de Sindicatos.
 4. Sedes Sociales de Instituciones Gremiales del Magisterio e Instituciones de Profesores Jubilados.
 5. Sedes Sociales de Asociaciones Gremiales de Profesionales.
 6. Sedes Sociales de Asociaciones de Pensionados y Montepiados.
 7. Sedes Sociales de instituciones del personal en retiro y/o en servicio activo de las Fuerzas Armadas y Carabineros de Chile.
 8. Sedes sociales de instituciones de Socorros Mutuos, y de las federaciones y confederaciones de las mismas.

- D. Los **inmuebles** de propiedad de diversas instituciones con personalidad jurídica, destinados a beneficencia, que no produzcan renta por actividades distintas a este fin:
1. Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad.
 2. Instituciones de ayuda a personas con Deficiencia Mental.
 3. Establecimientos destinados a proporcionar auxilio o habitación gratuita a los indigentes o desvalidos.
 4. Liga Marítima de Chile.
 5. Sociedad Protectora de Animales Benjamín Vicuña Mackenna.
 6. Sociedad Protectora de Estudiantes Pobres de San Carlos, respecto de su propiedad ubicada en la calle Maipú N° 702, comuna de San Carlos.
- E. Los **concesionarios** de:
1. Islas o partes del Territorio Antártico Chileno.
 2. Caletas de Pescadores Artesanales registradas.

La **exención** sólo alcanza al **75%** para:

- A. Los **inmuebles** de propiedad de diversas instituciones con personalidad jurídica, destinados a beneficencia, que no produzcan renta por actividades distintas a este fin:
1. Fundación de Beneficencia Hogar de Cristo.
 2. Hospital para Niños "Josefina Martínez de Ferrari".
 3. Patronato Nacional de la Infancia.
 4. Banco de Solidaridad Estudiantil de Valparaíso.
 5. Protectora de la Infancia.
- B. Los **inmuebles** propiedad de las siguientes instituciones mientras cumplan las condiciones indicadas en cada caso:
1. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, utilizados para sus fines.
 2. Comité Intergubernamental para Migraciones Europeas (CIME).
- C. Los siguientes **inmuebles**:
1. Industrias mineras ubicadas en el Lago General Carrera, en la comuna de Puerto Cisnes y en la Isla Puerto Aguirre de la Provincia de Aysén.
 2. Terrenos de las comunidades agrícolas de las provincias de Atacama y Coquimbo.

La **exención** sólo alcanza al **50%** para:

- A. Los siguientes **inmuebles**:
1. Cooperativas constituidas con arreglo al D.F.L. N° 5 de 2004.
 2. Viviendas económicas acogidas al D.F.L. N° 2 de 1959, en la forma y plazos establecidos en dicho cuerpo legal.

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 (L N° 17235 art.7-a);
- ◆ bienes raíces **no agrícolas no habitacionales**: **1,137%** al año, a partir de **1-1-2023** (D 226-23 art.1) (L N° 17235 art.7-b);
- ◆ bienes raíces **no agrícolas** destinados a la **habitación**: **0,893%** al año, en la parte de la **base imponible** que no exceda de **\$ 118.571.329** a **1-4-2018**; y **1,042%** al año, en la parte de la **base imponible** que exceda de la cuantía señalada (D 437-22 art.2) (L N° 17235 art.7-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 corresponden 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** de la **sobretasa** a las **personas** físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica **propietarios** de **bienes raíces**.

No obstante, no se encuentran gravados, 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-3)

En **2023**, 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	0,425

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 17235 art.7 bis-4)

La **sobretasa** se **devenga anualmente** el 1 de enero, en base a los bienes raíces inscritos a nombre de los **contribuyentes** a **31** de diciembre del año anterior.

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.12).

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** (D N° 2.385 art.12-a):

Precio ¹¹ (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 (D N° 2.385 art.12-b):

- ♦ Automóviles de alquiler, de servicio individual o colectivo, con o sin taxímetro (D N° 2.385 art.12-b-1): **1**.
- ♦ Vehículos de transporte colectivo de pasajeros, incluidos anteriormente (D N° 2.385 art.12-b-2): **1**.
- ♦ Camiones (D N° 2.385 art.12-b-3):
 - 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 (D N° 2.385 art.12-b-4):
 - 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 (D N° 2.385 art.12-b-5): **0,5**.
- Tractores agrícolas o industriales y máquinas automotrices (sembradoras, cosechadoras, bulldozer, palas mecánicas, palas cargadoras, aplanadoras, grúas, motoniveladoras, retroexcavadoras, traíllas y otras similares (solo cuando circulen por vías públicas) (D N° 2.385 art.12-b-6); **0,5**.
- Motonetas, bicimotos, triciclos motorizados de carga cuya velocidad máxima no supere los **30** kilómetros por hora y bicicletas con motor (D N° 2.385 art.12-b-7): **0,2**.

11 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.

Se aplica una **exención** a:

- ♦ La actividad de transporte terrestre de pasajeros y carga por carretera, excepto las empresas dedicadas a esta actividad con una **renta líquida imponible superior** a las **10 UTA** correspondientes al mes de diciembre del año anterior al pago de la patente.

Por otra parte, no requieren **permiso** de **circulación** los vehículos de (D N° 2.385 art.20):

- ♦ las Fuerzas Armadas y de Orden, para uso militar o policial (D N° 2.385 art.20-1) los Cuerpo de Bomberos o sus Compañías (D N° 2.385 art.20-2), y
- ♦ las misiones diplomáticas, organismos internacionales, así como sus agentes y funcionarios de nacionalidad extranjera (D N° 2.385 art.20-3).

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).

Asimismo, quedan gravadas por la **patente**, las **actividades primarias** o **extractivas** de **explotaciones** que realizan algún tipo de elaboración de productos (aserraderos de maderas, separación de escorias, molindas o concentración de minerales), y efectúan pequeñas ventas directas de sus productos.

También quedan gravadas con esta **tributación municipal** las **empresas** o **sociedades** de **inversión** que adquieren o mantienen **activos** o instrumentos que **derivan rentas** de los anteriores o de su enajenación.

La denominada *Patente Municipal* es una **tasa de licencia empresarial**, 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).

Exenciones

Se aplica una **exención** a las **personas jurídicas** sin fines de lucro, que realizan actividades benéficas, religiosas, culturales, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios (D N° 2.385 art.27).

Liquidación y pago del impuesto

La **patente** se puede abonar al **contado** o en **dos cuotas iguales**, en la municipalidad respectiva, dentro de los meses de julio y enero de cada año (D N° 2.385 art.29).

Se consideran **responsables** del **pago** de la patente, además de los **propietarios** de los establecimientos o negocios sujetos a dicho pago, los **administradores** o **gerentes** de los mismos, aunque no dispongan de nombramiento o mandato legal (D N° 2.385 art.31).

Las personas que ejercen **profesiones liberales** o cualquier otra **profesión** u **ocupación lucrativa**, sólo están obligadas a abonar su **patente anual** en la comuna donde se localiza su consulta, estudio u oficina principal. Dicha **patente** las **habilita** para ejercer en todo el **territorio nacional** (D N° 2.385 art.32).

Estas personas deben abonar como **patente única anual** el equivalente a **1 UTM**.

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 **1-2-2022**, son calculadas en base a la remuneración del empleado hasta una cuantía máxima de **81,6 UF**, que continua vigente en **2023**;
- 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 **2023** (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). Las primas son abonadas por los empleadores, independientemente del número de trabajadores. El porcentaje de cotización al SIS es de **1,88%** de la remuneración del trabajador, porcentaje que estará vigente desde el **1-7-2023**.

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 **2023** 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 **0,58%** 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 **2023**, la **retención** aplicable sobre los **ingresos brutos** es del **13%**, 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	341
	A. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Jurídicas	341
	B. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Físicas.....	359
	C. Impuesto de Normalización Tributaria	373
II.	Impuestos sobre la Propiedad	373
	A. Impuesto al Patrimonio	373
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	375
	A. Impuesto sobre las Ventas.....	375
	B. Impuesto Nacional al Consumo	394
	C. Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas.....	397
	D. Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis	398
IV.	Impuestos Selectivos	399
	A. Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores	399
	B. Impuesto Nacional al Carbono	401
	C. Contribución Parafiscal al Combustible	404
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	405
	A. Gravamen a los Movimientos Financieros.....	405
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	408
	A. Derechos de Aduana.....	408
VII.	Regímenes Simplificados.....	410
	A. Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (SIMPLE)	410
VIII.	Otros	416
	A. Impuesto de Timbre sobre la Salida al Exterior	416
	B. Impuesto al Turismo sobre Establecimientos Hoteleros o de Hospedaje	417
	C. Impuesto con Destino al Turismo como Inversión Social.....	417

D.	Impuesto de Timbre Nacional.....	417
E.	Aporte Especial para la Administración de Justicia	420
F.	Impuesto Nacional Sobre Productos Plásticos de un solo uso utilizados para Envasar, Embalar o Empacar Bienes	420
G.	Impuestos Saludables	421

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

I.	Impuestos sobre la Propiedad	425
A.	Impuesto sobre Vehículos Automotores.....	425
B.	Impuesto Predial Unificado e Impuesto sobre Alumbrado Público	427
II.	Impuestos sobre el Consumo	434
A.	Impuesto sobre la Industria y Comercio - ICA	434
B.	Impuesto Complementario de Avisos y Tableros.....	440
III.	Impuestos Selectivos	440
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	441
B.	Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM.....	445
C.	Impuesto sobre Concursos de Apuestas sobre Eventos Hípicos, Deportivos y Similares	448
IV.	Otros	448
A.	Impuesto Unificado de Fondo de Pobres, Azar y Espectáculos	448
B.	Impuesto de Loterías Foráneas y sobre Premios de Lotería	450
C.	Impuesto de Publicidad Exterior Visual	451
D.	Impuesto de Registro y Anotación	452
E.	Estampillas	454

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	456
--------------------------------------	------------

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-; Reglamento: Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria -DUR -, de 11 de octubre de 2016 y sus modificaciones)

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades se aplica a las **entidades jurídicas residentes y no residentes** que derivan rentas de **fuentes 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 **2023**, la UVT equivale a **\$42.412** (DIAN Resol 001264/22 de **18-11-2022**).

Sujeto pasivo

Las **sociedades residentes** en Colombia son gravadas por sus **rentas** y **ganancias ocasionales** (**ganancias de capital**) de **fuerza colombiana** y por las de **fuerza extranjera**. Por el contrario, las sociedades y entidades extranjeras solo tributan sobre sus **rentas** y **ganancias ocasionales** de **fuerza colombiana** (ET art.12).

A efectos tributarios, se consideran **nacionales** (residentes), las sociedades y entidades que disponen de una **sede de administración efectiva**¹ 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 párrafos 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 **fuerza 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).

1 A partir de **2023**, se entiende como sede efectiva de administración, el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad en el día a día. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial el relativo a los lugares donde los administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la sociedad o entidad (ET art.12-1 párrafo 1º).

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 A partir de **2023**, también se incluyen: los **resguardos y cabildos indígenas** (incluidas sus asociaciones), así como la **propiedad colectiva** de las **comunidades negras**. (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, los **fondos de pensiones y cesantías**, administrados por sociedades no residentes supervisadas en el extranjero que han suscrito convenios de intercambio de información y protocolos de supervisión con la **Superintendencia Financiera de Colombia** tampoco están **obligados** a presentar **declaración** del Impuesto sobre la Renta y complementarios ni a efectuar **retenciones** en relación con sus **inversiones de cartera** en Colombia (ET art.23-2 párrafo).

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 (ET art.24-1, 2 y 3).
- ◆ Los **intereses** de los **créditos** poseídos o vinculados a Colombia (ET art.24-4).
- ◆ 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 (ET art.24-7).
- ◆ La **prestación de servicios técnicos** efectuados dentro y fuera de Colombia (ET art.24-8).
- ◆ Los **dividendos o participaciones** de sociedades colombianas **residentes** (ET art.24-9).

- ◆ Los **dividendos o participaciones** de residentes colombianos, provenientes de sociedades **no residentes** con inversiones en Colombia (ET art.24-10).
- ◆ Las **utilidades** provenientes de la **explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques**, ubicados en Colombia (ET art.24-12).
- ◆ Las **utilidades** resultantes de la fabricación o **transformación industrial** de mercancías o materias primas dentro de Colombia, independientemente de su lugar de venta (ET art.24-13).
- ◆ Las **rentas** derivadas del ejercicio de **actividades comerciales** en Colombia (ET art.24-14).
- ◆ Para los **contratistas**, el valor de los denominados **contratos «llave en mano»** y demás **contratos** de realización de **obras** (ET art.24-15).
- ◆ Las **primas de reaseguros** cedidas por entidades aseguradoras colombianas a entidades extranjeras (ET art.24-16).
- ◆ A partir de **2023**, los **ingresos** provenientes de las **ventas de bienes y prestaciones** de servicios realizadas por personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con **presencia económica significativa** en Colombia, a favor de clientes y usuarios ubicados en Colombia (ET art.24-17)

Por el contrario, **no** se consideran **de fuente interna** los siguientes **ingresos** (ET art.25):

- ◆ Los **créditos** siguientes, obtenidos del exterior² (ET art.25-a):
 - 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 (ET art.25-a-1 y 2).
 - Los **créditos** obtenidos en el **exterior** por entidades financieras colombianas sujetas a supervisión, destinados al desarrollo de su propio objeto social (ET art.25-a-3).
 - Los **créditos** para operaciones de **comercio exterior e importación** de servicios realizados por mediación de Bancoldex, Finagro y Findeter (ET art.25-a-4).
- ◆ Los **ingresos** derivados de **serviciostécnicos** de reparación y mantenimiento de equipos y del adiestramiento de personal a entidades del sector público, prestados en el **exterior** (ET art.25-b).
- ◆ 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 (ET art.25-c).
- ◆ Los **ingresos de fuente extranjera** derivados del **transporte aéreo o marítimo internacional** por sociedades residentes en Colombia (ET art.25-d).
- ◆ Los **dividendos** distribuidos por sociedades pertenecientes al régimen **CHC**³ a personas no residentes, provenientes de rentas atribuibles a actividades realizadas por entidades no residentes (ET art.25-e).
- ◆ 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 (ET art.25-f).
- ◆ 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 (ET art.25-g).

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.

2 Los **intereses** sobre los créditos del presente literal no están gravados con impuesto de renta. Las personas que efectúan pagos o abonos en cuenta por concepto de tales **intereses** no están obligados a efectuar **retención** en la fuente.

3 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).

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 de la **renta líquida gravable**.

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 líquida gravable**) 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** señalados 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 (a partir de **2023**) esa venta no supere el **3%** 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 (ET art.36-1).
- ♦ La **distribución de utilidades y reservas** en acciones o cuotas de capital no susceptibles de gravamen (ET art.36-2).
- ♦ El **100%** del **componente inflacionario**⁴ 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 distribidora (ET art.48).
- ♦ La **parte** de las **utilidades** generadas por las **sociedades nacionales** en exceso de las distribuibles como no gravables 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).

⁴ El **componente inflacionario** de los rendimientos financieros se determina como resultado de dividir la tasa de inflación del año gravable, certificada por el DANE, entre la tasa de captación más representativa del mercado, en el mismo período, certificada por la Superintendencia Bancaria (ET art.40-1).

- ◆ 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** relativas a (ET art.235-2):

- ◆ **Venta de energía eléctrica:** La 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 (ET art.235-2-3-a);
 - 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 (ET art.235-2-3-b).
- ◆ **Viviendas de interés social y prioritario:** Determinadas rentas vinculadas a las **viviendas de interés social** y las de **interés prioritario** (ET art.235-2-4).
 - las **utilidades** por la **venta** de **predios** destinados al desarrollo de este tipo de viviendas (ET art.235-2-4-a);
 - las **utilidades** por la **primera venta** de este tipo de viviendas (ET art.235-2-4-b);
 - los **rendimientos financieros** de los **créditos** (hipotecarios o de leasing) para la adquisición de este tipo de viviendas, durante **5** años (ET art.235-2-4-e)
- ◆ 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).

Deducciones

En la determinación de la **renta líquida (base imponible)**, 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):

- ◆ Los **pagos** por **atenciones a clientes, proveedores y empleados**, con un límite del **1%** de los **ingresos netos** efectivamente realizados (ET art.107-1-1).

- ♦ Los **pagos de salarios y prestaciones** a los trabajadores derivados de litigios laborales, siempre que se acredite el pago de todo tipo de contribuciones y aportes y se haya efectuado la correspondiente retención⁵ (ET art.107-1-2 y 108).
- ♦ Los **pagos** efectuados por las empresas, 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** o por la **seguridad social**, efectuados por sociedades supervisadas (ET art.112)⁶.
- ♦ 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).
 - A partir de agosto de **2021**, las empresas de transporte marítimo internacional (gravadas al **2%**), no pueden deducir estos **aportes** (ET art.114-1 parágrafo 6).
- ♦ El **100%** 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 (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 parágrafo 3°). 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 parágrafo 5°).

5 Los **contribuyentes** no están obligados por los salarios que no exceden de **10** salarios mínimos legales mensuales vigentes.

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ 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%**) previa cumplimentación de determinados requisitos por parte de los donantes y donatarios (ET art.125).
- ◆ 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)⁷.
- ◆ Los **créditos de dudoso cobro** originados en operaciones productoras de renta y que correspondan a cartera vencida (ET art.145)⁸.
- ◆ Los **créditos** manifiestamente perdidos o sin valor, descargados durante el período gravable, procedentes de operaciones productoras de renta (ET art.146).
- ◆ 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).

Gastos no deducibles

Los **contribuyentes** no pueden **deducir** aquellos **gastos** en los que **no existe causalidad** con las actividades generadoras de renta de la empresa y que no sean necesarios y proporcionales (ET art.107).

De esta manera, no pueden ser **deducidos** los **gastos** siguientes:

- ◆ Los **pagos** por **dividendos**.
- ◆ Los **pagos** por 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 (ET art.177-2). Estas mismas limitaciones se aplican a las operaciones gravadas con el Impuesto Nacional al Consumo (ET art.177-2 párrafo).
- ◆ Los **gastos** respaldados en **facturas** o documentos equivalentes que no cumplan los requisitos legales.

⁷ Ver Depreciación y amortización, más adelante.

⁸ Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ 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**, incluidas las **diferencias de cambio**, por deudas de las agencias, sucursales, filiales colombianas con sus matrices, agencias, sucursales etc., domiciliadas en el exterior, con la excepción de (ET art. 124-1):
 - Los **generados** por **deudas** de las **entidades financieras** supervisadas (ET art. 124-1-a);
 - 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 (ET art. 124-1-b);
 - Los **intereses y gastos financieros** atribuidos a un **establecimiento permanente** en Colombia que haya sido **retenidos** (ET art. 124-1-c).
- ◆ 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).
- ◆ 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).
- ◆ A partir de **2023**, los **pagos** por afiliaciones a clubes sociales, los **gastos laborales** de apoyo en vivienda y los **gastos personales** de (socios, partícipes accionistas clientes y sus familiares) (ET art.115 parágrafo 4º).
- ◆ 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 (ET art.137).

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 parágrafo 1º):

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 parágrafo 2º).

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 parágrafo 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 parágrafo 4°).

La **depreciación** de las **inversiones en infraestructura** se efectúa por el **método lineal** durante un período de **10 años** (ET art.137 parágrafo 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 reciben los servicios (ET art.142-1).
- ◆ **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 (ET art.142-2).
- ◆ **Investigación, desarrollo e innovación.** La **deducción** por este concepto se realiza (ET art.142-3):
 - 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 **coste fiscal** (ET art.142-3-a).
 - Los **desarrollos** de software (ET art.142-3-b):
 - si el activo es vendido, se trata como **coste** o **deducción** en el momento de su **enajenación** (ET art.142-3-b-i);
 - 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 (ET art.142-3-b-ii).

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.

En cualquier caso, no son **amortizables** los **títulos de renta fija** o **variable**, ni las **acciones** o **participaciones** sociales (ET art.142 parágrafo).

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** (ET art.143-1);
- ♦ 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** (ET art.143-2).

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 **coste 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 parágrafo 1).

Por el contrario, **no son amortizables** los **activos intangibles** adquiridos separadamente o como parte de operaciones empresariales entre **partes vinculadas** dentro del Territorio Aduanero Nacional, **zonas francas** y las operaciones sometidas al régimen de **precios de transferencia** (ET art.143 parágrafo 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** (ET art.143-1-1).
- ♦ 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 (ET art.143-1-2).
- ♦ En caso de que la mina o yacimiento se considere **fructuoso**, el valor a **amortizar** en el período gravable se determina de acuerdo con la siguiente fórmula (ET art.143-1-3):

$$Ca_t = UP_t / R_{t-1} * SA_{t-1}$$

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 parágrafo 1º).

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 (ET art.145 parágrafo 1º-a);
- ♦ sean **voluntarias**, incluso cuando media una sugerencia de la Superintendencia Financiera de Colombia (ET art.145 parágrafo 1º-b).

Los **contribuyentes** que llevan contabilidad por el **sistema de causación**⁹ 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

A partir de **2023**, las **ganancias ocasionales** (**ganancias de capital**) derivadas por las sociedades **residentes** en Colombia son gravadas a un **tipo** del **15%**. 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 (ET art.300 parágrafo 2º).

⁹ A efectos del Estatuto Tributario (ET), las referencias al marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, deben entenderse como las **normas de contabilidad vigentes** en Colombia (ET art.21-1 parágrafo 4).

- ♦ 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 corresponde 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** (ET art.303-1).
 - **Oro y metales preciosos**, por su **valor comercial** (ET art.303-2).
 - **Vehículos** automóviles, por su valor comercial fijado anualmente por el Ministerio de Transporte (ET art.303-3).
 - **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) (ET art.303-4).
 - **Créditos**, por su **valor nominal**, o por un valor inferior cuando el **contribuyente** demuestra la insolvencia del deudor (ET art.270) (ET art.303-5).
 - **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 (ET art.303-6).
 - **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) (ET art.303-7).
 - **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) (ET art.303-8).
 - **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) (ET art.303-9).
 - **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 (ET art.303-11).
- ♦ Las **ganancias por loterías y apuestas** (ET art.304): que son gravadas a un **tipo** del **20%** (ET art.317)
- ♦ A partir de **2023**, las **indemnizaciones por seguros de vida** están gravadas al **tipo** aplicable a las **ganancias ocasionales (15%)**, en aquella cuantía que supere las **3.250 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 llevan 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**.

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** (ET art.151);
- ♦ **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);
- ♦ **acciones** o cuotas de interés social (ET art.153);
- ♦ **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 (ET art.154-1);
- ♦ puede ser **deducidas**, si se enajena como parte de otro activo o en el marco de una **combinación** de **negocios** (ET art.154-2).

Tipo de gravamen

A partir de **2023**, 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 **35%** (ET art.240).

Por su parte, las **entidades financieras, aseguradoras** y de **bolsa** (entre otras), están sujetas a un **recargo adicional** de 5 puntos adicionales sobre el **tipo general** del impuesto durante los periodos gravables **2023-2027**, ambos inclusive (tipo total **40%**) (ET art.240 parágrafo 2°).

- ♦ Esto **tipos** sólo son aplicables a aquellas entidades con una **renta gravable** a partir de **120.000** UVT. Este recargo (para los **cinco** 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 **2 cuotas** iguales anuales.

Asimismo, están gravadas a un tipo del **9%**, las **rentas** obtenidas por las **empresas** industriales y comerciales del **Estado** y las **sociedades** de **economía mixta públicas** con una participación del Estado superior del **90%** que ejercen los monopolios de **suerte** y **azar** y de **licores** y **alcoholes** (ET art.240 parágrafo 1°).

A partir de **2017**, se aplica un **tipo de gravamen específico** del **9%** en los casos siguientes (ET art.240 parágrafo 1°):

- ♦ **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 (ET art.207-2 numeral 3 y 4).
- ♦ **Servicios de ecoturismo** certificados por el Ministerio de Medio Ambiente, por un plazo de **20** años a partir de la vigencia de la Ley (ET art.207-2 numeral 5).
- ♦ 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 ejercen 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 (ET art.240 parágrafo 5°-a).
- ♦ **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 (ET art.240 parágrafo 5°-b).
- ♦ 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 (ET art.240 parágrafo 5°-c).
- ♦ 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 (ET art.240 parágrafo 5°-d).
- ♦ 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 (ET art.240 parágrafo 5°-f).
- ♦ 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 (ET art.240 parágrafo 5°-g).

- Lo previsto en los incisos anteriores no se aplica a **moteles y residencias** (ET art.240 parágrafo 5°-h).
- ♦ 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** (ET art.240 parágrafo 5°-i).
- ♦ Los **servicios** de cuidados, alimentación, enfermería, alojamiento, fisioterapia recuperación y demás **servicios asistenciales** prestados en **centros de asistencia** para **turista adulto mayor**¹⁰, 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**. El **tipo** preferencial se aplica por el término de **10** años, contados a partir del inicio de operaciones del centro (ET art.240 parágrafo 5°-j).
- ♦ 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 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 de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al **50%** del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado. La **tipo** preferencial se aplica 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** (ET art.240 parágrafo 5°-k).
- ♦ Las **utilidades** en la **primera enajenación** de predios, inmuebles o unidades inmobiliarias nuevas, 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** (ET art.240 parágrafo 5°-i).

Retenciones sobre pagos internos

Los **pagos** de **rentas** de **fuentes 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 **fuentes colombiana** derivadas por los no residentes en Colombia están generalmente **sujetas** a una **retención final**, aplicada sobre la **cuantía bruta**.

Dividendos

A partir de **2023**, los **dividendos** abonados a **sociedades extranjeras** sin domicilio en Colombia son gravados a un **tipo** del **20%** aplicado sobre la **cuantía bruta** (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 **20%** 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 **20%**, 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

¹⁰ Se entiende como adulto mayor a las personas iguales o mayores a **60** años.

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 **20%** 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 **fuentes 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 **2023**, a un **tipo** de **retención** del **35%** (ET art.408.parágrafo).

Ciertos pagos por **intereses** no son considerados **rentas** de **fuentes colombiana** y están, por tanto, **exentos** de **retención** (ET art.25).

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 **2023**, 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 **2023**, 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%** (ET art.415).

B. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales: Personas Físicas

(D N° 624-89, Estatuto Tributario -ET-; Reglamento: Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria -DUR -, de 11 de octubre de 2016 y sus modificaciones)

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 (ET art.9).

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):

- ♦ **Permanecer** (continua o discontinuamente) en Colombia por **más de 183 días** calendario, durante un periodo de **365 días** consecutivos (ET art.10-1).
- ♦ Que se trata de **funcionarios del servicio exterior colombiano, exentos** de tributación en el país de destino respecto de toda o parte de sus **rentas y ganancias ocasionales** durante el periodo gravable (ET art.10-2).
- ♦ Son **nacionales** y durante el respectivo año o periodo gravable, cumplen lo siguiente (ET art.10-3):
 - su cónyuge, compañero permanente o los hijos dependientes menores de edad tienen residencia fiscal en Colombia (ET art.10-3-a);
 - el **50%** o más de sus ingresos son de fuente colombiana (ET art.10-3-b);
 - el **50%** o más de sus bienes son administrados en Colombia (ET art.10-3-c);
 - el **50%** o más de sus activos se entienden poseídos en Colombia (ET art.10-3-d);
 - no acreditan su condición de residentes en el exterior a requerimiento de la administración tributaria (ET art.10-3-e);
 - tienen residencia fiscal en una jurisdicción calificada como paraíso fiscal (ET art.10-3-f).

Por el contrario, **no se consideran residentes**, las personas físicas nacionales anteriores que cumplan alguna de las siguientes **condiciones** (ET art.10 parágrafo):

- ♦ que el **50%** o más de sus **ingresos anuales** tienen su fuente en la jurisdicción en la cual tienen su domicilio (ET art.10 parágrafo-1).

- ◆ que el **50%** o más de sus **activos** se encuentran localizados en la jurisdicción en la cual tienen su domicilio (ET art.10 parágrafo-2).

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** (ET art.335-1);
- ◆ **rentas de capital:** las obtenidas por concepto de **intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías** y explotación de la **propiedad intelectual** (ET art.335-2);
- ◆ **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 (ET art.335-3).

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** (ET art.336-1);
- ◆ a la suma anterior, se le **restan** los **ingresos no constitutivos de renta** imputables a cada **ingreso** (ET art.336-2);
- ◆ a partir de **2023**, 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 **1.340 UVT** (ET art.336-3);
 - A partir de **2023**, los trabajadores también pueden aplicar una **deducción adicional** (por encima del límite anterior) de **72 UVT por dependiente** (máximo **4 dependientes**).
- ◆ en la determinación de las **rentas no laborales** y las **rentas de capital** se pueden restar los **costes** y los **gastos** permitidos que sean imputables a estas rentas específicas (ET art.336-4):
 - En estos mismos términos, también se pueden restar los **costes** y **gastos** asociados a **rentas de trabajo** provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente. En este caso, los **contribuyentes** pueden optar por aplicar la **exención del 25%** del (ET art.206-10) o la **deducción por costes y gastos**
- ◆ Asimismo, a partir de **2023**, las personas naturales que declaran **ingresos** de la **cédula general**, pueden **deducir** el **1%** (hasta **240 UVT** anuales) de las cuantías abonadas por adquisiciones de bienes y servicios, siempre que estas (ET art.336-5):
 - No hayan sido aplicadas como coste, deducción, IVA soportado, ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, crédito fiscal u otro tipo de beneficio (ET art.336-5-1); estén debidamente respaldadas por una factura electrónica (ET art.336-5-2) y el pago se haya realizado mediante tarjeta bancaria u otros medios electrónicos supervisados (ET art.336-5-3).

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 las personas físicas (ver más adelante) (ET art.343-1);
- ♦ 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 **2023**, a un **tipo** del **35%** sobre la **cuantía bruta**, y una vez **descontado** este **impuesto**, se aplican los **tipos** de la **escala** de **tipos progresiva** aplicable a las personas física (ET art.343-2).

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. Este mismo **tipo** de **gravamen** se repite en **2022**, para las rentas declarables en **2023**. No se encuentran sujetos al **sistema** de **renta presunta**, los **contribuyentes** inscritos en el denominado *Régimen Simple de Tributación -SIMPLE*¹¹ (ET art.188).

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 **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 **3%** (a partir de **2023**) de las **acciones** de la sociedad, durante un mismo período gravable (ET art.36 inc.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 (ET art.36-1 inc. 3).
- ♦ La **distribución** de **utilidades** y **reservas** en acciones o **cuotas** de capital no susceptibles de distribuirse como no **gravadas** (ET art.36-2).
- ♦ La **parte** que corresponde al **componente inflacionario**¹² de los **rendimientos financieros** provenientes de **entidades financieras** 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**¹³ 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).

11 Analizado en el capítulo VII sobre Regímenes Simplificados, más adelante.

12 El **componente inflacionario** de los **rendimientos financieros** se determina como el resultado de dividir la tasa de inflación del respectivo año gravable, certificada por el DANE, por la tasa de captación más representativa del mercado, en el mismo período, certificada por la Superintendencia Bancaria* (ET art.40-1).

13 Ibidem.

- ◆ Un determinado **porcentaje** de la **ganancia de capital**¹⁴ 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 presentan candidatos y la percibidas por los candidatos (ET art.47-1).
- ◆ Los **subsidios** públicos (no reembolsables o condonados) para financiar **programas educativos** (ET art.46).
- ◆ La **parte** de las **utilidades** distribuidas por sociedades colombianas, procedentes de **ajustes por inflación** o por **componente inflacionario** (ET art.50).
- ◆ La **distribución** de **utilidades por liquidación** de sociedades limitadas 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**:

Salario mensual 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** (jubilación, invalidez, vejez, supervivientes y riesgos profesionales), 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).
 - A partir de **2023**, la **exención** también se aplica a las **pensiones, rentas vitalicias** y asimiladas, obtenidas en el **exterior** o en organismos **multilaterales** (ET art.206 parágrafo 3°).

14 Ver más adelante en Ganancias de Capital.

- ◆ 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).
- ◆ A partir de **2023**, el **25%** de los **salarios o ingresos laborales** hasta una cuantía máxima anual de **240 UVT** (ET art.206-10).
 - Esta **exención** también se aplica a las **rentas de trabajo** no derivadas de **relaciones laborales** (ET art.206 parágrafo 5°).
- ◆ 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 inc. 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 (ET art.126-1 inc. 2):
 - **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 **1,340 UVT** anuales (a partir de **2023**) (ET art.336-3). Además, en **2023**, los trabajadores pueden aplicar una **deducción adicional** (por encima del límite anterior) de **72 UVT** por **dependiente** (máximo **4 dependientes**).

A final del ejercicio, los **contribuyentes** pueden aplicar **deducciones** por **gastos médicos**, **intereses por préstamos** para la **adquisición de vivienda**, por **dependientes**, etc., que se analizan más adelante.

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 ciertas **prestaciones sociales**.

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** (ET art.206-5). A partir de **2023**, esta **exención** también se aplica las pensiones obtenidas fuera de Colombia o de organizaciones multilaterales.

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 (ET art.336):

- ◆ Se **suman** los **ingresos** obtenidos por todo concepto, excepto los correspondientes a **dividendos** y **ganancias ocasionales** (ET art.336-1).
- ◆ A la suma anterior, se le **restan** los **ingresos no constitutivos de renta** imputables a cada ingreso (ET art.336-2).
- ◆ 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 **1.340 UVT** anuales (a partir de **2023**) (ET art.336-3).
 - Además, en **2023**, los trabajadores pueden aplicar una **deducción adicional** (por encima del límite anterior) de **72 UVT** por **dependiente** (máximo 4 dependientes).
- ◆ 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 (ET art.336-4).
 - 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**¹⁵.

15 Analizado en el capítulo VII sobre Regímenes Simplificados, más adelante.

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.335-2).

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** (ET art.336-1).
- ♦ A la suma anterior, se le restan los **ingresos no constitutivos de renta** imputables a cada ingreso (ET art.336-2).
- ♦ 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 **1.340 UVT** anuales (a partir de **2023**) (ET art.336-3).
 - Además, en **2023**, los trabajadores pueden aplicar una **deducción adicional** (por encima del límite anterior) de **72 UVT** por **dependiente** (máximo **4 dependientes**).
- ♦ 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 (ET art.336-4).

Dentro de este tipo de rendimientos, **se analiza** lo siguiente:

Dividendos

A efectos **del impuesto**, 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 (ET art.30-1);
- ♦ 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 (ET art.30-2).

Se incluyen en esta cédula los **dividendos y participaciones**, que constituyen **renta gravable** para los socios y accionistas personas físicas y sucesiones ilíquidas residentes, recibidos de sociedades nacionales y extranjeras (ET art.342).

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 **2023**, de acuerdo con la escala de **tipos progresivos** aplicable a las personas físicas (ET art.343-1);
- ♦ 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 (**35%**, en **2023**), sobre la **cuantía bruta**. Una vez descontado este impuesto, la cuantía de los **dividendos**, se gravan a los **tipos progresivos** aplicable a las personas físicas (ET art.343-2).

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 **capital**) 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 partir de 2023) a un **tipo** del **15%** (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 **2023**, las **indemnizaciones** por **seguros de vida** que superan los **3.250 UVT**. Son gravadas al **tipo** aplicable a las **ganancias ocasionales -15%-** (ET art.303-1).
- ♦ Las **ganancias** por **loterías, premios, rifas y apuestas** (ET art.304). Estas **ganancias** son gravadas a un **tipo** del **20%** (ET art.317).
- ♦ 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 o 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** (ET art.303-1);
 - el **oro y metales preciosos**, por su **valor comercial** (ET art.303-2);
 - los vehículos **automóviles**, por su **valor comercial** fijado anualmente por el Ministerio de Transporte (ET art.303-3);
 - 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) (ET art.303-4);
 - los **créditos**, por su **valor nominal**, o por un valor inferior cuando el **contribuyente** demuestra la insolvencia del deudor (ET art.270) (ET art.303-5);
 - 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 (ET art.303-6);
- 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) (ET art.303-7);
 - 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) (ET art.303-8);
 - 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) (ET art.303-9);
 - 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 (ET art.303-10);
 - 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 (ET art.303-11).

Exenciones

Se encuentran **exentas** del impuesto las siguientes **ganancias ocasionales** (ET art.307):

- ♦ Las primeras **13.000 UVT** (a partir de **2023**) del valor de un inmueble de **vivienda habitual** de propiedad del causante (ET art.307-1).
- ♦ Las primeras **6.500 UVT** (a partir de **2023**) de los inmuebles distintos de la **vivienda habitual** de propiedad del causante (ET art.307-2).
- ♦ Las primeras **3.250 UVT** (a partir de **2023**) 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 (ET art.307-3).
- ♦ 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 **1.625 UVT** (a partir de **2023**) (ET art.307-4).
- ♦ También se encuentran **exentos** los **libros**, las **ropas** y **utensilios de uso personal** y el **mobiliario** de la casa del **causante** (ET art.307-5).
- ♦ Las primeras **5.000 UVT** (a partir de **2023**) 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** (ET art.311-1; DUR 1625-16 art.1.2.3.1):
 - Que la **vivienda habitual** haya sido **propiedad** del **contribuyente** durante **2** años o más (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.1).
 - Que la **cuantía de la venta** sea destinada a (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.3):
 - ser depositada en cuentas de ahorro denominadas (Ahorro para el Fomento de la Construcción - AFC) de titularidad del vendedor de la vivienda (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.3.a);
 - el pago de las hipotecas vinculadas a la vivienda objeto de venta (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.3.b).

- En el caso de **depósito** en **cuenta** de **ahorro**, el dinero sólo puede destinarse a la **adquisición de otra vivienda habitual** bajo alguna de las **modalidades** siguientes (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.4):
 - adquisición al contado (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.4.a);
 - 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 (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.4.b);
 - pago del precio en la etapa de preventa del proyecto en el caso del fideicomiso inmobiliario (DUR 1625-16 art.1.2.3.1.4.c).

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 el pago del **principal, intereses, comisiones** y demás pagos sobre **empréstitos** y **títulos** de la **deuda pública externa** realizados a personas sin residencia o domicilio en Colombia (ET art.310).

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 cedular** 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).
- ♦ Los **intereses** sobre **préstamos educativos** del Instituto Colombiano de Créditos Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (Icetex) destinados a la educación superior del **contribuyente**, con un límite anual de **100 UVT**. (ET art.119)
- ♦ Una **deducción mensual** de cuantía no superior al **10%** de los **ingresos brutos** de trabajo, en el caso de **contribuyentes** con **dependientes** (hijos menores de **18** años, de entre **18** y **23**, económicamente dependientes, o mayores de **18** 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** disfrutan de una **exención** del **25%** de las **rentas** de **trabajo** hasta una cuantía máxima anual de **790 UVT**¹⁶ (a partir de **2023**) (ET art.206-10).

Pérdidas

A partir de **2020**, las **pérdidas** incurridas por los **contribuyentes** dentro de una **cédula** sólo pueden ser compensadas contras las **rentas de la misma cédula** en los periodos gravables siguientes, teniendo en cuenta los límites establecidos en las normas vigentes (ET art.330). No obstante, las **pérdidas** declaradas con **anterioridad**

¹⁶ Esta **exención** se aplica una vez disminuidos los **ingresos** de **trabajo** por los ingresos **no constitutivos** de **renta**, las **deducciones** y las demás **rentas exentas**.

a 2019, sólo pueden ser **imputadas frente a la cédula general**, teniendo en cuenta los límites establecidos (ET art.330 parágrafo 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 (ET art.312-1);
- ◆ activos fijos entre personas vinculadas (ET art.312-2);
- ◆ activos fijos entre una sociedad limitada o asimilada y sus socios o personas vinculadas (ET art.312-2).

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 **2023**, 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
0-1.090	0	0
Más de 1.090	10	(Dividendos en UVT menos 1.090 UVT) * 15%

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 **2023**, 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	1.145.000	2,50
Compras generales (no declarantes)	27	1.145.000	3,50
Compras con tarjeta débito o crédito	0	1	1,50
Compras de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial	92	3.902.000	1,50
Compras de bienes o productos agrícolas o pecuarios con procesamiento industrial (declarantes)	27	1.145.000	2,50
Compras de bienes o productos agrícolas o pecuarios con procesamiento industrial (no declarantes)	27	1.145.000	3,50
Compras de café pergamino o cereza	160	6.786.000	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 \$760.080.000)	0	1	1
Compras de bienes raíces cuyo destino y uso sea vivienda de habitación (exceso de las primeras 20.000 UVT, es decir superior a \$760.080.000)	20.000	848.240.000	2,50
Compras de bienes raíces cuyo destino y uso sea distinto a vivienda de habitación	0	1	2,50
Servicios generales (declarantes)	4	170.000	4
Servicios generales (no declarantes)	4	170.000	6
Por emolumentos eclesiásticos (declarantes)	27	1.145.000	4
Por emolumentos eclesiásticos (no declarantes)	27	1.145.000	3,50
Servicios de transporte de carga	4	152.000	1
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía terrestre (declarantes)	27	1.145.000	3,50
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía terrestre (no declarantes)	27	1.145.000	3,50

Conceptos de retención	Base de retención en UVT	Base de retención a partir de (\$)	Tipos de retención (%)
Servicios de transporte nacional de pasajeros por vía aérea o marítima	4	170.000	1
Servicios prestados por empresas de servicios temporales (sobre AIU)	4	170.000	1
Servicios prestados por empresas de vigilancia y aseo (sobre AIU)	4	170.000	2
Servicios integrales de salud prestados por IPS	4	170.000	2
Servicios de hoteles y restaurantes (declarantes y no declarantes)	4	170.000	3,50
Arrendamiento de bienes muebles	0	1	4
Arrendamiento de bienes inmuebles (declarantes y no declarantes)	27	1.145.000	3,50
Otros ingresos tributarios (declarantes)	27	1.145.000	2,50
Otros ingresos tributarios (no declarantes)	27	1.145.000	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 (\$125.413.200)	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	2.036.000	20
Retención en colocación independiente de juegos de suerte y azar	5	212.000	3
Contratos de construcción y urbanización	27	1.145.000	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 Colombia, 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 Colombia, 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 Colombia	0	1	33

Dividendos

En **2023**, los **dividendos** abonados a personas físicas no residentes están sujetos a una **retención final** del **20%**, 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 (**35%**, en **2023**), más el **20%** de la cuantía resultante anterior (ET art.245).

C. Impuesto de Normalización Tributaria

(L N° 2155-21, de 14 de septiembre de 2021; Reglamento: Decreto 1340, 25 de octubre de 2021)

Este impuesto ya no se encuentra vigente en **2023**.

II. Impuestos sobre la Propiedad

A. Impuesto al Patrimonio

(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 denominado *Impuesto a la Riqueza*.

No obstante, la L N° 2010-19 art.43, modificando lo anterior, establecía la creación de un **impuesto extraordinario** denominado *Impuesto al Patrimonio*, aplicable para los años **2020** y **2021**.

Por su parte, la Ley 2155 de **2021** (Ley de Inversión Social) no amplió la vigencia del **Impuesto al Patrimonio**, aplicado hasta **2021**, por lo que este impuesto ya no se encuentra vigente en **2022**.

En su lugar, la L 2277/22, introduce un **impuesto** denominado *Impuesto al Patrimonio – IP*, cuyos elementos principales se comentan a continuación.

Hecho imponible

Está constituido por la posesión, a **1** de enero de cada año, de un **patrimonio neto** igual o superior a **72.000 UVT**. A efectos del **IP**, el **patrimonio neto** se determina mediante la **deducción** de las **deudas** pendientes de la cuantía del **patrimonio bruto** en la fecha anterior (ET art. 294-3).

El **hecho imponible** del **IP** se produce el **1** de enero de cada año (ET art. 297-3).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del gravamen (ET art.292-3):

- ◆ Las **personas físicas** y las **sucesiones ilíquidas, contribuyentes del ISR** o de regímenes sustitutivos del anterior (ET art. 293-3-1).
- ◆ Las **personas físicas** (nacionales o extranjeras) **no residentes** en Colombia, respecto de su **patrimonio** poseído (**directa o indirectamente**) en Colombia, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno (ET art. 293-3-2 y 3).
- ◆ Las **sucesiones ilíquidas** de causantes no residentes en Colombia en el momento de su fallecimiento, respecto de su **patrimonio** poseído en Colombia (ET art. 293-3-4).
- ◆ Las **sociedades o entidades extranjeras** no declarantes del **ISR** en Colombia, que poseen bienes localizados en Colombia (distintos de las acciones, cuentas por cobrar o inversiones de cartera), tales como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros (ET art. 293-3-5).
 - Por el contrario, no se consideran **sujetos pasivos**, aquellas **sociedades o entidades extranjeras**, no declarantes del **ISR** en Colombia, que suscriben contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas residentes en Colombia.

Base imponible

La **base imponible** del **IP** está constituida por el valor del **patrimonio bruto** del **sujeto pasivo** poseído a **1 de enero** de cada año, menos las deudas pendientes en esa misma fecha, determinado de acuerdo con lo previsto en el ET arts. 261-291-Título II, sin perjuicio de las reglas especiales señaladas en este artículo (ET art.295-3).

- ◆ En el caso de **personas físicas**, se excluyen las primeras **12.000 UVT** del valor patrimonial de su **vivienda habitual**, excluidos los inmuebles de recreo, segundas viviendas u otros inmuebles distintos de la **vivienda habitual**.

Tipo de gravamen

La cuota del **IP** se determina de acuerdo con la **escala de tipos** siguientes (ET art.296-3):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
De 0 a 72.000	0,0	0
Más de 72.000 hasta 122.000	0,5	(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%
Más de 122.000 hasta 239.000	1,0	(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT
Más de 239.000	1,5	(Base Gravable en UVT menos 239.000 UVT) x 1,5% + 1.420 UVT

El tipo marginal del **1,5%** se aplica **temporalmente** durante los años **2023 a 2026**. A partir de **2027**, la **escala de tipos** aplicable es (ET art. 296-3 parágrafo):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
De 0 a 72.000	0,0	0
Más de 72.000 hasta 122.000	0,5	(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%
Más de 122.000 hasta 239.000	1,0	(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT

Liquidación y pago del impuesto

El **IP** se **liquida** mediante formulario de la DIAN y debe presentarse con **pago** en los bancos y demás entidades autorizadas ubicados en la jurisdicción de la DIAN correspondiente al domicilio de los **sujetos pasivos**, en los plazos reglamentarios (ET art.298).

La DIAN es la entidad encargada de la administración del **IP**. Asimismo, dispone de las facultades de investigación, determinación, control, discusión y cobro, de acuerdo con las normas del **ET**, incluidas las normas sobre sanciones compatibles con la naturaleza de este impuesto (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

El Impuesto sobre las Ventas se **aplica** a (ET art.420):

- ♦ La **venta** de **bienes corporales muebles e inmuebles**, excepto los expresamente excluidos (ET art.420-a).
 - También se consideran **ventas** (ET art.421):
 - Las **transferencias** (onerosas y gratuitas) de **bienes corporales** (muebles e inmuebles), **activos intangibles**, con independencia de su designación y de las condiciones pactadas (ET art.421-a).
 - Los **retiros** de **bienes** muebles e inmuebles por parte del responsable (**contribuyente**), para **su uso** o para formar parte del **activo fijo** de la empresa (ET art.421-b).

- Las **incorporaciones** de bienes muebles a inmuebles, o a **servicios** no gravados, así como la transformación de bienes gravados en no gravados, creados, construidos, fabricados, etc., por las personas que efectúan la incorporación o transformación (ET art.421-c).
- ♦ Las **ventas o cesiones de derechos** sobre **activos intangibles** asociados con la **propiedad industrial** (ET art.420-b).
- ♦ La **prestación de servicios** (en Colombia, o desde el exterior), con excepción de los expresamente excluidos (ET art.420-c).
- ♦ La **importación** de bienes corporales no excluidos expresamente (ET art.420-d).
- ♦ 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 (ET art.420-e).

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 habitualmente a nombre y por cuenta de terceros (ET art.420 parágrafo 1º), ni a los **servicios** de reparación y mantenimiento de naves y aeronaves prestados fuera de Colombia, ni a los **arrendamientos** de las anteriores, destinadas al transporte internacional, por empresas del este sector (ET art.420 parágrafo 4º).

El impuesto se **devenga** (ET art.429):

- ♦ 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 producen (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

Son **sujetos pasivos** y **responsables** del Impuesto sobre las Ventas (ET art.437):

- ♦ en las **ventas**: los vendedores y las personas que realizan habitualmente actos similares a los anteriores (ET art.437-a);
- ♦ en las **ventas** de **aeronaves**: los vendedores habituales u ocasionales de éstos (ET art.437-b);
- ♦ los **prestadores** de **servicios** (ET art.437-c);
- ♦ los **importadores** (ET art.437-d);

- ♦ los **contribuyentes** del impuesto que realizan compras o adquieran servicios gravados a personas del régimen simplificado, por el valor retenido en esas operaciones (ET art.437-e);
- ♦ 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 (ET art.437-f).

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, siempre que (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**¹⁷ (ET art.437 parágrafo 3º-1);
- ♦ no dispongan de más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad (ET art.437 parágrafo 3º-2);
- ♦ en ese establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles (ET art.437 parágrafo 3º-3);
- ♦ no sean usuarios aduaneros (ET art.437 parágrafo 3º-4);
- ♦ 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** (ET art.437 parágrafo 3º-5);
- ♦ 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** (ET art.437 parágrafo 3º-6).

Por el contrario, (a partir de **2020**), no se consideran **responsables** del impuesto, los **contribuyentes del Régimen Simple de Tributación** (SIMPLE), como tiendas pequeñas, mini mercados, micro mercados y peluquerías del (ET art.908-1) y, desde **2023**, los **contribuyentes** personas naturales del **SIMPLE** con ingresos brutos inferiores a **3.500 UVT** (ET art.437 parágrafo 4).

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 (ET art.447 parágrafo).
 - 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 efectúa 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).

¹⁷ Esta cuantía se elevan a **4.000 UVT**, para las personas físicas prestadoras de servicios que derivan sus ingresos de contratos con el Estado (ET art.437 parágrafo 5).

- 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 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, la **base** 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 trata de viajes de ida y vuelta (ET art.461).
 - Las **bases imponibles** de los pasajes en moneda extranjera deben transformarse a moneda colombiana, al 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).

- ◆ En el caso de juegos de suerte y azar, a partir de **2023**, la **base imponible** está constituida por el **valor** de la **apuesta**, y del **instrumento** que permite participar en el juego. En el caso de los **juegos de maquinatas o tragamonedas**, la **base gravable mensual** está constituida por una cuantía de **20 UVT** y la de **mesas de juegos** por una de **290 UVT**. En caso de **máquinas electrónicas tragamonedas** que operan en locales distintos a los de juegos de suerte y azar, la **base gravable** está constituida por una cuantía de **10 UVT**. En el caso de los **juegos de bingo**, la **base gravable mensual** está constituida por una cuantía de **3 UVT** por cada silla. Para los demás juegos localizados, la base gravable mensual corresponde a una cuantía de 10 UVT (ET art.420-e inciso).

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 cascarilla 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 desoja (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 aquéllos 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** (ET art.468-1-2).
- ♦ Las **neveras nuevas** para sustitución, clasificadas en los rangos de energía A, B o C, siempre que (ET art.468-1-3):
 - 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 (ET art.468-1-4).
- ♦ La **gasolina de aviación** Jet A1 y **100/130** nacionales, a partir del **15** de abril de **2020** (D Legislativo. 575-20) (ET art.468-1-5).

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 (ET art.468-3-1).
- ♦ Los **seguros** agropecuarios (ET art.468-3-2).
- ♦ 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 (ET art.468-3-3).
- ♦ 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 trabajo¹⁸ (ET art.468-3-4).

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 (ET art.483-a).
- ♦ En la **importación**: aplicando la **tarifa** del impuesto sobre la **base gravable** correspondiente de cada operación (ET art.483-b).

El **contribuyente** puede **deducir** (ET art.485):

- ♦ el **impuesto** sobre las ventas **soportado** en la **adquisición** de **bienes** corporales muebles y **servicios** (ET art.485-a);
- ♦ el **impuesto abonado** en la **importación** de bienes corporales muebles (ET art.485-b).
 - Los **saldos del IVA** a favor del **contribuyente**, no imputados durante el año o periodo gravable, 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 parágrafo).

En los **servicios financieros**, el impuesto se determina aplicando la **tarifa** a la **base gravable** de cada **operación**, por el **valor total** de las **comisiones** y demás **remuneraciones** percibidas por el responsable en 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 a los **servicios de seguros**, que continúan 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** son destinados indistintamente a **operaciones gravadas, exentas, o excluidas** del impuesto y no resulta posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo se efectúa en **proporción** a la **cuantía** de tales **operaciones** del período fiscal correspondiente.

¹⁸ Los **prestadores** de estos servicios sólo pueden **deducir** hasta el **5%** de los impuestos soportados en las adquisiciones de bienes, servicios y en las importaciones de bienes (los denominados *impuestos descontables*).

La inexistencia de operaciones determina la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifica 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 **2023**, 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 , excepto los domésticos de compañía (a partir de 2023).
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, salsifíes, 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 (Arroz Paddy).
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 (cacahuetes, 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 silvocalcareo.
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 150H P.
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 libreros (ET art.424-18).
- ◆ A partir de **2023**, los **premios inmediatos de juegos de suerte y azar** territoriales (ET art.424-19).
- ◆ El **petróleo crudo** recibido por la Agencia Nacional de Hidrocarburos por concepto de **pago de regalías** para su respectiva monetización (ET art.424-párrafo).
- ◆ Desde el **2020**, los servicios de **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** de (ET at.428):
 - **Materia** para su transformación y posterior exportación (ET at.428-b);
 - **Artículos y vehículos** para misiones diplomáticas y consulares, así como misiones técnicas extranjeras, a condición de reciprocidad (ET at.428-c);
 - **Armas y municiones** para la defensa (ET at.428-d);
 - **Temporales de maquinaria pesada** y elementos complementarios o accesorios del equipo principal (no producida en Colombia) para industrias básicas (minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, etc.) (ET at.428-e);
 - **Maquinaria y equipos** (no producidos en Colombia) para reciclamiento, procesamiento y saneamientos medioambientales (ET at.428-f);
 - **Maquinaria industrial** (no producida en Colombia) para transformación de materias primas (ET at.428-g);
 - **Bienes y equipos** en el ámbito de acuerdos internacionales de cooperación, excluidas las empresas públicas (ET at.428-h);
 - **Maquinaria y equipos** destinados a la reducción de gases de efecto invernadero y al desarrollo sostenible (ET at.428-i);
 - **Envíos postales** de valor inferior a **US\$ 200**, incluidos en los tratados de libre comercio (a partir de **2023**) (ET at.428-j).
 - **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 (ET art.476-1).
- ◆ Los **servicios de administración de fondos** del Estado y de la Seguridad Social (ET art.476-2).

- ◆ 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 (ET art.476-3).
- ◆ 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) (ET art.476-4).
- ◆ Los **servicios educativos** (en todos sus niveles) prestados por establecimientos reconocidos, y los prestados por personas naturales a dichos establecimientos (ET art.476-5).
- ◆ Los **servicios de restaurante**, cafetería y transporte prestados por **establecimientos educativos** (ET art.476-5).
- ◆ 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 (ET art.476-5).
- ◆ Los **servicios de educación virtual** (prestados en Colombia o en el exterior) para el desarrollo de contenidos **digitales** (ET art.476-6).
- ◆ Los **servicios de conexión y acceso a internet** de los usuarios residenciales del estrato **3** (ET art.476-7).
- ◆ 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 (ET art.476-8).
- ◆ 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 (ET art.476-9).
- ◆ El **transporte aéreo** nacional de pasajeros con origen y destino a zonas de Colombia donde no existe transporte terrestre organizado (ET art.476-10).
- ◆ Los **servicios públicos de energía, gas** u otros **insumos** (ET art.476-11).
- ◆ Los **servicios públicos de agua, alcantarillado, de aseo público** y de **recolección de basuras** (ET art.476-12).
- ◆ El **gas domiciliario** (por tubería o distribuido en cilindros) (ET art.476-13).
- ◆ 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 (ET art.476-14).
- ◆ Los **servicios de arrendamiento de inmuebles** para **vivienda** y los de espacios para **exposiciones y muestras artesanales** nacionales, incluidos los **eventos artísticos y culturales** (ET art.476-15).
- ◆ Los **intereses y rendimientos financieros** por **operaciones de crédito** y el **arrendamiento financiero** (leasing) (ET art.476-16).
- ◆ Los **servicios** de pago de **incentivos o transferencias** monetarias condicionadas de los programas sociales del Gobierno nacional (ET art.476-17).
- ◆ A partir de **2023**, las **entradas** de cine, eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de ocio familiar (ET art.476-18).
- ◆ Los **servicios funerarios**, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de sepulcros y mausoleos (ET art.476-19).
- ◆ La **adquisición de licencias de software** para el desarrollo comercial de contenidos digitales (ET art.476-20).
- ◆ El **suministro de páginas web**, servidores (hosting), computación en la nube («*cloud computing*») (ET art.476-21).
- ◆ 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 realiza exclusivamente con cargo a los recursos de tales universalidades o patrimonios autónomos (ET art.476-22).
- ◆ Las **comisiones** percibidas por sociedades fiduciarias y comisionistas de bolsa por la **administración de fondos de inversión colectiva** (ET art.476-23).

- ◆ Determinados **servicios** destinados a la **adecuación de tierras**, a la **producción agropecuaria y pesquera** y a la **comercialización** de los respectivos productos (ET art.476-24).
- ◆ A partir de **2023**, la **comercialización de animales** vivos, excepto los domésticos de compañía (ET art.476-25).
- ◆ A partir de **2023**, los **servicios de faenamiento** (ET art.476 25-A)
- ◆ Los **servicios de hotelería y turismo** prestados en municipios que integran determinadas zonas de régimen aduanero especial, hasta **31-12-2021** (ET art.476-26).
- ◆ Las **operaciones de compraventa de divisas**, así como las **operaciones cambiarias** sobre instrumentos **derivados** financieros (ET art.476-27).
- ◆ Las **comisiones** percibidas por la utilización de **tarjetas** crédito y débito (ET art.476-28).
- ◆ Los **servicios de promoción y fomento deportivo** prestados por clubes deportivos (ET art.476-29).
- ◆ 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 (ET art.476-30).
- ◆ Los **servicios de publicidad en periódicos** con ventas de publicidad a **31** de diciembre del año inmediatamente anterior inferiores a **180.000 UVT** (ET art.476-31).
- ◆ 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 (ET art.476-31).
- ◆ **Desde el 1-1-2020**, los servicios de **corretaje** de contratos de **reaseguros** (ET art.476-32).

Por otra parte, en **2023**, 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 (ET art.477-1).
- ♦ Las **municiones**, el **materias de guerra** y determinados elementos y materiales de uso privativo por parte del Ejército y la Policía Nacional (ET art.477-3).
- ♦ Las **ventas** de **automóviles nuevos** (completos o en partes para su posterior ensamblaje) y su **reposición** por una única vez, 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**) (ET art.477-4).
- ♦ 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 (ET art.477-5).
- ♦ **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 (ET art.477-6).
- ♦ 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 (ET art.477-7).

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 **reencache** 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 (ET art.480):

- ♦ 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 colombianas 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.
 - 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 **exportan** (ET art.481-a).
- ♦ 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 (ET art.481-b).
- ♦ Los **servicios prestados** en Colombia que son **utilizados** exclusivamente en el **exterior** por empresas o personas sin actividades en Colombia (ET art.481-c).
- ♦ Los **servicios turísticos** prestados a residentes extranjeros 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 (ET art.481-d).
 - 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 (ET art.481-e).
- ◆ 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 (ET art.481-f).
- ◆ Los **productores** de los **bienes exentos** del impuesto del ET art.477, incluidos en la tabla anterior, que adoptan y utilizan el sistema de facturación electrónica de la DIAN en toda la cadena de clientes y proveedores (ET art.481-g).
- ◆ Los **servicios** de conexión y acceso a **internet** desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos **1 y 2** (ET art.481-h).

Sin perjuicio de la **exención** aplicada a los **servicios** prestados en Colombia 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 son difundidos desde el exterior en el mercado internacional y a ellos se puede acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico (ET art.481 parágrafo).

Las **exenciones** y **exclusiones** del IVA en las **importaciones** de **bienes** no se aplican cuando existe **producción nacional** de los anteriores y se **encuentran 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

El **hecho imponible** del denominado *Impuesto Nacional al Consumo*¹⁹ 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** (ET art.512-1):

- ◆ La **prestación** de **servicios** de **telefonía móvil**, **internet** y **navegación móvil**, y servicio de **datos** (ET art.512-1-1).
- ◆ Las **ventas** de determinados **bienes corporales muebles** de producción interna o importados (vehículos automóviles, motocicletas, barcos, aviones, globos, etc.) (ET art.512-1-2).
 - 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, tabernas y discotecas** (ET art.512-1-3).

¹⁹ 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).

- A partir de **2019**, el impuesto **no se aplica** a la **venta** de **bebidas y comidas** bajo **franquicias**.

El impuesto se **devenga** (ET art.512-1):

- ♦ en las **importaciones**: en el momento de **salida** de la **aduanas** de los bienes importados por el consumidor final;
- ♦ 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

Son **sujetos pasivos responsables** del Impuesto al Consumo (ET art.512-1):

- ♦ 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 cumplen las siguientes **condiciones** (ET art.512-13):

- ♦ que en el año anterior hayan obtenido **ingresos brutos** totales, provenientes de la actividad, inferiores a **3.500 UVT** (ET art.512-13-a);
- ♦ que tengan máximo un **establecimiento** de comercio, sede, local o negocio donde ejercen su actividad (ET art.512-13-b).

En el año **2023**, no se consideran **sujetos pasivos** del Impuesto Nacional al Consumo de restaurantes y bares a los **contribuyentes** del **Régimen Simple de Tributación – SIMPLE**, que sólo desarrollan actividades de expendio de comidas y bebidas del (ET art.908-4) (ET art.512-13 parágrafo 5°).

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 3°).

En el caso de la **venta de vehículos y aeronaves usados** adquiridos de propietarios para quienes estos constituyen **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 4°).

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 (ET art.512-3 párrafo 5°).

Exenciones

Están **excluidos** del impuesto los siguientes **vehículos automóviles** (ET art.512-5):

- ◆ los **taxis** y vehículos de **servicio público** clasificables por la partida arancelaria 87.03 (ET art.512-5-1);
- ◆ los **vehículos** para el **transporte** de **10** o más **personas**, incluido el conductor, de la partida arancelaria 87.02 (ET art.512-5-2);
- ◆ los **vehículos** para el **transporte** de **mercancías** de la partida arancelaria 87.04 (ET art.512-5-3);
- ◆ los coches **ambulancias**, **celulares** y **mortuorios**, clasificables en la partida arancelaria 87.03 (ET art.512-5-4);
- ◆ 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 (ET art.512-5-5);
- ◆ las **aeronaves** de **enseñanza** de hasta de **2** plazas y las de **servicio público** (ET art.512-5-6);
- ◆ las **motos** y **motocicletas** de cilindrada hasta de **200 c.c.** (ET art.512-5-7);
- ◆ los **vehículos eléctricos** no blindados de las partidas 87.02, 87.03 y 87.04 (ET art.512-5-8);
- ◆ las **barcas** de remo y canoas para la **pesca artesanal** clasificables en la partida 89.03 (ET art.512-5-9).

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**) (ET art.512-8 párrafo).

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 la **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*²⁰ las **entregas**, a cualquier título, de **bolsas plásticas** destinada a la carga y transporte de 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

Son **sujetos pasivos** del impuesto las personas que optan 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 (ET art.512-15).

Los **sujetos pasivos** del **SIMPLE** 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 parágrafo 3°).

Tipo de gravamen

La **tarifa** del impuesto es la de la siguiente tabla (ET art.512-15)

:

Año	Tipo por bolsa (\$)
2021	51
2022	53
2023	60

Fuente: Circular 00001-2023, de **5-1-2023**

La **tarifa** de las bolsas plásticas que ofrecen **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 parágrafo 1°).

²⁰ Este impuesto no puede ser considerado como coste, deducción o impuesto descontable.

Exenciones

No se encuentra **sujeta** a este impuesto la **entrega** de las siguientes bolsas plásticas (ET art.512-16):

- ◆ aquellas no destinadas a la carga o transporte de productos adquiridos en el establecimiento que la entrega (ET art.512-16-1);
- ◆ las utilizadas como material de embalaje de los productos pre-envasados (ET art.512-16-2);
- ◆ las bolsas biodegradables certificadas (ET art.512-16-3);
- ◆ las bolsas reutilizables que permiten ser usadas varias veces, sin que para ello requieran procesos de transformación (ET art.512-16-4).

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

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por las **ventas** de **productos transformados** a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo (ET art.512-17).

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:

- ◆ Las **transferencias gratuitas u onerosas**, independientemente de su designación y de las condiciones pactadas por las partes, realizadas por los **sujetos pasivos** a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros (ET art.512-17-1).
- ◆ Los **retiros o disminuciones de inventarios** de productos transformados a partir de cannabis realizados por el responsable (**sujeto pasivo**) para su uso o para formar parte de los **activos fijos** de la empresa (ET art.512-17-2).

Sujeto pasivo

(ET art.512-18)

El Impuesto Nacional al Consumo de Cannabis está a cargo del **transformador**²¹.

²¹ Se entiende por **transformador**, al comprador o productor de cannabis, psicoactivo o no psicoactivo, que somete el mismo a un proceso de transformación.

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 (ET art.512-21):

- ♦ **constituye** para el **responsable** un **costo deducible** del Impuesto sobre la Renta como mayor valor del bien; (ET art.512-21 parágrafo 1°).
- ♦ **no genera impuestos descontables** en el Impuesto sobre las Ventas (IVA); (ET art.512-21 parágrafo 2°).
- ♦ debe estar **discriminado** en la **factura de venta**, en el documento equivalente o en el documento que soporte la venta; (ET art.512-21 parágrafo 3°).

IV. Impuestos Selectivos

- Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores
- Impuesto Nacional al Carbono
- 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** que 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 **nacionaliza** la gasolina o el ACPM.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto (L N° 1607-12 art.167):

- ♦ 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

El Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM se liquida, **a partir del 1-1-2023**, de acuerdo con los **tipos siguientes** del impuesto aplicables al **galón de combustible** (Resol N° 000012, de **31-1-23**) (L N° 1607-12 art.168):

- ♦ **gasolina normal: \$622,05;**
- ♦ **gasolina extra: \$1.258,66;**
- ♦ **ACPM: \$634,74;**
- ♦ los demás productos definidos como gasolina y ACPM, distintos a la gasolina extra: **\$663,16.**

El impuesto correspondiente a las mezclas ACPM - biocombustible para uso en **motores diésel** es:

Proporción		Impuesto (\$)
ACPM (%)	Biocombustible (%)	
98	2	622,05
96	4	609,35
92	8	583,96
90	10	571,27

Fuente: Resolución 000012, de **31-1-2023**

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 **\$809,00** por galón (L N° 1607-12 art.174).

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 (L N° 1607-12 art.175):

- ♦ A la **Gasolina corriente** liquidado a razón de **\$1.306,34** por galón.
- ♦ A la **Gasolina extra** liquidado a razón de **\$1.382,24** por galón, y
- ♦ Al **ACPM** liquidado a razón de **\$865,51** 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 (L N° 1607-12 art.175 parágrafo).

Exenciones

Se aplica una **exención/excepción** del impuesto en la **importación** o en la **venta** de (DUR 1625-16 art.1.5.2.3.1):

- ♦ 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.

Por otra parte, el alcohol carburante destinado a la mezcla con gasolina para vehículos automóviles y el biocombustible (vegetal o animal) de producción nacional, destinado a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel, **no están sujetos** al Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM y conservan la calidad de **exentos** del Impuesto sobre las Ventas (ET art.171).

Liquidación y pago del impuesto

La **DIAN** es la institución encargada de la **administración, fiscalización y recaudación** del impuesto (L N° 1607-12 art.169).

La **declaración y pago** del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM se efectúa **mensualmente** (DUR 1625-16 art.1.5.2.6.1).

La **declaración mensual** debe presentarse a través de los servicios informáticos electrónicos o a través de los servicios documentales, en su caso, en el formulario oficial prescrito por la DIAN. El **pago** debe efectuarse en los bancos y entidades autorizadas ubicadas en Colombia (DUR 1625-16 art.1.5.2.7.1).

El **impuesto** causado en las **importaciones**, se **declara y abona** en la **declaración mensual** ordinaria correspondiente al mes en que se produce la importación (DUR 1625-16 art.1.5.2.7.2).

B. Impuesto Nacional al Carbono

(L N° 1819-16 art.221 s.)

A partir de **2023**, el denominado *Impuesto al Carbono* es un gravamen que recae sobre el **contenido** de **carbono** equivalente (CO₂eq) de todos los **combustibles fósiles**, incluyendo todos los derivados de petróleo, gas fósil y sólidos que son 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.

En el caso del **carbón**, el impuesto se **causa**:

- ♦ en las **ventas** al consumidor final: en la **fecha** de **emisión** de la **factura**;
- ♦ en los **retiros** para consumo propio: en la **fecha** del **retiro**;
- ♦ en las **importaciones** para uso propio: en la **fecha** de su **nacionalización**.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del Impuesto Nacional al Carbono (L N° 1819-16 art.221):

- ♦ 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, en el caso de los derivados del petróleo, 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 refinación 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 certifican 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 1-2-2023, el Impuesto al Carbono se aplica a un **tipo específico** que tiene en cuenta el factor de emisión de **gases de efecto invernadero** (GEI) para cada combustible, expresado en unidad de peso (kilogramo de CO₂eq) por unidad energética (Tera julios), de acuerdo con el volumen o peso del combustible. El **tipo** aplicable es de **\$23.394,60** por tonelada de carbono equivalente (CO₂eq) y los valores de los **tipos** por **unidad** de combustible son los siguientes (Resol N° 000012, de **31-1-23**):

Combustible fósil	Unidad	Tipo/unidad \$
Carbón	Tonelada	59.587,76
Fuel oil	Galón	271,61
Jet fuel	Galón	230,52
Keroseno	Galón	224,82
Gas Licuado de Petróleo	Galón	152,92

Combustible fósil	Unidad	Tipo/unidad \$
Gasolina	Galón	169
Keroseno y Jet Fuel	Galón	186
ACPM	Galón	191
Fuel Oil	Galón	222

Este **tipo impositivo** por tonelada de carbono equivalente (CO₂eq) **debe ser ajustado** cada primero de febrero, en base a la **inflación** del año anterior más un punto, hasta que sea equivalente a **3 UVT** por tonelada de (CO₂eq). En consecuencia, los valores por unidad de combustible se incrementan a la misma tasa anteriormente expuesta. En los casos del gas natural, gasolina y ACPM, los tipos se ajustarán a partir del año **2024** en los mismos términos aquí establecidos. (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 1°)

El Impuesto Nacional al Carbono es **deducible** del Impuesto sobre la Renta como mayor valor del coste del bien (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 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 Nacional al Carbono (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 3°).

Los **combustibles fósiles** exportados por los **productores** no causan impuesto y, en el caso del **carbón**, las personas que lo exportan (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 4°).

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 nacional al carbono (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 5°).

En el caso del **carbón**, el **tipo del impuesto** se aplicará de la forma siguiente (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°):

- ◆ en **2023** y **2024**: **0%** (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°-1)
- ◆ en **2025**: 25% del tipo ordinario (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°-2)
- ◆ en **2026**: 50% del tipo ordinario (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°-3)
- ◆ en **2027**: 75% del tipo ordinario (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°-4)
- ◆ a partir de **2028**: al tipo ordinario (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 6°-5)

El **tipo del impuesto** por unidad de combustible en diversos Departamentos y Municipios de Colombia, para los combustibles citados anteriormente es de **\$0**. Este **tipo** no se aplica a los **municipios** y **departamentos** que desarrollan **actividades** de **explotación** y **refino** de hidrocarburos y combustibles y, por tanto, están **sujetos** al **tipo ordinario** del impuesto (L N° 1819-16 art.222 parágrafo 7°)

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 realiza el **hecho imponible**, 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.231)

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**. El GMF 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 GMF 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 las siguientes **operaciones**:

- ◆ La **disposición** de **recursos** depositados en **cuentas corrientes** o de ahorros (ET art.871 inc. 1°).
- ◆ La **disposición** de **recursos** depositados en **cuentas de depósito** en el Banco de la República (ET art.871 inc. 2°).
- ◆ Los giros de **cheques de gerencia** (ET art.871 inc. 3°).
- ◆ El **traslado** o **cesión**, a cualquier título, de recursos o derechos sobre **fondos de inversión colectiva**, entre diferentes copropietarios de estos (ET art.871 inc. 4°).
- ◆ El **retiro** de los derechos sobre **fondos de inversión colectiva** por parte del beneficiario o fideicomitente (ET art.871 inc. 5°).
- ◆ 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 (ET art.871 inc. 6°).
- ◆ 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** (ET art.871 inc. 7°).
- ◆ 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 (ET art.871 inc. 8°).
- ◆ Los **desembolsos** de **créditos** abonados y/o cancelados el mismo día (ET art.871 inc. 9°).

El GMF 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

Son **sujetos pasivos** del GMF, los **usuarios** y **clientes** de las entidades financieras supervisadas, incluido el Banco de la República (ET art.875).

- ◆ En las **retiradas de fondos** de ahorro colectivo, son **sujetos pasivos** los **ahorradores individuales** beneficiarios del retiro.

Se consideran **responsables** de la recaudación y pago del GMF, actuando como **agentes retenedores**, el Banco de la República y las entidades financieras supervisadas depositarias de las cuentas corrientes, de ahorros, de depósitos, derechos sobre carteras colectivas, o donde se efectúen las operaciones contables que implican 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** de disposición de 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 cuenta²², depósito o tarjeta prepago del titular (ET art.879-1).
- ◆ Los **traslados entre cuentas corrientes** de un mismo titular en la misma entidad (ET art.879-2).
- ◆ Las **operaciones del Tesoro Nacional** (de reporto, traslado de impuestos, etc.) (ET art.879-3).
- ◆ Las **operaciones de liquidez del Banco de la República** (ET art.879-4).
- ◆ Los **créditos interbancarios** y las **operaciones de transferencia de valores y compensación** realizadas por entidades crediticias en el Banco de la República (ET art.879-5 y 6).
- ◆ Los **desembolsos o pagos** derivados de operaciones de compensación y liquidación en el **mercado de valores, derivados, divisas**, etc. (ET art.879-7).
- ◆ Las **operaciones de pago** a terceros relativas a **nóminas, servicios, proveedores** y otras obligaciones (ET art.879-7).
- ◆ La **gestión de recursos públicos** efectuada por las tesorerías de las entidades territoriales (ET art.879-9).
- ◆ Los **desembolsos de créditos** destinados a **vivienda, vehículos o activos fijos** (ET art.879-11).
- ◆ Las **operaciones de compraventa de divisas** (ET art.879-12).
- ◆ Los **cheques de gerencia** expedidos a ordenantes de la misma entidad expendedora del cheque (ET art.879-13).
- ◆ Otras operaciones.

El **GMF** generado por las **operaciones de recursos exentos**, en base a tratados y convenios suscritos por Colombia, puede ser objeto de **devolución** (ET art.879 parágrafo).

A efectos de **control de exenciones**, las entidades están obligadas a **identificar las cuentas** utilizadas en dichas operaciones (ET art.879 parágrafo 2º)

Tipo de gravamen

(ET art.872)

El **tipo** del gravamen a los movimientos financieros es del cuatro por mil (**4 × 1.000**).

Deducciones

(ET art.115)

Los **contribuyentes del ISR** pueden **deducirse el 50%** del GMF **abonado** en el ejercicio, con independencia de la relación de causalidad con su actividad económica, debidamente y certificado por el **retenedor**.

22 A partir de 2023, esta **exención** debería aplicarse sin necesidad de que el cliente se vea obligado a marcar una **única cuenta**, para lo cual se establece un **régimen transitorio** de, al menos, **2 años**, hasta que las entidades financieras supervisadas desarrollen un sistema de información y control sobre operaciones y cuantías exentas del **GMF**, lo que implica el mantenimiento temporal de la restricción anterior (ET art.881-1).

Liquidación y pago del impuesto

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 cuantías recaudadas en la cuenta señalada por el Tesoro Nacional (ET art.877).

- ♦ 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 (ET art.878).

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 **aduanas** 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.

Liquidación y pago del impuesto

(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, se aplica un **gravamen unificado** denominado *Régimen Simple de Tributación (SIMPLE)*, que 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 acogidos.

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**.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del **SIMPLE**, las personas naturales y jurídicas que cumplen los siguientes requisitos (ET art.905):

- ◆ Las **personas naturales** que desarrollan una empresa o las **personas jurídicas** cuyos socios, partícipes o accionistas son personas naturales (nacionales o extranjeras), **residentes** en Colombia (ET art.905-1).
- ◆ Que en el **año gravable anterior** hayan obtenido **ingresos brutos** (ordinarios o extraordinarios) inferiores a **100.000 UVT** (a partir de **2022**). 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 (ET art.905-2).
- ◆ 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 (ET art.905-3).
- ◆ 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 (ET art.905-4).
- ◆ Si uno de los socios, persona natural, es **gerente o administrador** de otras empresas o sociedades, los **límites máximos** de **ingresos brutos** deben ser revisados de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra (ET art.905-5).

- ♦ A partir de **2023**, las personas naturales o jurídicas deben estar inscritas en el Registro Único Tributario (RUT) y disponer de todo tipo de mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma y factura electrónica o documentos electrónicos equivalentes (ET art.905-6).

Por el contrario, **no** pueden **optar por el SIMPLE** (ET art.906):

- ♦ Las personas jurídicas **extranjeras** o sus establecimientos permanentes (ET art.906-1).
- ♦ Las personas naturales **no residentes** o sus establecimientos permanentes (ET art.906-2).
- ♦ Las personas naturales residentes en Colombia que realizan sus actividades en base a un **contrato laboral**, de acuerdo con las normas vigentes (ET art.906-3).
- ♦ Las **sociedades** cuyos **socios** o **administradores** tienen una **relación laboral** con el **contratante**, al prestar sus servicios personales de forma habitual y subordinada (ET art.906-4).
- ♦ Las **filiales, subsidiarias, agencias, sucursales**, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes (ET art.906-5).
- ♦ Las **sociedades** accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior (ET art.906-6).
- ♦ Las **entidades financieras** (ET art.906-7).
- ♦ Las **personas** naturales o jurídicas que realizan alguna de las siguientes actividades de (ET art.906-8):
 - **microcrédito** (ET art.906-8-a);
 - **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** (ET art.906-8-b);
 - **servicios de asesoría** financiera y/o **estructuración** de créditos (ET art.906-8-c);
 - **generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica** (ET art.906-8-d);
 - **fabricación, importación o comercialización de automóviles** (ET art.906-8-e);
 - **importación de combustibles** (ET art.906-8-f);
 - **producción o comercialización de armas** de fuego, **municiones** y pólvoras, explosivos y detonantes (ET art.906-8-g).
- ♦ Las **personas** naturales o jurídicas que desarrollan simultáneamente alguna de las actividades anteriores y otra diferente (ET art.906-9).
- ♦ 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 (ET art.906-10).
- ♦ A partir de **2023**, las **personas** naturales o jurídicas que desarrollan actividades de recolección y tratamiento de desechos, chatarra, etc., que obtienen **utilidades netas superiores** al **3%** del **ingreso bruto** (ET art.906-11).

Base imponible

La **base imponible** está formada por la totalidad de los **ingresos brutos**, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el periodo gravable (ET art.904).

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** (ET art.904 párrafo).

El **SIMPLE** comprende e integra los siguientes **impuestos** (ET art.907):

- ♦ el Impuesto sobre la Renta (ET art.907-1);
- ♦ el Impuesto Nacional al Consumo, en caso de sujetos pasivos que realizan actividades de entrega de comidas y bebidas (ET art.907-2);
- ♦ 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 (ET art.907-3):

- los **municipios** y **distritos** deben establecer una **tarifa consolidada** para cada una de las actividades descritas en el próximo epígrafe, que integran el Impuesto de Industria y Comercio, complementarios y sobretasas de forma autónoma y dentro de los límites legales vigentes. Estos entes locales deben recaudar este impuesto a través del **SIMPLE** (ET art.907 párrafo transitorio).

Tipo de gravamen

En **2023**, la cuantía a abonar por concepto del **SIMPLE** depende de los **ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial** realizada (ET art.908):

- ♦ **Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías** (ET art.908-1):

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	1,2
6.000	15.000	2,8
15.000	30.000	4,4
30.000	100.000	5,6

- ♦ **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 (ET art.908-2):

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	1,6
6.000	15.000	2,0
15.000	30.000	3,5
30.000	100.000	4,5

- ♦ Actividades de **venta de comidas y bebidas**, y **actividades de transporte** (ET art.908-3):

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	3,1
6.000	15.000	3,4
15.000	30.000	4,0
30.000	100.000	4,5

- ♦ **Educación** y actividades de atención de la **salud humana** y de **asistencia social** (ET art.908-4):

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	3,7
6.000	15.000	5,0
15.000	30.000	5,4
30.000	100.000	5,9

- ♦ **Servicios profesionales**, de consultoría y científicos en los que predomine el factor **intelectual** sobre el material, incluidos los servicios de **profesiones liberales** (ET art.908-5):

Ingresos Brutos Anuales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada (%)
Igual o superior	Inferior	
0	6.000	7,3
6.000	15.000	8,3

- ♦ **Actividades económicas** de **recolección** y **tratamiento** de **desechos, chatarra**, etc. (CIIU 4665, 3830 y 3811): A partir de **2023**, se aplica un **tipo** del **1,62%** (ET art.908-6).

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 1°).

A partir de **2023**, los **contribuyentes** del **SIMPLE** están obligados a efectuar un **anticipo bimestral** a cuenta de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del **SIMPLE**, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito. 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 4°):

- ♦ **Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías** (ET art.908 párrafo 4°-1):

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	1,2
1.000	2.500	2,8
2.500	5.000	4,4
5.000	13.334	5,6

- ◆ **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 (ET art.908 parágrafo 4º-2):

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	1,6
1.000	2.500	2,0
2.500	5.000	3,5
5.000	16.666	4,5

- ◆ Actividades de **venta de comidas y bebidas**, y **actividades de transporte** (ET art.908 parágrafo 4º-3):

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	3,1
1.000	2.500	3,4
2.500	5.000	4,0
5.000	16.666	4,5

- ◆ **Educación** y actividades de atención de la **salud humana** y de **asistencia social** (ET art.908-4):

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	3,7
1.000	2.500	5,0
2.500	5.000	5,4
5.000	16.666	5,9

- ◆ **Servicios profesionales de consultoría y científicos**, en los que predomina el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales (ET art.908 parágrafo 4º-5):

Ingresos Brutos Bimestrales (UVT)		Tarifa SIMPLE consolidada bimestral (%)
Igual o superior	Inferior	
0	1.000	7,3
1.000	2.000	8,3

- ♦ **Actividades económicas de recolección y tratamiento de desechos, chatarra, etc.** (CIU 4665, 3830 y 3811): A partir de **2023**, se aplica un **tipo del 1,62%** (ET art.908 parágrafo 4º-6).

En los recibos electrónicos de pago del **anticipo bimestral SIMPLE**, se debe adicionar la **tarifa** correspondiente al Impuesto Nacional al Consumo, a un tipo del **8%** por concepto de Impuesto al Consumo a la tarifa **SIMPLE consolidada**. De igual forma, se entiende integrada la **tarifa consolidada** del Impuesto de Industria y Comercio en la tarifa **SIMPLE**.

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 5º).

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 6º).

Los **contribuyentes** que optan por acogerse al **SIMPLE** y se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario (RUT) deben actualizarse como **contribuyentes** del **SIMPLE** hasta el último día hábil del mes de febrero del año gravable para el que ejerce la opción. Los **contribuyentes** que se inscriben por primera vez en el Registro Único Tributario (**RUT**) y desean acogerse al **SIMPLE**, pueden hacerlo en cualquier momento, siempre que indiquen en el formulario de inscripción en el RUT 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

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** (ET art.910).

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** son **responsables** del IVA o del Impuesto Nacional al Consumo y, por tanto, 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
- F. Impuesto Nacional Sobre Productos Plásticos de un solo uso utilizados para Envasar, Embalar o Empacar Bienes
- G. Impuestos Saludables

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 incluye 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

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 (ET art.518-1);
- ♦ los **notarios**, por las escrituras públicas (ET art.518-2);
- ♦ las **entidades públicas** (nacionales, departamentales o municipales), cualquiera sea su naturaleza jurídica (ET art.518-3);
- ♦ los **agentes diplomáticos** colombianos, por los documentos otorgados en el exterior (ET art.518-4).

Base imponible

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 (ET art.519 inciso 1°).

A partir de **2023**, en el caso de documentos elevados a **escritura pública**, se aplica el **impuesto de timbre**, junto con el **impuesto de registro**, siempre que no se trate de la **enajenación** de bienes **inmuebles** de valor inferior a **20.000 UVT** y no haya sido sujeto a este impuesto, 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 parágrafo inciso 3°).

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

A partir de **2023**, el **tipo** del impuesto aplicable a los **documentos** elevados a **escritura pública** derivados de la **venta** de **inmuebles** de valor igual o superior a **20.000 UVT** se encuentran sujetos a los **tipos** de la **escala** siguiente (ET art.519 parágrafo 3°):

Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	Impuesto
De 0 a 20.000	0	o
Más de 20.000 hasta 50.000	1,5	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%
Más de 50.000	3,0	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT

Además, 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 (ET art.521-a);
- ♦ los **bonos** nominativos y al portador: **0.5%**, sobre su valor nominal (ET art.521-b);
- ♦ **certificados de depósito** emitidos por los almacenes generales de depósito: **0,03 UVT** (ET art.521-c);
- ♦ **garantías** otorgadas por establecimientos de crédito: **0.5%**, sobre el valor de la comisión o prima, recibidos por la entidad garante (ET art.521-d).

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** (ET art.523-1);
- ♦ 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 (ET art.523-2);
- ♦ el **aporte** de una zona esmeraldera, a solicitud de algún interesado particular a la Empresa Minerales de Colombia: **15 UVT** (ET art.523-3);
- ♦ las **licencias** para portar armas de fuego: **6 UVT**; las renovaciones: **1,5 UVT** (ET art.523-4);
- ♦ las **licencias** para comerciar en municiones y explosivos: **45 UVT**; las renovaciones: **30 UVT** (ET art.523-5);
- ♦ cada **reconocimiento** de **personería** jurídica: **6 UVT**; tratándose de entidades sin ánimo de lucro: **3 UVT** (ET art.523-6);

Por las siguientes **visas expedidas a extranjeros**, en dólares de los Estados Unidos, o moneda equivalente (ET art.524):

- ♦ visa temporal: **US\$ 45** (ET art.524-1);
- ♦ visa ordinaria: **US\$ 75** (ET art.524-2);
- ♦ visa de negocios transitoria: **US\$ 120** (ET art.524-3);
- ♦ visa de negocios permanente: **US\$ 225** (ET art.524-4);
- ♦ visa de residente: **US\$ 225** (ET art.524-5);
- ♦ visa de residente para cónyuge de nacional colombiano: **US\$ 120** (ET art.524-6);
- ♦ visa de estudiante: **US\$ 30** (ET art.524-7);
- ♦ visa de Turismo: hasta **US\$ 30**, en base a reciprocidad, interés turístico y tratados vigentes (ET art.524-8);
- ♦ visa de tránsito: **US\$ 15** (ET art.524-9);
- ♦ otras visas no comprendidas: **US\$ 75** (ET art.524-10).

Actuaciones efectuadas fuera de Colombia por **funcionarios consulares** en dólares de los Estados Unidos o moneda equivalente (ET art.525): **derogado** a partir de **2022** por la (L 2152-21 art.4).

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 y sus modificaciones)

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**.

F. Impuesto Nacional Sobre Productos Plásticos de un solo uso utilizados para Envasar, Embalar o Empacar Bienes

(Ley 2277-22, de 13 de diciembre de 2022)

La Ley 2277-22 introduce este impuesto nacional que se aplica sobre los plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes (L 2277 art.51).

Hecho imponible

Está constituido por las **ventas, retiros e importaciones** para consumo propio de los **productos gravados** (L 2277 art.51).

El impuesto se **devenga** (L 2277 art.51):

- ◆ 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**; y
- ◆ en las **importaciones**: en la **fecha** en que se **nacionaliza** el bien.

Por el contrario, el impuesto **no se devenga** en caso de **sujetos pasivos** que disponen de Certificado de Economía Circular (CEC) (L 2277 art.52).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos y responsables** del impuesto a los **productores e importadores** de los **productos** (L 2277 art.51).

Base imponible

Está constituida por el **peso** en **gramos** de los envases, embalajes o empaques de plástico de un solo uso (L 2277 art.51).

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a un **tipo** de **0,00005 UVT** por cada **gramo** de peso del envase, embalaje o empaque (L 2277 art.51).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **declara** y **abona** en la forma y plazos establecidos por el Gobierno. La DIAN es la entidad encargada de la recaudación y administración del tributo, disponiendo de las facultades de investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos, de acuerdo con las normas del ET.

G. Impuestos Saludables

1. Impuesto a las Bebidas Ultraprocesadas Azucaradas
2. Impuesto a los Productos Comestibles Ultraprocesados Industrialmente y/o con Alto Contenido De Azúcares Añadidos, Sodio o Grasas Saturadas

1. *Impuesto a las Bebidas Ultraprocesadas Azucaradas*

(ET Título X – Capítulo I – art.513-1 y s.)

Este impuesto se aplica a las denominadas **bebidas ultraprocesadas azucaradas**, así como a los **concentrados**, **polvos** y **jarabes** utilizados para la obtención de **bebidas azucaradas**.

- ♦ Se consideran **bebidas ultraprocesadas azucaradas**, las bebidas con un contenido alcohólico de hasta **0,5%** por volumen, que incluyen azúcares añadidos. En esta definición se incluyen las **bebidas** (gaseosas o carbonatadas, de malta, tipo té o café, de fruta concentrada, refrescos, zumos y néctares de fruta, energizantes, deportivas, refrescos, aguas saborizadas y mezclas en polvo).
- ♦ Asimismo, se consideran **concentrados**, **polvos** y **jarabes** a las esencias, extractos y productos que permiten obtener bebidas saborizadas.

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto sobre estas bebidas surge (ET art.513-1):

- ♦ En la producción, ventas, retiros de inventario o transferencias de dominio onerosas y gratuitas (ET art.513-1-1).
- ♦ Las importaciones (ET art.513-1-2).

El impuesto se **devenga** en (ET art.513-5):

- ♦ la producción, ventas, retiros de inventario o transferencias de dominio onerosas y gratuitas: en la **fecha** de **emisión** de la **factura** o documento equivalente o en el momento de la **entrega** o **retiro** de los productos (ET art.513-5-1).
- ♦ las **importaciones**: en el momento de la **nacionalización** del bien. (ET art.513-5-2).

Este impuesto constituye para los compradores un **coste deducible** en el ISR (ET art.513-5 párrafo 1º).

El impuesto no genera **impuestos descontables** en el IVA (ET art.513-5 párrafo 2º).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos responsables** del impuesto los **productores** y los **importadores** de estas bebidas (ET art.513-2).

- ♦ Por el contrario, no son **responsables**, los productores (personas físicas) con **ingresos brutos** derivados de actividades gravadas por el impuesto inferiores a **10.000 UVT**, en el ejercicio actual o anterior.

Base imponible

Está constituida por el contenido en **gramos** de **azúcar** por cada **100 ml** de bebida, o su equivalente (ET art.513-3).

- ♦ En las **importaciones**, la **declaración** debe incluir el contenido en **gramos** de **azúcar** por cada **100 ml** de bebida, o su equivalente.

La **base imponible** de los concentrados, polvos, mezclas y jarabes corresponde al **contenido** de **azúcar** en **gramos** por cada **100 ml** de **bebida**, o su equivalente (ET art.513-3 párrafo 1º)

Tipo de gravamen

El **tipo de gravamen** del impuesto se expresa en la **cuantía** de **pesos** por **100 ml** de **bebida**, y el valor unitario e establece en base a la cuantía de **gramos** de **azúcar** por cada **100 ml** de bebida, así (ET art.513-4):

- ♦ **Tipos aplicables** en los años **2023** y **2024**:

Contenido en 100ml de azúcares añadidos en gramos	Tipo (por cada 100ml)	
	2023 (\$)	2024 (\$)
Menos de 6 gr	0	0
Mayor o igual de 6 y menos de 10	18	28
Más de 10	35	55

- ♦ **Tipos aplicables** a partir del año **2025**:

Contenido en 100ml de azúcares añadidos en gramos	Tipo (por cada 100ml)
	2025 (\$)
Menos de 6 gr	0
Mayor o igual de 5 y menos de 9	38
Más de 9	65

Estos **tipos** se aplican de la siguiente forma para **determinar** la cuota del **impuesto** aplicable a cada **bebida**:

$$IMP = \frac{Vol}{100} * Tipo$$

Donde:

IMP: cuantía del impuesto aplicable a la bebida (en \$)

Vol: Volumen de la bebida, expresado en (ml).

Tipo: Tipo del impuesto (ver tablas anteriores)

2. **Impuesto a los Productos Comestibles Ultraprocesados Industrialmente y/o con Alto Contenido de Azúcares Añadidos, Sodio o Grasas Saturadas**

(ET Título X – Capítulo II – art.513-6 y s.)

Este impuesto se aplica a los denominados **productos comestibles ultraprocesados** que contienen ingredientes añadidos como azúcares, sal, sodio y grasas, cuyo contenido supera los valores de la tabla siguiente:

Nutriente	Por cada 100g
Sodio	> = 1 mg/kcal y/o > = 300 mg/100 g
Azúcares	> = 10% del total de energía proveniente de azúcares libres
Grasas saturadas	> = 10% del total de energía proveniente de grasas saturadas

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto sobre estos productos surge (ET art.513-6):

- ♦ En la producción, ventas, retiros de inventario o transferencia de dominio onerosas o gratuitas (ET art.513-6-1).
- ♦ Las importaciones (ET art.513-6-2).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos responsables** del impuesto a los **productores** e **importadores** de los productos (ET art.513-7).

- ♦ Por el contrario, no son **responsables** de este **impuesto**, los **productores** (personas físicas) con **ingresos brutos** derivados de actividades gravadas por el impuesto, inferiores a **10.000 UVT**.

El impuesto se **devenga** en (ET art.513-10):

- ♦ la producción, ventas, retiros de inventario o transferencias (onerosas o gratuitas): en la **fecha de emisión** de la **factura** o documento equivalente o en el momento de la **entrega** o **retiro** (ET art.513-10-1).
- ♦ las **importaciones**: al tiempo de la nacionalización del bien. (ET art.513-10-2).

El impuesto constituye para los compradores un **coste deducible** en el ISR como mayor valor del bien (ET art.513-10 párrafo 1º).

El impuesto no genera **impuestos descontables** en el IVA (ET art.513-10 párrafo 2º).

El impuesto debe estar discriminado en la factura de venta, independientemente de la discriminación que del IVA se haga en la misma (ET art.513-10 párrafo 3º).

Base imponible

Con carácter general, la **base imponible** está constituida por el **precio de venta** (ET art.513-8). No obstante, dicha **base imponible** se determina en:

- ♦ en las **donaciones** o **retiros de inventario**: por el **valor de mercado**
- ♦ las **importaciones**: por la utilizada para la liquidación de impuestos aduaneros, más la cuantía de este impuesto
 - los **productos** producidos en **zona franca**: por la cuantía de los costes y gastos de producción, más los tributos aduaneros.

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a los **tipos siguientes**: (ET art.513-9):

- ♦ **2023: 10%**
- ♦ **2024: 15%**
- ♦ A partir de **2025: 20%**

Liquidación y pago del impuesto

Los dos impuestos anteriores tienen carácter **bimestral**. En caso de **importaciones**, el impuesto se liquida y abona junto con la **liquidación** y **pago** de los tributos aduaneros (ET art. 513-12).

Los plazos para la presentación de la **declaración** y el **pago** de estos impuestos se establece por el Gobierno, a través de la DIAN (ET art.513-13).

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 Predial Unificado

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)**, de carácter directo, que se aplica sobre los vehículos **automóviles** del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, creado por la L N° 488-98 art.138.

Este impuesto reemplaza al anterior impuesto unificado de vehículos, y se adopta mediante el (AD 26-98 art.20). Su descripción se realiza en base al **Estatuto Tributario de Bogotá – ETB** del (D 352-02), en su normativa vigente en **2023**.

Hecho imponible

El **hecho imponible** está constituido por la **posesión** o la **propiedad** de **vehículos** gravados matriculados en el **Distrito Capital de Bogotá** (D 352-02 art.61).

Se consideran **gravados** con el impuesto, los vehículos automotores **nuevos, usados** y los que se **importan** temporalmente en Colombia, a excepción de (D 352-02 art.62):

- ♦ Las bicicletas, motonetas y motocicletas con motor hasta de **125 c.c.** de cilindrada (D 352-02 art.62-a);
- ♦ Los tractores agrícolas, trilladoras y demás maquinaria agrícola (D 352-02 art.62-b);
- ♦ Los tractores oruga, cargadores, moto traíllas, compactadoras, motoniveladoras y demás maquinaria de construcción de vías públicas (D 352-02 art.62-c);
- ♦ Los vehículos y maquinaria de uso industrial no destinados a circular por vías (públicas o privadas) abiertas al público, y (D 352-02 art.62-d)
- ♦ Los vehículos de la Empresa Distrital de Transporte Urbano, desde su liquidación hasta la modificación o cancelación de las matrículas de los mismos (D 352-02 art.62-e).

A efectos del impuesto, se consideran **nuevos**, los vehículos automotores circulan por primera vez en Colombia. (D 362-02 art.62 parágrafo 1)

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; D 352-02 art.66).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto los **propietarios** o **poseedores** de vehículos gravados matriculados en el **Distrito Capital de Bogotá**, incluidos los de **transporte público** (D 352-02 art.64).

En caso de vehículos de **patrimonios autónomos**, son **sujetos pasivos** los **fideicomitentes** y **beneficiarios** del patrimonio y quedan obligados a presentar la **declaración tributaria** (AD 469-11 art.10).

Base imponible

La **base imponible** del Impuesto sobre Vehículos Automotores está constituida por el **valor de mercado** de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución emitida en noviembre del año precedente por el Ministerio de Transporte (D 352-02 art.65).

En el caso de los vehículos **nuevos**, la **base gravable** está constituida por el **valor total** registrado en la **factura de venta**, sin incluir el **IVA**. En caso de vehículos **importados** directamente por los usuarios, propietarios o poseedores, la **base** es el **valor total** registrado en la **declaración de importación**.

En el caso de vehículos **usados e importados temporalmente** (no incluidos en la resolución expedida por el Ministerio de Transporte), el **valor de mercado** utilizado a efectos de la declaración y pago es el que corresponda al vehículo automóvil incluido en la resolución que más se asimila en sus características (D 352-02 art.65 parágrafo).

Tipo de gravamen

La **escala de tipos** (en valores absolutos) **vigente en 2023**²³ es la siguiente (D N° 2588-21-20 art.1):

Vehículos particulares (\$)	Tipo (%)
Hasta \$52.483.000	1,7
Más de \$52.483.000 y hasta \$118.083.000	2,7
Más de \$118.083.000	3,7
Motocicletas de más de 125 c.c.	1,7
Vehículos públicos	0,7

En el caso de **vehículos eléctricos**, el **tipo** de gravamen no puede ser superior al **1,2%** del valor comercial del vehículo (L N° 488-98 art.145 parágrafo 5°).

A partir de **2022**, el **tipo** aplicable **máximo** a los **vehículos a gas** no puede superar el **1%** de su valor comercial (L N° 488-98 art.145 parágrafo 6°)

Los valores anteriores son objeto de **ajuste anual** por el Gobierno nacional (D 352-02 art.67 parágrafo 1°).

En caso de **vehículos nuevos**, el impuesto se liquida en proporción al número de meses que resten del respectivo año gravable (D 352-02 art.67 parágrafo 2).

²³ De acuerdo con la (L 2199/22 art.33), la **escala de tipos** del impuesto se incrementa en **0,2 p.p** adicionales a partir de **2023**.

Exenciones

A partir del año gravable **2021** y hasta el **2030**, se establecen en **Bogotá** los siguientes **descuentos**²⁴ (AD 780-20 art.25):

- ♦ Los **vehículos eléctricos nuevos** matriculados en **Bogotá** tiene derecho a un **descuento** del **60%** del impuesto, por los **5** años siguientes a aquel en que se matricula el vehículo (AD 780-20 art.25-a).
- ♦ Los **vehículos eléctricos** (de servicio público tipo taxi), **nuevos**, matriculados en **Bogotá** tienen derecho a un descuento de **70%** del impuesto, por los **5** años siguientes a aquel en que se matricula el vehículo (AD 780-20 art.25-b).
- ♦ Los **vehículos híbridos eléctricos nuevos** matriculados en **Bogotá** tienen derecho a un descuento del **40%** del impuesto, por los **5** años siguientes a aquel en que se matricula el vehículo. Se **excluyen** de este beneficio los **vehículos híbridos con gas** (AD 780-20 art.25-c).
- ♦ Los **vehículos eléctricos** (de servicio público tipo taxi), ya **matriculados** en **Bogotá**, tienen derecho a un descuento del **70%** del impuesto, por **5** años, a partir de la entrada en vigencia de este Acuerdo (AD 780-20 art.25-d).

Liquidación 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 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 - IPU
2. Impuesto sobre el Alumbrado Público
3. Impuesto de Delineación Urbana

1. Impuesto Predial Unificado - IPU

El **IPU** es un **impuesto recaudado** por los **municipios**, en base a la **CPC**, la cual establece que solo los **municipios** pueden gravar la **propiedad inmueble** (CPC art.317). El **IPU** se crea por la (L 44-1990), en la que se definen sus elementos sustantivos. Pese a ello, los **municipios** pueden definir el **tipo de gravamen**, de acuerdo con las normas del Congreso. Este **impuesto** constituye una de las fuentes de **recaudación** más importante para los **municipios**.

²⁴ Incentivos a vehículos eléctricos e híbridos establecidos por el (AD 780-20 art.25).

Hecho imponible

Los **inmuebles** están sujetos a tributación **municipal** mediante un gravamen real 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)** mediante el ETB del D 352-02 vigente en **2023**. 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.

El **IPU** se **devenga** el **1** de enero del año gravable respectivo (D 352-02 art.15).

Por el contrario, **no se encuentran sujetos** al impuesto (D 352-02 art.19):

- ◆ Los salones propiedad de las juntas de acción comunal (D 352-02 art.19-a).
- ◆ Las casas y apartamentos residenciales, ubicados en los estratos **1** y **2**, con avalúos catastrales inferiores a **16** salarios mínimos (\$**18.560.000**) en **2023** (D 352-02 art.19-b).
- ◆ Las tumbas y bóvedas funerarias, que no son de propiedad de los cementerios (D 352-02 art.19-c).
- ◆ Los inmuebles propiedad de la Iglesia Católica (templos, capillas, casas curales, casas episcopales, monasterios, conventos, seminarios e inmuebles similares) (D 352-02 art.19-d).
- ◆ Las propiedades de iglesias y comunidades religiosas distintas a la católica, reconocidas por el Estado colombiano y destinadas al culto, así como las casas pastorales y seminarios (D 352-02 art.19-e).
- ◆ Los bienes de uso público mencionados en el artículo 674 del Código Civil (D 352-02 art.19-f).
- ◆ Los parques (naturales o públicos) propiedad de entidades estatales (D 352-02 art.19-h).
- ◆ Los predios e inmuebles propiedad de la Defensa Civil Colombiana, la Cruz Roja y los sujetos signatarios de la Convención de Viena, destinados a las funciones propias de estas entidades (D 352-02 art.19-g).
- ◆ Las instalaciones militares y policiales, el Hospital Central y los inmuebles utilizados por el Poder Judicial.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del **IPU**, las personas (físicas o jurídicas) **propietarias, poseedoras** o **usufructuarias** de bienes **inmuebles** ubicados en el Distrito Capital de Bogotá. También se incluyen: los **fideicomitentes** y **beneficiarios**, en caso de predios vinculados y constitutivos de un patrimonio autónomo, así como los **tenedores** concesionarios de **inmuebles públicos** y las **entidades financieras**, en caso de inmuebles en leasing. Acuerdo Distrital 469 de 22 de febrero de 2011.

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** (D 352-02 art.20).

Por su parte, los propietarios o poseedores de **predios** que no disponen de un **avalúo catastral** a **1-1-2023**, deben tener en cuenta para determinar como **base gravable mínima**, los valores por metro cuadrado establecidos en la siguiente **tabla** (derivada de la Resol SDH-000523, de **23-12-2022**) (D 352-02 art.23):

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	702.920	323.540	362.956
	2	1.203.831	453.283	412.226
	3	2.041.422	660.218	522.263
	4	3.512.226	1.491.726	959.570
	5	4.301.428	1.751.161	1.338.719
	6	5.400.930	3.071.768	1.756.277
Comercial	Puntual	4.681.312	913.698	693.596
	Zonal	7.008.097	1.548.106	926.644
	Urbano	10.437.237	3.221.987	1.106.055
	Metropolitano	15.253.568	5.976.024	1.390.890
	Financiero*	8.038.317	2.979.690	1.403.839
Dotacional		3.047.036	910.077	1.073.279
Industrial		3.362.263	943.677	984.022
Depósito y parqueadero	1, 2 y 3	1.655.424		
Depósito y parqueadero	4	2.245.499		
Depósito y parqueadero	5	2.408.626		
Depósito y parqueadero	6	2.791.266		
Depósito y parqueadero	Comercial y otros**	3.325.724		
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	1		330.994	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	2		544.400	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	3		844.909	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	4		1.807.408	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	5		2.236.395	
Urbanizable no urbanizado y urbanizado no edificado	6		2.608.765	
No urbanizable			195.165	

Para los **predios rurales** que no disponen de avalúo catastral a **1-1-2023**, 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 municipales** 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.

De esta manera, en el **Distrito Capital de Bogotá**, las tarifas del **IPU en 2023** son las siguientes (D 352-02 art.25):

A partir de **2017**, se modifican dichas **tarifas**, las cuales se establecen en base al **avalúo catastral** o la **base presunta mínima**, teniendo en cuenta los topes incluidos en:

- Los **predios residenciales** de los estratos **1, 2 y 3**, con un **avalúo catastral** de hasta **135** salarios mínimos legales mensuales vigentes (**Smlmv**)²⁵ son los gravados mediante los siguientes **tipos preferenciales** (AD 648-16 art.1):

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 rangos de **avalúo catastral** de los **predios residenciales urbanos** para **2023**, en base a la (Resolución SHD-000362, de **4-10-2022** art.1), son los siguientes:

Demás Predios Residenciales Urbanos		
Desde (\$)	Hasta (\$)	Tipo (por mil)
0	144.620.000	5,5
144.620.001	154.113.000	5,6
154.113.001	177.419.000	5,7
177.419.001	200.726.000	5,8
200.726.001	224.033.000	5,9
224.033.001	247.339.000	6
247.339.001	270.645.000	6,1
270.645.001	293.952.000	6,2
293.952.001	332.796.000	6,3
332.796.001	371.643.000	6,4
371.643.001	410.485.000	6,5

25 En **2023**, un **SMLMV** equivale a \$ **1.160.000**.

Demás Predios Residenciales Urbanos		
Desde (\$)	Hasta (\$)	Tipo (por mil)
410.485.001	449.330.000	6,6
449.330.001	488.174.000	6,8
488.174.001	527.019.000	7
527.019.001	565.862.000	7,2
565.862.001	604.707.000	7,4
604.707.001	643.552.000	7,6
643.552.001	697.934.000	7,8
697.934.001	752.317.000	8
752.317.001	806.697.000	8,2
806.697.001	861.082.000	8,4
861.082.001	915.462.000	8,6
915.462.001	969.844.000	8,8
969.844.001	1.024.227.000	9
1.024.227.001	1.078.609.000	9,2
1.078.609.001	1.272.830.000	9,5
1.272.830.001	1.467.055.000	10,1
1.467.055.001	1.661.277.000	10,8
1.661.277.001	1.864.532.000	11,5
1.864.532.001	En adelante	12,3

- ♦ Los rangos de **avalúo catastral** de los **predios no residenciales** para **2023**, en base a la (Resolución SHD-000362, de **4-10-2022** art.2) son los siguientes:

Categoría del predio	Destino hacendario	Tipo (por mil)	Avalúo catastral (\$)
Comercial	62	8,0	Menor o igual a 270.358.000
		9,5	Mayor a 270.358.000
Depósitos y aparcamientos accesorios a un predio principal hasta 30m ² de construcción	65	5,0	hasta 6.427.000
		8,0	Más de 6.427.000
Urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados	67	12,0	Menor o igual a 46.923.000
		33,0	Mayor a 46.923.000

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto a los **edificios o inmuebles** (D 352-02 art.28):

- ◆ Declarados monumentos nacionales, propiedad de sujetos pasivos sin ánimo de lucro (D 352-02 art.28-a)
- ◆ Sometidos a obras de conservación (D 352-02 art.28-b)
- ◆ Propiedad de sindicatos de trabajadores (D 352-02 art.28-c)
- ◆ Propiedad del Distrito Capital de Bogotá para sus funciones y los destinados a conservación de (canales, embalses, colectores, etc.) (D 352-02 art.28-d)
- ◆ De personas (físicas y jurídicas) afectadas por actos terroristas o catástrofes naturales (D 352-02 art.28-f)
- ◆ De propietarios registrados de teatros (en **2022**).
- ◆ Utilizados de forma continua como museos (en **2022**).

Liquidación y pago del impuesto

El **periodo gravable** del **IPU** es **anual** y abarca el periodo entre **1** de enero y **31** de diciembre (AD 352-08 art.16).

El **pago** del impuesto puede realizarse a través de la oficina **virtual** de la **SDH**; de manera presencial, en las **entidades bancarias** autorizadas y, por **medios electrónicos** (portales bancarios, cajeros electrónicos, etc.).

Por otra parte, a partir de **2017**, los **contribuyentes** pueden optar por el **sistema de pago alternativo por cuotas** (DD 474-16 art.1). De esta manera, los **contribuyentes** están obligados a presentar una **declaración inicial** y **abonar** su **cuantía** total en **cuotas iguales** (DD 474-16 art.2).

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 determinar 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 (L N° 1819-16 art.349 parágrafo 1°).

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).

3. Impuesto de Delineación Urbana

Este **impuesto** se encuentra autorizado por la (L 97-1913) y diversos decretos posteriores (D 352-02 art.70). No obstante, debe tenerse por autorización legal el (AD 352-2008), por el que se adoptan medidas de optimización tributaria en diversos impuestos del **Distrito Capital**.

Hecho imponible

El **hecho imponible** del denominado *Impuesto de Delineación Urbana*, está constituido por la **ejecución** de **obras** o **construcciones** (obras nuevas, ampliaciones, modificaciones, restauraciones, etc.), bajo licencia, así como los actos de **reconocimiento** de **edificaciones** en el Distrito Capital de Bogotá (AD 352-08 art.2).

El impuesto se **devenga** en el momento de generación del **hecho imponible** (D 352-02 art.72).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos**, los **propietarios** de los **inmuebles** en los que se genera el **hecho imponible** (D 352-02 art.74).

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetos** al impuesto (AD 16-1999 art.1):

- ♦ Los sujetos signatarios de la Convención de Viena.
- ♦ La Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana.
- ♦ Las entidades administrativas del Distrito Capital.

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida por la **cuantía total** del **presupuesto** de las **obras** o **construcciones**, es decir, la **cuantía total** ejecutada de las **obras**, dentro del plazo de vigencia de la licencia (AD 352-08 art.5).

En caso de **reconocimiento** de **edificaciones**, la **base imponible** se determina como resultado de multiplicar la cuantía de metros cuadrados construidos por el valor del metro cuadrado fijado por la entidad distrital de planeación, para el periodo objeto de reconocimiento.

Tipo de gravamen

En **2023**, la **tarifa** del Impuesto de Delineación Urbana es del **2,6%**, sobre el presupuesto inicial de la obra. Esta **tarifa** se **abona** cuando se efectúa la **declaración** del **anticipo**. Asimismo, se aplica una **tarifa** del **3%** sobre la **diferencia** entre el **presupuesto inicial** y el **valor** ejecutado de la **obra**, que se **abona** al presentar la **declaración** del **impuesto**, una vez finalizada la obra (AD 352-08 art.6 y 7).

En los **reconocimientos** de inmuebles habitacionales en los estratos 1 y 2, se aplica una **tarifa** del **1%**, y del **2,6%**, para los demás actos de **reconocimiento**.

Exenciones

Se aplican **exenciones** del impuesto (**declaración sin pago**) a (AD 352-08 art.9)²⁶:

- ◆ Obras nuevas de **viviendas** de **interés social** construidas en los estratos 1, 2 y 3 (AD 352-08 art.9-a).
- ◆ Autoconstrucción de **viviendas**, de estratos 1 y 2, que no superan los topes legales del valor de la vivienda de **interés social** (AD 352-08 art.9-b).
- ◆ Ampliaciones, modificaciones, adecuaciones o reparaciones de inmuebles de los estratos 1, 2 y 3 residenciales, con avalúo catastral inferior a **135 SMLMV** (AD 352-08 art.9-c).
- ◆ Reparaciones o reconstrucciones de inmuebles afectados por actos terroristas o catástrofes naturales en el Distrito Capital (AD 352-08 art.9-d).
- ◆ Restauraciones y conservaciones de los inmuebles de interés cultural (AD 352-08 art.9-e).

Liquidación y pago del impuesto

Al solicitar la licencia, los **contribuyentes** deben efectuar un **primer pago (anticipo)** del **2,6%**, sobre la cuantía total del presupuesto de obra o construcción. El **contribuyente** debe presentar la **declaración** y efectuar la **autorretención** correspondiente (AD 352-08 art.7).

- ◆ La **autorretención** se determina en **base** a los precios mínimos de coste (por m2 y estrato) fijados en el año por la entidad distrital (AD 352-08 art.7 parágrafo).

Posteriormente, al vencimiento del plazo de **3** años de la licencia de construcción, dentro del mes siguiente a la finalización de la obra o al último pago o abono en cuenta, los **contribuyentes** deben **declarar** y **abonar** el impuesto en **base** a los **costes directos** ejecutados (AD 352-08 art.8).

El impuesto se **liquida** por la **cuantía mayor** resultante de la **diferencia** entre el **valor ejecutado** y el **presupuestado** de la obra (autorretención), al cual se aplica un **tipo** del **3%**. Esta diferencia se determina en unidades de valor constante indexadas con el índice de costes de la construcción de la vivienda (ICCV).

En caso de licencias de **reconocimientos** de **edificios**, la **declaración** debe presentarse en la fecha de la solicitud, una vez acreditada la **presentación** y el **pago** del impuesto.

II. Impuestos sobre el Consumo

A. Impuesto de Industria y Comercio

B. Impuesto Complementario de Avisos y Tableros

²⁶ Exenciones extendidas hasta **31-12-2029** por el (AD 756-2019 art.4).

A. Impuesto sobre la Industria y Comercio - ICA

(D N° 1333-86 -Código de Régimen Municipal-; Reglamento: DUR N° 1625-16 art.2.1.1.1 a 2.1.1.22)

El origen del **ICA** data de la (L 97-1913). Posteriormente, la (L 14-1983), concreta los elementos fundamentales del tributo actual. Esta Ley fue compilada por el Decreto-Ley 1333-1986, precisando los alcances normativos de los municipios relacionados con el tributo.

El **ICA** es un **impuesto local**, aunque sus elementos principales se definen por el **poder legislativo**. Son los **concejos municipales** los encargados de definir las **tarifas**, así como las **exenciones** y la **gestión tributaria**. Al igual que el **ISR** y el **IVA**, el impuesto se **autoliquida** y son los **municipios** los encargados de las funciones de liquidación, fiscalización y comprobación.

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**.

En el Distrito Capital de **Bogotá**, el **ICA** incluye los Impuestos de Industria y Comercio, y su complementario el denominado *Impuesto de Avisos y Tableros* (que se analiza en la sección siguiente) (D 352-02 art.31):

Hecho imponible

Está constituido por el ejercicio o la realización (directa o indirecta) de **actividades industriales, comerciales** o de **servicios** en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, de forma permanente u ocasional, con o sin establecimiento comercial (D 352-02 art.32).

De esta manera, se consideran gravadas las **actividades**:

- ♦ **Industriales** dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier tipo de materiales o bienes (D 352-02 art.33).
- ♦ **Comerciales** 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 352-02 art.34).
- ♦ **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 352-02 art.35).

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetas al ICA**, las **actividades** de (D 352-02 art.39):

- ♦ **Producción primaria** (agrícola, ganadera y avícola), sin incluir la fabricación de productos (alimenticios o industriales) sujetos a procesos de transformación (D 352-02 art.39-a).
- ♦ La **producción nacional** de artículos destinados a la **exportación** (D 352-02 art.39-b).
- ♦ **Educación pública, beneficencia, culturales y deportivas**, desarrolladas por los sindicatos, asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, partidos políticos y los **servicios** prestados por los hospitales del sistema nacional de salud (D 352-02 art.39-c).
 - Las entidades anteriores que realizan actividades industriales o comerciales, son sujetos del **ICA** respecto de estas actividades (D 352-02 art.39-parágrafo 1).

- ◆ **Primera etapa de transformación** realizadas en predios rurales, en caso de actividades de producción agropecuaria, exceptuando cualquier tipo de transformación industrial (D 352-02 art.39-d).
- ◆ **Tránsito** de todo tipo de **artículos** que atraviesan el territorio del Distrito Capital, dirigidos a lugares diferentes del Distrito (D 352-02 art.39-e).
- ◆ Las **personas jurídicas** constituidas como **propiedad horizontal**, en relación con las actividades propias de su objeto social (D 352-02 art.39-f).
- ◆ Los **proyectos energéticos** de las **entidades territoriales** de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías (D 352-02 art.39-g).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del ICA, las **personas** naturales, jurídicas o sociedades de hecho **que realizan actividades industriales, comerciales** o de **servicios**, por sí mismas (D 352-02 art.41), o mediante **consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos**, en la jurisdicción de Distrito Capital (L 1430-10 art.54 y sus modificaciones).

Base imponible

Está constituida por los **ingresos netos** del periodo obtenidos por el **contribuyente**. Dicha **base** se determina **restando** de los **ingresos ordinarios** y **extraordinarios**, los **ingresos** derivados de las actividades **exentas** y **no sujetas**, así como las **devoluciones, rebajas** y **descuentos**, las **exportaciones** y las **ventas de activos fijos** (D 352-02 art.42).

- ◆ También se incluyen en la **base imponible**, los ingresos por **rendimientos financieros, comisiones** y todos los **ingresos** no excluidos.

En la determinación del ICA no se aplican los **ajustes** integrales por **inflación** (D 352-02 art.42 párrafo 1)

No obstante, también se aplican determinadas **bases imponibles** especiales tales como las de:

Actividad económica	Base gravable
Sector financiero (D 352-02 art.46)	Solo determinados ingresos operacionales por tipo de entidad
Intermediarios, agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros (D N° 1333-86 art.196 párrafo 1)	Honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos por los anteriores
Distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles (D 352-02 art.48)	Margen bruto de comercialización
Entidades del Sistema de Seguridad Social en Salud	Solo ingresos diferentes a POS
Empresas de servicios públicos (L 383-97 art.54)	El valor promedio mensual facturado
Generación de energía eléctrica (L 56-81 art.7)	\$5 pesos (de 1983) por kilovatio de capacidad instalada
Servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados (ET art.462-1)	Corresponde a los costes de Administración, Imprevistos y Utilidad (AIU) que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato

Actividad económica	Base gravable
Servicios temporales (L 1430-10 art.31)	Cuantía del servicio de colaboración temporal menos salarios, Seguridad Social, Parafiscales, indemnizaciones y prestaciones sociales de los trabajadores en misión
Compraventa de medios de pago de ser-vicios de telecomunicaciones prepago (ET art.102-4)	Diferencia entre el precio de venta y su coste de adquisición
Productos gravados con el impuesto al consumo (L 1559-12 art.1)	Ingresos brutos, sin incluir el valor de los impuestos al consumo

Tipo de gravamen

Los **Concejos Municipales** pueden establecer sus **tarifas** por el **ICA**, dentro de los siguientes **límites** para (D N° 1333-86 art.196):

- ♦ las **actividades industriales**: del **dos** al **siete** por mil (**2-7 ×1.000**) (D N° 1333-86 art.196-1);
- ♦ las **actividades comerciales y de servicios**: del **dos** al **diez** por mil (**2-10 ×1.000**) (D N° 1333-86 art.196-2).

Por su parte, las **tarifas** del **ICA** aplicables en el Distrito Capital de **Bogotá**, a partir de la entrada en vigor del Acuerdo 65 de 2002, en base a las actividades de los **sujetos pasivos** son las siguientes (D 352-02 art.53):

Actividad	Tipo (0/00)
a. Actividades Industriales	
Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir.	4,14
Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de material de transporte.	6,9
Edición de libros	8
Demás actividades industriales	11,04
b. Actividades Comerciales	
Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto; venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares); venta de drogas y medicamentos.	4,14
Venta de madera y materiales para construcción; venta de automotores (incluidas las motocicletas).	6,9
Venta de cigarrillos y licores; venta de combustibles derivados del petróleo y venta de joyas.	13,8
Demás actividades comerciales.	11,4
c. Actividades de Servicios	
Transporte; publicación de revistas, libros y periódicos; radiodifusión y programación de televisión.	4,14
Consultoría profesional; servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores; y presentación de películas en salas de cine.	6,9

Actividad	Tipo (0/00)
Servicios de restaurante, cafetería, bar, grill, discoteca y similares; servicios de hotel, motel, hospedaje, amoblado y similares; servicio de casas de empeño y servicios de vigilancia.	13,8
Servicios de educación prestados por establecimientos privados en los niveles de educación inicial, preescolar, básica primaria, básica secundaria y media	7
Demás actividades de servicios.	9,66
d. Actividades Financieras	
Actividades financieras.	11,04 ²⁷

Por su parte, las tarifas del **ICA** aplicables a partir de **2022** y de forma gradual hasta **2024**, en base al (AD 780-20 art.6), para las siguientes actividades son las siguientes:

Actividad	2022 (0/00)	2023 (0/00)	2024 (0/00)
Actividades Industriales			
Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico.	11,4	11,76	12,14
Actividades de Servicios			
Consultoría profesional, servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores.	8,66	8,66	8,66
Servicios de consultoría por el ejercicio de una profesión liberal.	7,66	7,66	7,66
Construcción de carreteras y vías de ferrocarril; construcción de proyectos de servicio público; construcción de otras obras de ingeniería civil.	7,12	7,36	7,6
Actividades de telecomunicaciones alámbricas/inalámbricas.	9,98	10,3	10,62
Actividades Financieras			
Actividades financieras ²⁸	14	14	14

Conviene indicar que para las demás actividades se mantienen las tarifas del (AD 65-02 art.3), indicadas anteriormente.

Por su parte, las **tarifas** aplicables a los servicios comprendidos en la siguiente tabla son las siguientes (AD 780-20 art.7).

²⁷ Modificado a partir de 2022.

²⁸ Tarifas aplicables a las actividades financieras a partir de 2022 (AD 816-21 art.4). Por otra parte, estas entidades que realizan sus operaciones en el Distrito Capital, a través de más de una oficina abierta al público, deben abonar, aparte del **ICA** ordinario, una cuantía equivalente a **1/6** de **3 UVT** cada bimestre, por cada unidad comercial adicional.

Actividad	2022 (0/00)	2023 (0/00)	2024 (0/00)
Actividades Industriales			
El servicio de pedido, compra, distribución y entrega de productos a través de plataformas o aplicaciones de contacto y que utilizan una red de domiciliarios	10,14	10,63	11,04

No obstante, se exceptúan de esta **tarifa**, los **servicios domiciliarios** de los comercios o restaurantes integrados en su actividad principal, los cuales están **gravados** por la actividad de comercio o servicios respectivos. Asimismo, se exceptúan de esta **tarifa** los **sistemas de distribución domiciliaria**, en caso de productores organizados para distribuir sus productos sin intermediarios a través de estas plataformas (AD 780-20 art.7 parágrafo).

Los **contribuyentes** del **ICA** que realizan varias actividades gravadas con diversas **tarifas**, deben determinar la **base imponible** de cada una de ellas y aplicar la **tarifa** correspondiente, procediendo a su **acumulación posterior** para determinar el **ICA final** a abonar. En cualquier caso, la administración no puede exigir la aplicación de tarifas en base al sistema de **actividad predominante** (D 352-02 art.54).

Exenciones

Los **municipios** tienden a conceder **exenciones**, de acuerdo con sus planes de desarrollo municipal, por un plazo que no excede de **10** años.

Asimismo, están **exentas** del pago del tributo (D 352-02 art.56):

- ♦ Las **personas** (naturales y jurídicas y las sociedades de hecho), **damnificadas** por **actos terroristas o catástrofes naturales** ocurridos en el Distrito Capital (D 352-02 art.56-a).
- ♦ Las **entidades sin ánimo de lucro** que suscriben contratos con el Instituto para la Recreación y el Deporte de Bogotá, para el mantenimiento y mejora de los parques del Distrito, tienen una exención del **ICA**, y del complementario de **Avisos y Tableros** causado en los **6** bimestres del año anterior, siempre y que inviertan en la mejora 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.

Liquidación y pago del impuesto

(L N° 1819-16 art.344)

Los **contribuyentes** del impuesto deben presentar una **declaración única nacional** por el **ICA**, en las correspondientes administraciones departamentales, municipales y distritales.

En caso de **municipios** o **distritos** que establecen **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.

Las **administraciones departamentales, municipales y distritales** deben **armonizar** la **clasificación de actividades económicas** de sus registros de información tributaria (RIT) y las **tarifas** del impuesto a la Clasificación de Actividades Económicas que adopte o que se encuentra vigente por parte de la DIAN, a efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias.

Lo anterior resulta aplicable a las **declaraciones** que deban presentarse **a partir de 2020** (L N° 1819-16 art.344 párrafo).

B. Impuesto Complementario de Avisos y Tableros

El denominado *Impuesto Complementario de Avisos y Tableros*, es un impuesto autorizado por las Leyes 97-1913 y 84-1915 y, a partir del Decreto 1333-1986, es un impuesto **complementario** al **ICA**. Pese a que su **base imponible** depende del **ICA**, se trata de un **impuesto independiente y autónomo**. Ambos **impuestos** gravan el aprovechamiento del espacio público con fines de publicidad por lo que pueden ser considerados como un **precio público** que se cobra por su utilización.

Hecho imponible

Está constituido por la colocación (en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá) de (D 352-02 art.57):

- ◆ Vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público (D 352-02 art.57-1).
- ◆ Avisos de cualquier tipo en los vehículos (D 352-02 art.57-2).

Sujeto Pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto, los **contribuyentes** del **ICA** que realizan los **hechos imponibles** anteriores (D 352-02 art.58).

Base imponible y tipo de gravamen

Este impuesto se **liquida** como **complemento** del **ICA**, y su **base imponible** está constituida por la **cuota** del **ICA**, sobre la cual se aplica un **tipo fijo** el **15%** (D 352-02 art.59).

III. Impuestos Selectivos

- 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)

El denominado *Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y similares* es un **impuesto departamental** contenido en la (L 223-95). El impuesto es una **renta nacional** cedida a los departamentos y, por tanto, las **divisiones territoriales** no pueden gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados, ni modificar los elementos del gravamen (L N° 223-95 art.214).

Hecho imponible

Está constituido por el **consumo** de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los **departamentos** (L N° 223-95 art.202).

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 los productos en tránsito hacia otro país.

Sujeto pasivo

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 (L N° 223-95 art.203).

Base imponible

(L N° 223-95 art.205) <Decaimiento por evolución normativa> (L N° 788-02 art.49)

El Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares está conformado por:

- ◆ Un **componente específico**, cuya **base imponible** está constituida por el **volumen** de **alcohol** que contiene el producto, expresado en grados alcoholimétricos.

- ◆ Un **componente *ad valorem***, cuya **base imponible** está constituida por 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) <Decaimiento por evolución normativa> (L N° 788-02 art.50)

A partir del 1-1-2023, 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 **\$295**. La **tarifa** aplicable para vinos y aperitivos vínicos es de **\$200** en unidad de **750** centímetros cúbicos o su equivalente. Los productos nacionales para consumo en el departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina por unidad de 750 c.c. o su equivalente, es de **\$46** por cada grado alcoholimétrico (Certificación 03-2022, de **6-12-22-MH**) (L N° 788-02 art.50-1).
- ◆ **Componente *ad valorem*.** Este componente 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 (L N° 788-02 art.50-2).

2. Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera

Este **impuesto** está autorizado por (D 352-02 art.109):

- ◆ Las Leyes 97-1913, 19-1970, 14-1983 y 223-1995.
- ◆ El Decreto 1222-1986.

Hecho imponible

El **hecho imponible** del denominado *Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado* está constituido por el **consumo de cigarrillos y tabaco** elaborado, de **procedencia extranjera**²⁹, en la jurisdicción del Distrito Capital (D 352-02 art.110).

- ◆ No obstante, se **excluye** del impuesto, el chicote de tabaco de producción artesanal (D 352-02 art.111).

En **Bogotá**, el impuesto se **devenga** en el momento en que los cigarrillos y tabaco elaborado, de procedencia extranjera, son introducidos en Colombia, salvo los productos en tránsito hacia otro país (D 352-02 art.112).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** o **responsables** del impuesto los **importadores** y, solidariamente con ellos, los **distribuidores**. Además, son **responsables** directos los **transportistas** y **detallistas**, que no puedan justificar la procedencia de esos productos (D 352-02 art.116).

²⁹ El Distrito Capital de Bogotá sólo tiene competencia para gravar los productos de **procedencia extranjera**.

Base imponible

La **base imponible** de este impuesto está constituida por el **precio de venta al detallista**, el cual se determina en base al **valor en aduana** de los productos (incluyendo gravámenes arancelarios), adicionado con un **margen de comercialización** equivalente al **30%** (D 352-02 art.113).

Tipo de gravamen

La **tarifa** del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es del **55%** (D 352-02 art.117).

A partir del 1-1-2023, las **tarifas del componente específico** del impuesto son las siguientes (Certificación 04-2022, de 6-12-22-MH):

- ♦ Para los **cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos**, **\$3.263**, por cada cajetilla de **20** unidades, o proporcionalmente a su contenido.
- ♦ La **tarifa** por cada gramo de **picadura, rapé o chimú** es de **\$260**.

En ningún caso, el **impuesto abonado** por los productos extranjeros puede ser inferior al promedio del impuesto causado por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de igual o similar clase, producidos en Colombia (D 352-02 art.114).

Por su parte, al impuesto al consumo de Cigarrillos y Tabaco elaborado, se añade un componente “**ad valorem**”, equivalente al **10%** de la **base imponible** indicada anteriormente, por cada cajetilla de **20** unidades o se rige por las normas del Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco elaborado.

Para la picadura, Rapé y Chimú, el componente **ad valorem** del **10%** se liquida sobre el valor del **impuesto específico** al consumo de este producto.

Los cigarrillos y tabaco elaborado **extranjeros**, están **excluidos** del Impuesto sobre las Ventas.

Liquidación y pago del impuesto

En el Distrito Capital de **Bogotá**, los **importadores** deben **declarar** y **abonar** el impuesto en el momento de la importación, junto con los tributos y derechos causados en la misma. El **pago** se efectúa en el denominado Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Los **importadores** o **distribuidores** de productos extranjeros están obligados a **declarar** ante la Secretaría de Hacienda por los **productos introducidos** en el Distrito Capital, indicando la **base imponible** según el tipo de producto. En igual forma se procede frente a las mercancías introducidas a zonas de **régimen aduanero especial** (D 352-02 art.118).

Las **declaraciones** se efectúan en los formularios diseñados y homologados por la Federación Nacional de Departamentos.

3. Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos

(L N° 223-95 capítulo VII y sus normas modificadoras; D 352-02)

El marco normativo de este impuesto deriva de la (L N° 223-95) y sus decretos reglamentarios correspondientes. La norma indica que ni las **asambleas departamentales** ni el **Concejo Distrital** de Bogotá pueden emitir reglamentos sobre esta materia y ninguna forma de división territorial puede gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el Impuesto al Consumo de Bebidas Alcohólicas, exceptuando el **ICA** (L 223-95 art.192 y 193).

El denominado *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 **Bogotá**, en proporción al **consumo** de los productos gravados en sus jurisdicciones (D 352-02 art.97).

Hecho imponible

Está constituido por el **consumo** en Colombia de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas (D 352-02 art 98).

- ◆ Por el contrario, este impuesto **no se aplica** a las **exportaciones** y al **tránsito** de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas, fermentadas con bebidas no alcohólicas.

El impuesto se **devenga** (D 352-02 art.99):

- ◆ En el caso de **productos nacionales** destinados al consumo en el Distrito Capital: en el momento en que el productor los **entrega** en fábrica o en planta para su **distribución, venta o permuta**, 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

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 pueden justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden (D 352-02 art.103).

Base imponible

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** (D 352-02 art.100):
 - 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 (L N° 223-95 art.189-a).
 - El valor del **impuesto al consumo** (D 352-02 art.100-a).
- ◆ 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%**.

Por el contrario, **no** forma parte de la **base gravable** el valor de los **empaques** y **envases** (retornables y no retornables) (D 352-02 art.100 parágrafo)..

En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros debe ser inferior al **promedio ponderado del impuesto** causado por el consumo de los productos gravados producidos en Colombia (D 352-02 art.101).

Los **promedios** que rigen para el **segundo semestre de 2023** son los siguientes (Certificación 01-23, de **21-6-23-MH**):

- ♦ cervezas: **\$327,67**, por unidad de **300 cm³**;
- ♦ sifones: **\$342,82**, por unidad de **300 cm³**;
- ♦ refajos y mezclas: **\$105,20**, por unidad de **300 cm³**.

Tipo de gravamen

El **tipo de gravamen** es el siguiente (D 352-02 art.104):

- ♦ para **cervezas y sifones: 48%**;
- ♦ para **mezclas y refajos: 20%**.

Liquidación y pago del impuesto

Los **productores** deben cumplir **mensualmente** con la obligación de **declarar** y **pagar** simultáneamente en la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda 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 (D 352-02 art.105).

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 la Secretaría de Hacienda por los **productos introducidos** en el Distrito Capital, 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* (L N° 488-98 art.117). Asimismo, se crea como **contribución nacional**, la sobretasa al ACPM, cobrada por la nación y distribuida en un **50%** para el mantenimiento de la red viaria nacional y otro **50%** para los departamentos, incluido el Distrito Capital, para el mantenimiento de su red vial (L N° 488-98 art.117)

El **hecho imponible**, la **base imponible** y otros aspectos de esta última son **idénticos** a los correspondientes a la **sobretasa a la gasolina**, en lo no expresamente definido para la **sobretasa al ACPM**.

En la actualidad, la Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, en el Distrito Capital de Bogotá, está autorizada por la (L 788-02 arts.55 y 56) y la (L N° 488-98 art.117 actualizada), y fue adoptada en el Distrito Capital mediante los Acuerdos 21 de 1995 y 26 de 1998.

Hecho imponible

La descripción de este gravamen se efectúa, indistintamente, en base a la (L N° 488-98) y al **Estatuto Tributario de Bogotá - ETB** (D 352-02).

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 Bogotá (L N° 488-98 art.118).

- ◆ En el Distrito Capital de **Bogotá**, el **hecho imponible** está constituido por el **consumo** de gasolina motor extra y corriente o de ACPM (nacionales o importados) (D 352-02 art.122).

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 (D 352-02 art.124).

- ◆ Igualmente se **devenga** 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** (L N° 488-98 art.118 párrafo).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos responsables** de la sobretasa los **distribuidores mayoristas** de gasolina y del ACPM, así como 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 (L N° 488-98 art.119; D 352-02 art.123).

Base imponible

A partir de **2022**, la **base imponible** está constituida por el volumen (expresado en **galones**) de las gasolinas y del ACPM. En la **base imponible** de las gasolinas oxigenadas no se incluye el **alcohol carburante** declarado **exento** por la (L N° 788-02 art.88; L N° 488-98 art.121A).

Tipo de gravamen

Los **tipos impositivos** a fijar por los **departamentos** y los **municipios** o **distritos** son los siguientes (L N° 488-98 art.122 y 123):

- ◆ 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%**.

En **2023**, las **tarifas** de la Sobretasa a la gasolina y al ACPM por galón, son las siguientes (L 788-02 art.55):

♦ **Sobretasa a la gasolina** (L 788-02 art.55-a):

		Gasolina corriente (\$)	Gasolina extra (\$)
Tarifa general	Municipal y Distrital	1.058	1.479
	Departamental	371	520
	Distrito Capital	1.429	1.997
Tarifas de Zonas de Frontera	Municipal y Distrital	396	1.479
	Departamental	140	520

♦ **Sobretasa al ACPM** (L 788-02 art.55-b):

La **tarifa** de la Sobretasa al ACPM será de **\$339** por galón. La Sobretasa al ACPM para consumo en municipios zonas de frontera se liquida con una tarifa de **\$230** por galón, para los **productos nacionales** y de **\$128** por galón para los **importados**.

La **tarifa** aplicable a la **sobretasa** a la **gasolina** en el distrito capital de **Bogotá** en **2023** es del **20%**, mientras que la correspondiente al **ACPM** es del **6%** (D 352-02 art.128).

Liquidación y pago del impuesto

Los **responsables** del impuesto están obligados a presentar una **declaración mensual homologada** por el Ministerio de Hacienda y a **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** (L N° 488-98 art.124; D 352-02 art.127).

Los **responsables** deben **declarar** en aquellas **entidades territoriales** donde operan, 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 (L N° 488-98 art.124 parágrafo 1°; D 352-02 art.127 parágrafo 1).

En los casos de ventas de gasolina o ACPM no efectuadas directamente a estaciones de servicio, la sobretasa se **abona** en el momento de su **devengo**. En todo caso, se debe especificar al mayorista el destino final del producto a efectos de la distribución de la sobretasa respectiva (L N° 488-98 art.124 parágrafo 1°; D 352-02 art.127 parágrafo 2).

Por su parte, el **sujeto activo** de la sobretasa es el Distrito Capital de Bogotá, encargado de las funciones de administración, recaudo, determinación, devolución y cobro de esta, en base a los procedimientos del **ET** nacional. (D 352-02 art.126).

C. Impuesto sobre Concursos de Apuestas sobre Eventos Hípicos, Deportivos y Similares

(L N° 78-66, de 9-1-1967)

Se establecen los siguientes impuestos que gravan los **formularios, recaudos y premios** de los concursos de apuesta sobre eventos hípicas, 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 Unificado de Fondo de Pobres, Azar y Espectáculos
- B. Impuesto de Loterías Foráneas y sobre Premios de Lotería
- C. Impuesto de Publicidad Exterior Visual
- D. Impuesto de Registro y Anotación
- E. Estampillas

A. Impuesto Unificado de Fondo de Pobres, Azar y Espectáculos

El denominado *Impuesto Unificado de Fondo de Pobres, Azar y Espectáculos Públicos* se crea por el Acuerdo Distrital 399 de 2009, mediante el cual se unifican en un solo impuesto los **tributos** de **azar** y **espectáculos** y el de **fondo de pobres** (AD 399-09 art.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por la realización de (D 352-02 art.80):

- ◆ la **venta** de **entradas** a teatros, conciertos, cines, plaza de toros, hipódromos, circos y demás espectáculos públicos,
- ◆ **apuestas** sobre juegos permitidos,
- ◆ **rifas** promocionales, **concursos** y similares y **ventas** por el sistema de clubes.

El impuesto se **devenga** en el **momento** de **realización** del **espectáculo**, las **apuestas, rifas, sorteos** y **concursos** (D 352-02 art.87).

En cualquier caso, el impuesto se **devenga**, sin perjuicio del ICA (D 352-02 art.87 párrafo).

Por el contrario, no se encuentran **sujetos** al impuesto (D 352-02 art.90):

- ◆ Los conciertos sinfónicos, conferencias culturales y demás espectáculos, realizados en el Teatro Colón, organizados o patrocinados por el Ministerio de Educación Nacional (D 352-02 art.90-a).
- ◆ Los espectáculos presentados en el Teatro Municipal Jorge Eliécer Gaitán (D 352-02 art.90-b).
- ◆ Los espectáculos públicos y conferencias culturales, cuyos ingresos íntegros se destinan a obras de beneficencia (D 352-02 art.90-c).
- ◆ Los espectáculos y rifas en beneficio de la Cruz Roja (D 352-02 art.90-d)
- ◆ Las compañías de ópera colombianas certificadas, que realizan espectáculos dramáticos o líricos (nacionales o extranjeros) (D 352-02 art.90-e)
- ◆ Las exhibiciones o actos culturales (a precios populares) debidamente autorizadas (D 352-02 art.90-f).
- ◆ Las exhibiciones (boxeo, lucha libre, baloncesto, atletismo, natación y gimnasios populares) debidamente autorizadas (D 352-02 art.90-g).
- ◆ Los eventos deportivos calificados, realizados en los estadios del Distrito (D 352-02 art.90-h).
- ◆ Las actividades del Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte (D 352-02 art.90-i).
- ◆ Las rifas realizadas por:
 - Las sociedades de mejoras públicas (D 352-02 art.90-j)
 - La Asociación de Loteros Inválidos de Hansen (D 352-02 art.90-k)
 - La Fundación de Hogares Juveniles Campesinos (D 352-02 art.90-l).
- ◆ Las exhibiciones de largometrajes cinematográficos colombianos calificados (D 352-02 art.90-m)
- ◆ Las rifas, sorteos, concursos, bingos y similares realizadas por personas (naturales y jurídicas; gratuitas u onerosas), cuyos fondos se destinan a fines benéficos o de asistencia pública. (D 352-02 art.90-n)

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** y **responsables** del impuesto las **personas** (físicas o jurídicas) que realizan (permanente u ocasionalmente) alguna de las **actividades** anteriores en la jurisdicción del **Distrito Capital de Bogotá** (D 352-02 art.89).

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida por la **cuantía** de (D 352-02 art.86):

- ◆ **Ingresos brutos** derivados de la **venta** de:
 - Entradas a espectáculos públicos.
 - Boletos, billetes, fichas, en las apuestas de juegos, incluido el dinero en efectivo.
 - Boletos y billetes de rifas
- ◆ **Premios entregados** en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, rifas promocionales y concursos

Tipo de gravamen

En **2023**, el impuesto se aplica a un **tipo** del **10%** sobre las **bases imponibles** correspondientes (D 352-02 art.92).

- ◆ No obstante, las novilladas con picadores y las corridas de toros con novilleros o toreros colombianos, celebradas en **Bogotá**, se encuentran sujetas a un **tipo** del **5%**, sobre el valor de las entradas (D 352-02 art.92-párrafo).

Por otra parte, se aplica una **reducción** del **35%** del **tipo** del impuesto, al **precio** de las **entradas** en las exhibiciones de **cortometrajes colombianos** (D 352-02 art.93).

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto a todos los **hechos imponible**s afectados por actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el **Distrito Capital de Bogotá** (D 352-02 art.94).

Liquidación y pago del impuesto

Para lograr la autorización de las actividades gravadas por el impuesto, los **contribuyentes** deben efectuar un **anticipo** del **30%** sobre el total de **boletas** autorizadas para la venta o los **premios** que deben entregarse (AD 399-09 art.1 parágrafo 1).

Los **contribuyentes** del impuesto deben **presentar** y **abonar** la **declaración** del impuesto, dentro del mes siguiente a la realización de la actividad gravada, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno distrital, **descontando** la cuantía abonada por concepto de **anticipo** o **retención** practicada (AD 399-09 art.1 parágrafo 2).

Las funciones de gestión, administración, control, recaudación, fiscalización, etc., corresponden al **Distrito Capital de Bogotá**, como **sujeto activo** del impuesto causado en su jurisdicción (D 352-02 art.88).

B. Impuesto de Loterías Foráneas y sobre Premios de Lotería

(L N° 643-01 art.48)

Hecho imponible

Está constituido por las **ventas** de loterías foráneas en la jurisdicción del **Distrito Capital de Bogotá**.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** y **responsables** del impuesto a las **empresas** de **loterías** foráneas y los **operadores autorizados** que venden lotería en la Jurisdicción del **Distrito Capital de Bogotá** (D352-02 art.96).

Base imponible

La **base imponible** está constituida por el **valor nominal** de cada billete o fracción vendido en la jurisdicción del **Distrito Capital de Bogotá**.

Tipo de gravamen

Las **ventas** de loterías foráneas por los **sujetos pasivos** del impuesto están sujetas a un **tipo** del **10%** sobre la **base imponible** (D 352-02 art.96).

Por su parte, los **ganadores** de **premios** deben abonar un **tipo** del **17%** sobre la **cuantía** nominal del **premio**, que debe ser **retenido** por los **sujetos pasivos** en el momento del pago (D 352-02 art.96).

Liquidación y pago del impuesto

Las loterías foráneas y los operadores autorizados de estas que realizan **ventas** en la jurisdicción del **Distrito Capital** de **Bogotá** (con excepción de la Lotería de Cundinamarca y la Lotería de la Cruz Roja Colombiana), deben **liquidar** y **declarar** en la entidad financiera autorizada por el Fondo Financiero Distrital de Salud de Bogotá D.C., para el recaudo de la misma, dentro de los **10** primeros días hábiles de cada mes, el impuesto generado en el mes inmediatamente anterior, de acuerdo con lo dispuesto por el (DN 2265-17 art.2.6.4.2.2.1.10).

El Fondo Financiero Distrital de Salud de Bogotá D.C. - FFDS, debe remitir copias de las **declaraciones** presentadas a la Secretaría Distrital de Hacienda - Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB, a más tardar el último día hábil de cada mes.

C. Impuesto de Publicidad Exterior Visual

El denominado *Impuesto a la Publicidad Exterior Visual* en el **Distrito Capital** es un **impuesto** autorizado por la (L 140-1994) (AD 111-03 art.1). La descripción del impuesto se efectúa en base al Acuerdo 111-203, de 29 de diciembre, por el cual se establece este impuesto en el **Distrito Capital**.

Hecho imponible

Está constituido por la colocación de vallas, con una dimensión igual o superior a **8** metros cuadrados (AD 111-03 art.3).

El impuesto se **devenga** en el momento de notificación de la concesión de registro de las vallas, por **un año** (AD 111-03 art.4).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las **personas** (naturales o jurídicas o sociedades de hecho) **propietarias** de las vallas. Responden solidariamente por el **pago** del impuesto, los **propietarios** de las estructuras en la que se anuncia, los **propietarios** de los establecimientos, inmuebles o vehículos, o la **agencia** de **publicidad** (AD 111-03 art.6).

Base imponible y Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a los **tipos** siguientes, por cada una de las vallas (AD 111-03 art.6):

Tamaño de vallas	Tarifas
Vallas de más de 8 m ² hasta 24 m ²	5 salarios mínimos mensuales vigentes por año
Vallas de más de 24 m ²	
Vallas de propiedad de constructores de más de 8 m ²	
Vallas en automóviles de más de 8 m ²	

El impuesto se **devenga** durante el tiempo en que la valla permanece instalada.

Liquidación y pago del impuesto

Los **sujetos pasivos** deben **abonar** el impuesto, dentro de los **10** días siguientes a la fecha de notificación de la concesión del registro por el Departamento Administrativo de Medio Ambiente DAMA, en los formularios autorizados por la Dirección Distrital de Impuestos (AD 111-03 art.8).

El **Distrito Capital** de **Bogotá** es el **sujeto activo** del impuesto, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro (AD 111-03 art.5).

D. Impuesto de Registro y Anotación

(L N° 223-95; Reglamento: DUR 1625-16 art.2.2.2.1 a 2.2.2.17)

El denominado *Impuesto de Registro y Anotación* es un **impuesto departamental** que tiene su base en la Ley N° 223-1995.

Hecho imponible

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 (L N° 223-95 art.226).

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).

Por el contrario, **no devengan** el impuesto (DUR 1625-16 art.2.2.2.3):

- ♦ Las inscripciones (o sus cancelaciones) de actos o providencias (judiciales y administrativas) remitidas a registro por funcionarios, que no incorporan derechos pecuniarios en favor de personas (medidas cautelares, declaratorias de quiebra o liquidación, prohibiciones judiciales, etc.);

- ◆ Los actos y contratos realizados entre entidades públicas;
- ◆ El **50%** del valor incorporado en los documentos anteriores o la parte de los capitales suscritos/sociales correspondientes a entidades públicas, cuando concurren entidades públicas y particulares.

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.

En caso de actos, contratos o negocios jurídicos sobre **bienes inmuebles**³⁰, el valor no puede ser inferior al **valor catastral**, el **autoavalúo**, el **valor de remate** o de la **adjudicación**, según el caso.

Tipo de gravamen

Las **Asambleas Departamentales**, a iniciativa de los Gobernadores, son las encargadas de **fijar** las **tarifas** de acuerdo con la siguiente **clasificación**, dentro de los siguientes **rangos** (L N° 223-95 art.230):

- ◆ 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%** (L N° 223-95 art.230-a);
- ◆ Actos, contratos o negocios jurídicos **con cuantía** sujetos a registro en las **Cámaras de Comercio**: entre el **0,3%** y el **0,7%** (L N° 223-95 art.230-b);
- ◆ 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%** (L N° 223-95 art.230-c);
- ◆ Actos, contratos o negocios jurídicos **sin cuantía** sujetos a registro en cualquiera de las oficinas anteriores: entre **2** y **4** salarios mínimos diarios legales (L N° 223-95 art.230-d).

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%** (L N° 223-95 art.230 parágrafo 1-a);

30 Enajenaciones o transferencias del dominio de estos (DUR 1625-16 art.2.2.2.4).

- ◆ 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%** (L N° 223-95 art.230 parágrafo 1-b).

A partir del **15-7-2022**, las **tarifas** aplicables a las empresas que forman parte del programa “*Escalera de la Formalidad*” se encuentran dentro de los rangos siguientes (L N° 223-95 art.230 parágrafo nuevo):

- ◆ 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 (L N° 223-95 art.230 parágrafo nuevo-A):

Año 1	Año 2	Año 3	Año 4 y siguientes
Entre 0,1% y 0,4%	Entre 0,1% y 0,5%	Entre 0,2% y 0,6%	Entre 0,3% y 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 (L N° 223-95 art.230 parágrafo nuevo-B):

Año 1	Año 2	Año 3	Año 4 y siguientes
0,1%	0,1%	Entre 0,1% y 0,2%	Entre 0,1% y 0,3%

Liquidación y pago del impuesto

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** (L N° 223-95 art.232).

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 (L N° 223-95 art.233).

- ◆ 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).

E. Estampillas

Las denominadas *Estampillas*, constituyen una forma de **tributación** comúnmente utilizada en las operaciones relacionadas con la **transmisión** de **bienes muebles e inmuebles**. En **Colombia**, las **estampillas** son ampliamente utilizadas por los **gobiernos subnacionales** y su número alcanza una cifra cercana a las **60**. Conviene indicar que este tipo de **gravámenes** constituye una fuente significativa de **recaudación** de los **gobiernos departamentales**.

En esta sección, se describen sintéticamente las **estampillas** actualmente **vigentes** en el **Distrito Capital de Bogotá**, indicándose que, de forma mayoritaria, se aplican sobre los **contratos** entre **entidades públicas** y las **personas privadas**. Asimismo, se enfatiza en su **naturaleza documental** y en la **intervención** de los **funcionarios** de los **departamentos** y **municipios** en los **documentos sujetos** a gravamen.

Se analizan las siguientes **estampillas**:

- ♦ **Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años** (D 352-02 art.130).
- ♦ **Estampilla 50 años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional.**
- ♦ **Estampilla “Pro Cultura”.**
- ♦ **Estampilla “pro personas mayores”.**

Hecho imponible

- ♦ **Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años:** Está constituido por la **suscripción de contratos escritos** y **adiciones** de los mismos (firmados a partir del 11 de febrero de 2002), en los cuales participan los organismos y entidades de la Administración central, los establecimientos públicos del Distrito Capital y la Universidad Distrital.
- ♦ **Estampilla 50 años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional:** está constituido por la **suscripción** y **adición** de **contratos** de estudios de factibilidad, diseños, consultorías, contratos e interventorías de obras públicas realizadas en el **Distrito Capital de Bogotá.**
- ♦ **Estampilla “Pro Cultura”:** constituido por la **suscripción de contratos** y las **adiciones** a los mismos con las entidades que conforman el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá.**
- ♦ **Estampilla “por personas mayores”:** constituido por la **suscripción de contratos** y las **adiciones** a los mismos con las entidades que conforman el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá.**

Sujeto pasivos - Responsable de la Recaudación

Se consideran **responsables** de la **recaudación**:

- ♦ **Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años:** la Alcaldía Mayor, secretarías y departamentos administrativos (de la administración central); los establecimientos públicos con personalidad jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente, así como la Universidad Distrital Francisco José de Caldas.
- ♦ **Estampilla 50 años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional:** Las entidades públicas distritales.
- ♦ **Estampilla “Pro Cultura”:** Las entidades incluidas en el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá.**
- ♦ **Estampilla “por personas mayores”:** Las entidades incluidas en el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá.**

Base imponible y tipo de gravamen

- ♦ **Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años:** La **base imponible** está constituida por la **cuantía bruta** de los contratos (excluido el IVA). Se aplica un **tipo** del **1,1%** de la cuantía del **pago anticipado** (en su caso) y de cada cuantía **abonada** al contratista.
- ♦ **Estampilla 50 años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional:** Está constituida por la cuantía del acto jurídico suscrito con las entidades públicas. Se aplica un **tipo** del **0,5%** sobre la **cuantía bruta** del contrato, mientras que la suma de las estampillas actuales no exceda del **5%** del presupuesto anual del **Distrito Capital.**
- ♦ **Estampilla “Pro Cultura”:** La **base imponible** está constituida por la **cuantía bruta** de los contratos (excluido el IVA). Se aplica un tipo del **0,5%** de cada **cuantía abonada**, sin incluir el IVA.

- ♦ **Estampilla “por personas mayores”:** La **base imponible** es la cuantía bruta de los contratos (sin incluir el IVA). Se aplica un **tipo** del **2%** de cada **cuantía abonada**, sin incluir el **IVA**.

Exenciones

- ♦ **Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años:** Se aplica una **exclusión** del **pago** de las **estampillas** a las operaciones de crédito público y sus asimiladas; las operaciones de gestión de deuda pública y las conexas con las anteriores, realizadas por las **entidades públicas distritales**, así como el **pago** de contratos de prestación de servicios suscritos con **personas naturales**, cuya cuantía no exceda de **315 UVT** por concepto de honorarios mensuales.
- ♦ **Estampilla 50 años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional:** **no** se aplican **exclusiones**.
- ♦ **Estampilla “Pro Cultura”:** Se aplica una **exclusión** del **pago** de esta **estampilla**, los convenios interadministrativos y los contratos suscritos por las entidades que conforman el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá** con las entidades de derecho público; las juntas de acción comunal; las ligas deportivas municipales y locales con personalidad jurídica reconocida; los préstamos del Fondo de Vivienda Distrital; los contratos de empréstitos y las operaciones de crédito público; las operaciones de gestión y las conexas con las anteriores.
- ♦ **Estampilla “pro personas mayores”:** Están **excluidos** del **pago** de esta **estampilla**, los convenios interadministrativos y los contratos suscritos por las entidades que conforman el presupuesto anual del **Distrito Capital de Bogotá** con las entidades de derecho público; las juntas de acción comunal; las ligas deportivas municipales y locales con personalidad jurídica reconocida; los préstamos del Fondo de Vivienda Distrital, los contratos de empréstitos y las operaciones de crédito público; las operaciones de gestión y las conexas con las anteriores.

SECCIÓN 3

A.

Contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral

(L N° 100-93 y sus normas modificadoras)

Los **empresarios** están obligados a **afiliar** 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 (**\$1.160.000**, en **2023**) 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** es 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	465
A.	Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	465
B.	Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas.....	478
C.	Impuesto a Casinos, Mesas de Juegos, Máquinas Tragamonedas y a las Empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas	487
D.	Impuesto a las Personas Jurídicas.....	489
II.	Impuestos sobre la Propiedad	490
A.	Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda	491
B.	Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones Usadas e Impuesto sobre su Transferencia.....	493
C.	Timbre de Vida Silvestre.....	496
D.	Timbre para la Educación y Cultura.....	496
E.	Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles	497
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	499
A.	Impuesto sobre el Valor Agregado	499
IV.	Impuestos Selectivos	506
A.	Impuestos Selectivos de Consumo.....	507
B.	Impuesto Único a los Combustibles	509
C.	Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas	510
D.	Impuesto Específico sobre los Cigarrillos, Cigarros y Puros (Selectivo de Consumo).....	512
E.	Impuesto a los Productos de Tabaco.....	512
F.	Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocador	514
G.	Impuesto sobre el Precio de Venta del Cemento	515
H.	Impuesto al Vapeo y Accesorios.....	517

V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	518
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	518
	A. Impuesto sobre el Valor Aduanero de las Mercancías Importadas.....	518
	B. Contribución por Caja de Banano Exportada.....	519
	C. Impuesto sobre la Exportación de Banano	519
	D. Impuesto por cada tonelada de carga que se movilice por Puerto Caldera	519
	E. Derecho de Salida del Territorio Nacional.....	520
VII.	Régimen simplificado.....	520
	A. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares-vigente hasta 28-2-23	521
	B. Régimen de Tributación Simplificada – vigente desde 1-3-23	523
VIII.	Otros	526
	A. Timbre Fiscal contenido en el Código Fiscal	526
	B. Impuesto General Forestal	527

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

I.	Patentes Municipales	527
II.	Impuesto Territorial	529

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	531
--------------------------------------	------------

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, Mesas de Juegos, Máquinas Tragamonedas y a las Empresas dedicadas a la recepción y procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas
- D. Impuesto a las Personas Jurídicas

A. Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas

(Ley 7092, del 21-4-88 – LISR; Reglamento: Decreto Ejecutivo 43198, del 22-7-21 – RLISR)

Este impuesto grava las **utilidades** de las personas (físicas y jurídicas), entidades colectivas sin personalidad jurídica, que desarrollan **actividades lucrativas** en Costa Rica (LISR art.1)

Hecho imponible

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 **fuelle costarricense**, así como cualquier otro **ingreso** o **beneficio** de **fuelle costarricense** no exceptuado por ley (LISR art.1).

A efectos del impuesto, se entiende por **rentas**, **ingresos**, o **beneficios** de **fuelle 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 **fuentes costarricense**. El impuesto de utilidades 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 utilidades de Costa Rica está basado en el **principio territorial**, mediante el cual, el impuesto solo se aplica sobre la **renta** de **fuentes 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**.

A partir del **2-10-23**¹, se consideran **gravadas** las **rentas pasivas**² siguientes, derivadas de bienes utilizados fuera de Costa Rica, siempre que sean obtenidos por **entidades** integrantes de un grupo multinacional consideradas **no calificadas**³ (LISR art.1):

- ◆ **Dividendos** (LISR art.1-a);
- ◆ **Intereses** (LISR art.1-b);
- ◆ **Regalías** (LISR art.1-c);
- ◆ **Ganancias** de **capital** (LISR art.1-d);
- ◆ **Rentas** del **capital inmobiliario** (LISR art.1-e);
- ◆ Otras **rentas** del **capital mobiliario** (LISR art.1-f).

Sujeto pasivo

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 (LISR art.2):

- ◆ Todas las **personas jurídicas** legalmente constituidas, con independencia de si realizan actividades lucrativas o no, las **sociedades de hecho**, las **sociedades de actividades profesionales**, las **empresas del Estado**, las **entidades colectivas** sin personalidad jurídica y las **cuentas en participación** localizadas en Costa Rica (a partir del **14-3-22**) (LISR art.2-a).
 - Se exceptúan las **sociedades inactivas**, que están obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, solo la información resumen del incremento de sus activos, pasivos y capital. Si no existen cambios, la **declaración anual** se entiende realizada mediante confirmación del contenido existente.
 - Las **no domiciliadas**, con cédula jurídica que inicia en 3-012, sin actividad, pueden solicitar su eliminación del Registro Nacional.
- ◆ Las **sucursales, agencias y establecimientos permanentes** de personas no domiciliadas que operan en Costa Rica (LISR art.2-b).
- ◆ Los **fideicomisos** y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense (LISR art.2-c).

1 Entra en vigor la Ley N° 10.381, que modifica la Ley 7.092, del Impuesto sobre la Renta, para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea.

2 Consideradas como **rentas** y **ganancias** de **capital**, gravadas al **15%** y no afectas al Impuesto a las Utilidades.

3 **Contribuyentes** que **no poseen** una adecuada **sustancia económica** en Costa Rica en el ejercicio fiscal, en base a lo indicado en la (LISR art.2 bis).

- ♦ Las **empresas individuales** de responsabilidad limitada y las empresas individuales que operan en Costa Rica (LISR art.2-d).
- ♦ Las **personas físicas** domiciliadas en Costa Rica, con independencia de su nacionalidad y lugar de celebración de los contratos (LISR art.2-e).
- ♦ Los **profesionales liberales** (LISR art.2-f).
- ♦ Las **personas físicas y jurídicas no incluidas** en los incisos anteriores que desarrollan actividades lucrativas en Costa Rica (LISR art.2-g).
- ♦ Los **entes** que prestan **servicios privados de educación** universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada (LISR art.2-h).

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 (LISR art.3-a);
- ♦ los **partidos políticos** y **entidades religiosas** (LISR art.3-b);
- ♦ las **empresas** acogidas al Régimen de **Zonas Francas** (LISR art.3-c);
- ♦ 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 (LISR art.3-ch);
- ♦ las **cooperativas** debidamente constituidas (LISR art.3-d);
- ♦ diversas **entidades** y **corporaciones** públicas de **carácter educativo** (LISR art.3-f);
- ♦ las **asociaciones gremiales** de pequeños o medianos **productores agropecuarios** (LISR art.3-g);
- ♦ las **micro, pequeñas y medianas empresas** fabricantes de **productos orgánicos** debidamente registradas (LISR art.3-h);
- ♦ las **juntas de educación** y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza (LISR art.3-i);
- ♦ el **Hospicio** de Huérfanos de San José (LISR art.3-j); y,
- ♦ las **Asociaciones** Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunes (Asadas) (LISR art.3-k).

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 está debidamente justificado y no se perjudican los intereses fiscales. Asimismo, los **contribuyentes** pueden solicitar a la Administración tributaria la autorización de periodos fiscales especiales (RLISR art.12).

Se consideran personas jurídicas **residentes (domiciliadas)**, las siguientes entidades constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y que operan en Costa Rica (RLISR art.10):

- ♦ las personas jurídicas y las sociedades de hecho (RLISR art.10-2);
- ♦ los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas que operan en Costa Rica (RLISR art.10-3);
- ♦ los fideicomisos (RLISR art.10-4);
- ♦ las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales, que actúan en Costa Rica, donde el empresario sea un domiciliado (RLISR art.10-6).

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.13):

- ♦ **ingresos percibidos** por el **contribuyente** durante el periodo impositivo, provenientes del desarrollo de **actividades lucrativas de fuente costarricense** (RLISR art.13-a);
- ♦ las **rentas y ganancias de capital realizadas** obtenidas por el **contribuyente** en el periodo (RLISR art.13-b);
- ♦ 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 (RLISR art.13-c);
- ♦ cualquier **incremento de patrimonio** que **no** esté **justificado** en **ingresos** debidamente registrados y **declarados** o en **ingresos exentos** o **no sujetos** (RLISR art.13-d).

Se consideran **rentas de fuente costarricense** las derivadas o provenientes de (LISR art.54):

- ♦ los **bienes inmuebles** situados en Costa Rica (alquileres, arrendamientos, usufructo, etc.) (LISR art.54-a);
- ♦ el **empleo de capitales, bienes o derechos** invertidos o utilizados en Costa Rica (intereses, dividendos, participaciones sociales, arrendamientos, regalías etc.) (LISR art.54-b);
- ♦ todo tipo de **actividades económicas**, del ejercicio de **profesiones** y de todo tipo de prestaciones de servicios (LISR art.54-c);
- ♦ 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 (LISR art.54-d).

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 (LISR art.55-b);
- ♦ los **intereses y comisiones** derivados de **préstamos** invertidos o utilizados en Costa Rica, aunque el pago sea efectuado fuera de Costa Rica (LISR art.55-c);
- ♦ los **ingresos** procedentes de la **exportación de bienes** (LISR art.55-ch);
- ♦ los **ingresos** de las empresas de **transporte internacional** domiciliadas en Costa Rica, o de los **servicios** contratados en Costa Rica por empresas extranjeras (LISR art.55-d);
- ♦ 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 (LISR art.55-e);
- ♦ el **producto** del **suministro de noticias** desde el exterior a personas domiciliadas en Costa Rica (LISR art.55-f);
- ♦ 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 (LISR art.55-g);
- ♦ las **remuneraciones abonadas** por empresas residentes a **directivos y gerentes** que actúen en el exterior, así como los **pagos** por todo tipo **asesoramiento** prestado desde el exterior a personas domiciliadas en Costa Rica (LISR art.55-h).

Rentas exentas

No forman parte de la **renta bruta** las **rentas** siguientes (LISR art.6):

- ♦ 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** (RLISR art.15):
 - **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** (RLISR art.15-1-a);
 - 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 afectos a su actividad lucrativa (RLISR art.15-1-b).
- ◆ 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 que lleva a cabo **actividades** lucrativas **sujetas** al impuesto (LISR art.6-h).
 - Lo anterior no incluye a las **sociedades** dedicadas exclusivamente a la **tenencia** de participaciones de otras sociedades (RLISR art.15-2).

Deducciones

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** (LISR art.7).

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.16).

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 (municipales, timbre de educación y cultura, patentes), 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 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;
- En cualquier caso, no son **deducibles** los **intereses** cuando median circunstancias que revelan una desconexión entre los **intereses pagados** y la **renta gravable** del periodo.
- ♦ Las **diferencias cambiarias** originadas por **deudas** en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de **rentas gravables** (RLISR art.17-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.17-g)⁴.
 - ♦ 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)⁵.
 - ♦ Las **pérdidas** derivadas por las empresas industriales y agrícolas (LISR art.8-g)⁶.
 - ♦ 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. En caso de **pagos** realizados a las **matrices** de empresas localizadas en Costa Rica, la **deducción** total no puede superar el **10%** de las **ventas brutas** del periodo. Asimismo, se deben haber efectuado las **retenciones** correspondientes (LISR art.8-k).
 - ♦ 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 (LISR art.8-n).
 - por el contrario, **no pueden deducirse** las **inversiones** ni el valor de los **activos intangibles** o las **pérdidas de capital** (RLISR art.17-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 prestan 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).

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

6 Ver Pérdidas, más adelante.

- ◆ 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)⁷.
- ◆ El **IVA soportado** en la adquisición de bienes y servicios **sin derecho a crédito fiscal**, en una **cuantía** equivalente al **tipo**. Asimismo, es **deducible** en el porcentaje aplicado provisionalmente, hasta que haya sido liquidado definitivamente en la declaración del IVA (RLISR art.17-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.17-o):
 - cambie de moneda (RLISR art.17-o-1); o
 - adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra (RLISR art.17-0-2).

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 (LISR art.8-1);
- ◆ se haya efectuado e ingresado la **retención** correspondiente (LISR art.8-2); y
- ◆ los **comprobantes de respaldo** estén debidamente autorizados por la Administración tributaria (LISR art.8-3).

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 generan **rentas gravadas**, así como los **gastos** vinculados con **rentas gravadas** que **no** estén debidamente **respaldados** documentalmente o que no se refieren 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 tributan 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 (LISR art.9-h-1);

⁷ Ver Reservas y provisiones, más adelante.

los **obsequios** y **regalías** o **donaciones** efectuadas a socios, parientes consanguíneos o afines (LISR art.9-h-2);

- los **gastos de subsistencia** del **contribuyente** y de su familia (LISR art.9-h-3);
- 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 (LISR art.9-h-4).
- ◆ 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**⁸ a aquellas que (LISR art.9-k):
 - tienen 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) (LISR art.9-k-i); o
 - se trata de **jurisdicciones** con las cuales Costa Rica no ha suscrito un **convenio** sobre **intercambio de información** o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información (LISR art.9-k-ii).
- ◆ 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**⁹ que efectúa el **contribuyente** a **partes vinculadas** en el extranjero, cuando dichos gastos no generan un **ingreso gravable** o generen un **ingreso exento** para la parte vinculada, o cuando estos **gastos** también son **deducibles** para la parte vinculada domiciliada en el extranjero (LISR art.9-m).

Depreciación y amortización

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.1.1 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**, incluidos 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.1.2 anexo 1).

Los **métodos de depreciación** generalmente admitidos son el método **lineal** y el método de la **suma de dígitos**, tomando como base la **vida útil** de los bienes (RLISR art.1.5 anexo 1).

8 En base a una lista emitida por la Administración Tributaria, actualizada en la web del Ministerio de Hacienda, al menos una vez al año (RLISR art.12 bis-3).

9 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 imposición.

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 de producción**. En ningún caso la **cuantía** de las deducciones acumuladas por agotamiento puede ser **superior** al **coste** total del **bien** explotado (RLISR art.2 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.3 anexo 1).

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 justifican 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** (RLISR art.17-g).

- ♦ 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 produce la recuperación.

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).

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** (LISR art.30-1);
 - el **valor de adquisición** está formado por la suma de los componentes siguientes, una vez **actualizados** por la **inflación** (LISR art.30 bis 1 y 2):
 - **importe** real de la adquisición (LISR art.30 bis-a).
 - el **coste** de las **inversiones** y **mejoras** efectuadas, más los gastos y tributos inherentes, excluidos los intereses de la financiación ajena, satisfechos por el adquirente (LISR art.30 bis-b).
 - en caso de **intangibles** sin valor de adquisición, por su **valor en libros** (LISR art.30 bis-c).
- ♦ el **valor de transmisión** es el **importe real**, una vez **deducidos** los **gastos y tributos** anteriores a cargo del transmitente, en su caso (LISR art.30.bis-3).
- ♦ el **valor de mercado** de los bienes o derechos incorporados al activo o patrimonio del **contribuyente**, en los **demás supuestos** (LISR art.30-2).

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 negociadas** en un **mercados autorizados** 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 (LISR art.31-a).
- ♦ La **transmisión onerosa de valores o participaciones no negociadas** en **mercados de valores regulados**: la **ganancia** o **pérdida** se computa por la diferencia entre el valor de adquisición, incluyendo la cuantía de los aportes patrimoniales realizados, siempre que se reflejen contablemente y el valor de transmisión (LISR art.31-b).
- ♦ **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 (LISR art.31-c):
 - 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** (LISR art.31-c-i);
 - el **valor de cotización** de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior (LISR art.31-c-ii);
 - el **valor de mercado** del bien o el derecho aportado (LISR art.31-c-iii).
- ♦ La **permuta** de bienes o derechos, la **ganancia** o **pérdida de capital** se determina por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes (LISR art.31-d):
 - el **valor de mercado** del bien o el derecho entregado (LISR art.31-d-i);
 - el **valor de mercado** del bien o el derecho recibido a cambio (LISR art.31-d-ii).

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.17-i).

Las empresas industriales que **inician actividades** también pueden deducir las **pérdidas** en los siguientes **5** períodos, pero una vez cumplidos estos se rigen 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.23)

En **2023**, el **tipo ordinario** del Impuesto sobre la Renta las personas jurídicas cuya **renta bruta** supere los **₡122.145.000**, es del **30%** (LISR art.15-a).

No obstante, las **personas jurídicas (micro y pequeñas empresas¹⁰)** cuya **renta bruta** no supere la cuantía anterior (en el periodo de **1-01-2023** hasta el **31-12-2023**), pueden aplicar la **escala de tipos** siguientes (Decreto Ejecutivo N° 43852-H, de **17-11-2022**) (LISR art.15-b):

Ingresos brutos (₡)	Tipo (%)
Hasta 5.761.000	5
Más de 5.761.000 hasta 8.643.000	10
Más de 8.643.000 hasta 11.524.000	15
Más de 11.524.000	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.

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

¹⁰ Se entienden comprendidas en este inciso las **micro y pequeñas empresas** que cumplan con lo indicado en el párrafo anterior y están inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG).

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%** (LISR art.31 ter), **retenido** por la sociedad distribuidora (LISR art.31 quater).

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.27-2-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 distribuidora 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, a partir del **15-2-2022**.

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 las ventas brutas del **contribuyente** en el periodo (LISR art.8-k).

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-j).

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

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LISR art.2):

- ♦ 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.10-1):

- ♦ **permanecen**, de manera continua o discontinua, en Costa Rica por más de **183 días**, durante el periodo fiscal respectivo (RLISR art.10-1 a);
- ♦ desempeñan **representaciones o cargos oficiales en el extranjero**, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades (RISR art.10-1 b);
- ♦ las **sucesiones abiertas**, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica (RISR art.10-5).

El **periodo fiscal** es de **1 año** (de 1 de enero a 31 de diciembre) y cada periodo debe liquidarse de forma independiente. No obstante, la Administración tributaria puede establecer periodos especiales (LISR art.4)

Base imponible

El impuesto sobre la renta personal se aplica sobre la **totalidad** de las **rentas de fuente costarricense** percibidas o devengadas por personas físicas domiciliadas en Costa Rica.

A efectos del impuesto, las **rentas** de las personas físicas pueden clasificarse como:

- ♦ **Rendimientos del trabajo dependiente**, sujetos al impuesto mediante una **retención final** (LISR art.32).
- ♦ **Rendimientos de actividades económicas**, derivados por las personas físicas que llevan a cabo actividades económicas lucrativas.

Por otra parte, también se encuentran gravadas las **rentas y ganancias de capital** reguladas 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.

Rentas exentas

No forman parte de la **renta bruta** los siguientes ingresos (LISR art.6):

- ♦ 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 del Impuesto a las Utilidades (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).
- ♦ 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

Los **rendimientos del trabajo dependiente** percibidos por las personas físicas residentes están sujetos al impuesto mediante una **retención final** (LISR art.32).

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, aun cuando 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 -en este caso se consideran 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

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.56-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

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 **prestan servicios** independientes y que **no presentan declaración** del impuesto o no **emiten 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** (LISR art.13-a-i);
 - peritos, contadores privados, técnicos y los demás profesionales y técnicos no contemplados anteriormente: la **cuantía** equivalente a **250 salarios base** (LISR art.13-a-ii).

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 **llevan 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 **1-1-2023** a **31-12-2023** es de **¢462.200** (Circular 236-22, de **19-12-22**, 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

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-b).

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-a).

Se aplica una **exención** del impuesto, a las **ganancias de capital** derivadas (LISR art.28 bis):

- ♦ de los **fondos de pensiones, planes** de beneficios y los **regímenes especiales de pensiones** (LISR art.28 bis-1).
- ♦ de **participaciones** de los **fondos de inversión**, en la parte por la que los fondos de inversión han tributado (LISR art.28 bis-4).
- ♦ por la **transmisión** de la **vivienda habitual del contribuyente** (LISR art.28 bis-7).
- ♦ de la **enajenación ocasional de bienes muebles o derechos** no sujetos a registro, exceptuando la de **títulos valores** no afectos a sus actividades lucrativas (LISR art.28 bis-8).
- ♦ Las **herencias, legados** y las **donaciones** percibidas (LISR art.28 bis-10).

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 obtienen **pérdidas** y en los **12 meses** anteriores han 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 2023**- (LISR art.15-c):

- ♦ **¢21.000 (¢1.750 mensuales)**, por **cada descendiente menor dependiente o discapacitado** y por los menores de **25** años que realizan estudios avanzados (LISR art.15-c-a).
- ♦ **¢31.800 (¢2.650 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-b).

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

En el **ejercicio 2023** (desde el **1-1-2023** hasta el **31-12-2023**), 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 4.181.000	0
4.181.001 - 6.244.000	10
6.244.001 - 10.414.000	15
10.414.001 - 20.872.000	20
Más de 20.872.000	25

Fuente: Escala modificada por el Decreto Ejecutivo N° 43852 art.4, de 17 de noviembre de 2022

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

Como se ha indicado anteriormente, las **rentas de trabajo** están sujetas a una **retención final**. En el **ejercicio fiscal de 2023** (de **1-1-2023** a **31-12-2023**), los **salarios** y otras **rentas de trabajo** son **retenidos** en base a la siguiente **escala de tipos progresivos** (LISR art.33):

Renta mensual (₡)	Tipo (%)
Hasta 941.000,00	0
941.000,01 - 1.381.000,00	10
1.381.000,01 - 2.423.000,00	15
2.143.000,01 - 4.845.000,00	20
Más de 4.485.000,00	25

Fuente: Escala modificada por el Decreto Ejecutivo N° 43852 art.4, de 17 de noviembre de 2022

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**¹¹ frente a su cuota por la **retención final** (LISR art.34):

- ♦ **₡1.750** mensuales por cada **hijo menor dependiente** y para **dependientes discapacitados** o que realizan estudios superiores y son menores de **25** años (LISR art.34-i).
- ♦ **₡2.650** mensuales por el **cónyuge**, si ambos cónyuges son **contribuyentes**, el **crédito** sólo puede ser aplicado por uno de ellos (LISR art.34-ii).

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 su posterior **ingreso** al fisco (LISR art.31 quater).

11 En caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, los créditos sólo pueden ser deducidos por uno de ellos (LISR art.34 i y ii).

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 su posterior **ingreso** al fisco (LISR art.31 quater).

C. Impuesto a Casinos, Mesas de Juegos, Máquinas Tragamonedas y a las 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, Mesas de Juegos, Máquinas Tragamonedas;
2. Impuesto a las empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas.

1. Impuesto a Casinos, Mesas de Juegos y Máquinas Tragamonedas

Hecho imponible

El **hecho imponible** del tributo se produce:

- ◆ En el momento de la explotación de un **casino** legalmente autorizado (Rgto L N° 9050-12 art.14-a).
- ◆ En el momento de contar con **mesas de juego** autorizadas localizadas en los casinos (Rgto L N° 9050-12 art.15-a)
- ◆ Al contar con **máquinas tragamonedas** autorizadas que funcionan dentro de un casino (Rgto L N° 9050-12 art.16-a)

Base imponible

Está constituida por:

- ♦ los **ingresos netos** del casino percibidos en el período fiscal (Rgto L N° 9050-12 art.14-b).
- ♦ la **cantidad** de **mesas de juego** poseídas (Rgto L N° 9050-12 art.15-b).
- ♦ la **cantidad** de **máquinas tragaperras** poseídas (Rgto L N° 9050-12 art.16-b).

Tipo de gravamen

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 (L N° 9050-12 art.1-a).
- ♦ **60%** de un **salario base** por cada mesa de juego autorizada (L N° 9050-12 art.1-b).
- ♦ **10%** de un **salario base** por cada máquina tragamonedas autorizada a funcionar dentro de los casinos (L N° 9050-12 art.1-c).

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** de los impuestos a los casinos, mesas de juego y máquinas tragamonedas 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**. 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 de gravamen

(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 ; Rgto L N° 9050-12 art.19-c):

- ♦ hasta **50** empleados: **57** salarios base (L N° 9050-12 art.4-1);
- ♦ de **51 a 99** empleados: **85** salarios base (L N° 9050-12 art.4-2);
- ♦ más de **99** empleados: **113** salarios base (L N° 9050-12 art.4-3).

El **salario base** correspondiente a **2023** es **₡462.200**.

Liquidación y pago del impuesto

Los **sujetos pasivos** deben presentar una **autoliquidación anual** del impuesto, dentro de los primeros **15** días naturales siguientes a la finalización del periodo fiscal y **abonar el saldo** de la **cuota** del impuesto (en su caso), una vez **deducida la cuantía** de los **pagos** parciales a **cuenta** efectuado en el año, dentro de los **2** meses y **15** días naturales siguientes a la finalización del periodo fiscal respectivo (Rgto L N° 9050-12 art.21 y 22).

La administración, fiscalización y el cobro este y los anteriores 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).

D. Impuesto a las Personas Jurídicas

(L N° 9428-17, del 21-3-2017 y sus modificaciones – LIPJ; Reglamento; DE 40417-H, del 8-5-2017 y sus modificaciones – RLIPJ)

El denominado *Impuesto a las Personas Jurídicas* se aplica sobre todas las **sociedades** mercantiles, sucursales de empresas extranjeras y **empresas individuales** de responsabilidad limitada (ya registradas o que se registran) en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional (LIPJ art.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible surge** y el **impuesto se devenga** para los **sujetos pasivos** (LIPJ art.2):

- ♦ Ya registrados: el **1** de enero de cada año
- ♦ Que se registran: en el momento de presentación de la escritura de constitución ante el Registro Nacional

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** de IPJ, las **sociedades** mercantiles, **sucursales** de empresas extranjeras y las **empresas individuales** de responsabilidad limitada (ya registradas o que se registran) en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional (LIPJ art.1).

Tipo de gravamen

El impuesto anual se aplica de la forma siguiente a los **contribuyentes** (LIPJ art.3):

- ◆ inscritos en el Registro Nacional, pero no el RUT de la administración tributaria: **15%** de un salario base mensual (LIPJ art.3-a)
- ◆ del Impuesto a las Utilidades
 - con **ingresos brutos** inferiores a **120** salarios base en su declaración del año anterior: **25%** de un salario base mensual (LIPJ art.3-b);
 - con **ingresos brutos** en el rango entre **120** salarios base e inferiores a **280** en su declaración del año anterior: **30%** de un salario base mensual (LIPJ art.3-c);
 - con **ingresos brutos** de **280** salarios base o más: **50%** de un salario base mensual (LIPJ art.3-d).

Exenciones

Se aplica una **exención** a los **contribuyentes** (LIPJ art.16):

- ◆ calificados como **micro** y **pequeñas empresas** inscritas que realizan actividades productivas con carácter permanente
- ◆ **pequeños** y **medianos productores agropecuarios** inscritos en el registro del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG)

Esta **exención** se aplica a los **contribuyentes** anteriores en el ejercicio fiscal siguiente a su cumplimiento.

Liquidación y pago del impuesto

El IPJ se liquida y abona por los (LIPJ art.4):

- ◆ **contribuyentes** ya **inscritos**: en los primeros **30** días naturales posteriores al **1** de enero de cada año
- ◆ **contribuyentes** en proceso de **inscripción**: en los primeros **30** días naturales posteriores a la presentación en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional.

Los **representantes legales** de los **contribuyentes** del IPJ son **solidariamente responsables** del pago del impuesto.

El IPJ no se considera **gasto deducible** a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta (LIPJ art.8).

El IPJ es un **impuesto específico** y, por tanto, no compensable con otro impuesto (LIPJ art.9).

La DGT del Ministerio de Hacienda está encargada de la recaudación, la administración, la fiscalización y el cobro del tributo (LIPJ art.10).

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

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 (L N° 8683-08 art.2).

El impuesto se devenga el **1-1-2023** 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 destinan 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 2023** es la siguiente:

Valor fiscal (₡ millones)	Tipo (%)
Más de 148 hasta 371	0,25
Más de 371 hasta 744	0,30
Más de 744 hasta 1.116	0,35
Más de 1.116 hasta 1.490	0,40
Más de 1.490 hasta 1.859	0,45
Más de 1.859 hasta 2.233	0,50
Más de 2.233	0,55

(Escala modificada para el período fiscal 2022 -DE N° 43851-22 art.2, de 8-12-2022-).

Exenciones

Están **exentos** del pago de este impuesto (L N° 8683-08 art.6):

- ◆ Los **propietarios** o **titulares** de **derechos** de bienes inmuebles, cuyo valor fiscal sea igual o inferior a **₡148.000.000**, en el año **2023** (L N° 8683-08 art.6-a).
- ◆ Los **bienes inmuebles**:
 - propiedad del **Gobierno central** y las **municipalidades** (L N° 8683-08 art.6-b);
 - propiedad de **instituciones públicas** (L N° 8683-08 art.6-c);
 - propiedad de **entidades sin fines de lucro** (L N° 8683-08 art.6-i);
 - declarados **patrimonio histórico** y **arquitectónico** (L N° 8683-08 art.6-d);
 - declarados de **interés social** (L N° 8683-08 art.6-e);
 - pertenecientes a **iglesias** y **organizaciones religiosas** (L N° 8683-08 art.6-g);
 - **pertenecientes** a diversas **instituciones educativas** (L N° 8683-08 art.6-h).
 - Las **sedes diplomáticas** y consulares, en base a reciprocidad (L N° 8683-08 art.6-j).

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.

La Ley N° 10.390, de **2-10-23** introduce una **modificación** de este impuesto. Dado que no se dispone aún de **información suficiente** sobre la nueva normativa, la descripción del impuesto se realiza en base a la normativa vigente hasta la entrada en vigor de la ley anterior.

Hecho imponible

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 inscripción en el registro correspondiente y se mantiene hasta su cancelación (R L N° 7088-87 art.3).

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

No están sujetos a este impuesto (L N° 7088-87 art.9-ch):

- ◆ 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 (L N° 7088-87 art.9-ch-1).
- ◆ Los **organismos internacionales** que los destinen exclusivamente para sus funciones (L N° 7088-87 art.9-ch-2).
- ◆ El **Gobierno** Central y las Municipalidades (L N° 7088-87 art.9-ch-3).

También están **exentos** los siguientes **vehículos**:

- ◆ las **ambulancias** y **unidades de rescate** de diversas instituciones sociales y sanitarias de Costa Rica (L N° 7088-87 art.9-ch-4); y
- ◆ las **bicicletas** (L N° 7088-87 art.9-ch-5).

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

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 entre el **1-12-2022** y el 30 de noviembre de **2023** (L N° 7088-87 art.9-f):

Valor fiscal (₡)	Tipo (₡ y %)
Hasta 220.000,00	31.000,00
220.000,01 - 860.000,00	1,2
860.000,01 – 1.720.000,00	1,5
1.720.000,01 - 2.590.000,00	2,0
2.590.000,01 – 3.230.000,00	2,5
3.230.000,001 – 3.870.000,00	3,0
Más de 3.870.000,00	3,5

Modificadas por el DE N° 43804-22 art.1º, del 27 de octubre de 2022.

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%** (L N° 7088-87 art.13-a).
- ◆ 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** es mayor al fijado por la administración tributaria, el impuesto se determina sobre ese precio (L N° 7088-87 art.13-b).
- ◆ 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** (L N° 7088-87 art.13-c).
- ◆ 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 (L N° 7088-87 art.13-d).

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** (L N° 7317-92 art.120-a);
- ♦ en la **primera inscripción** de los vehículos automotores en el Registro Público de Propiedad de Vehículos (L N° 7317-92 art.120-b).

D. Timbre para la Educación y Cultura

(L N° 5923-76 y normas modificatorias)

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

Las sociedades y las filiales de las sociedades extranjeras **inscritas en el Registro Mercantil** pagan el siguiente Timbre de Educación y Cultura (L N° 5923-76 art.8):

- ♦ en el **momento de inscripción** o en cualquier otro acto registrable: **₡ 5.000,00** (L N° 5923-76 art.8-1).
- ♦ **anualmente**, de acuerdo con la siguiente **escala de tipos**, en función del **capital neto declarado** en el periodo fiscal inmediatamente anterior (L N° 5923-76 art.8-2).

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

Está constituido por la **transmisión de inmuebles** (inscritos y no inscritos en el Registro Público de la Propiedad) en Costa Rica (L N° 6999-A-85 art.1).

No se consideran **transmisiones** y, por tanto, no se encuentran **sujetos** al impuesto los siguientes **actos jurídicos** (L N° 6999-A-85 art.2):

- ♦ las capitulaciones matrimoniales (L N° 6999-A-85 art.2-a);
- ♦ la renuncia de bienes gananciales (L N° 6999-A-85 art.2);
- ♦ el reconocimiento de aporte matrimonial (L N° 6999-A-85 art.2-c);
- ♦ las adjudicaciones o la división de bienes entre cónyuges o entre condueños (L N° 6999-A-85 art.2-d);
- ♦ las cesiones de derechos hereditarios o de adjudicaciones hereditarias (L N° 6999-A-85 art.2-e);
- ♦ las cesiones de remates (L N° 6999-A-85 art.2-f);
- ♦ las expropiaciones de inmuebles (L N° 6999-A-85 art.2-g); y
- ♦ la restitución de inmuebles en virtud de anulación, rescisión o resolución de contratos (L N° 6999-A-85 art.2-h).

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 **documenta** cualquier **acto jurídico** que implica el **traspaso** directo o indirecto del **inmueble** (L N° 6999-A-85 art.4).

Así mismo, están **exceptuados** del impuesto (L N° 6999-A-85 art.5):

- ◆ 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 (L N° 6999-A-85 art.5-a).
- ◆ 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 (L N° 6999-A-85 art.5-b).
- ◆ 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 (L N° 6999-A-85 art.5-c).
- ◆ 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** (L N° 6999-A-85 art.5-ch).
- ◆ El **Estado** (L N° 6999-A-85 art.5-d).
- ◆ Diversas **asociaciones e instituciones autorizadas**, así como las entidades legalmente **exentas** del pago de impuestos (L N° 6999-A-85 art.5-e).
- ◆ Las **donaciones al Estado** y a diversas instituciones públicas (L N° 6999-A-85 art.5-f).

Las **excepciones** 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)

Hecho imponible

El **hecho imponible** del denominado *Impuesto al Valor Agregado* está constituido por la **venta de bienes** y la **prestación de servicios** realizadas, con carácter **habitual**, por los sujetos pasivos del impuesto (LIVA art.2).

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 (LIVA art.2-1-a).
- ♦ Las **importaciones** de bienes en Costa Rica, con independencia de la habitualidad de la actividad del **contribuyente** (LIVA art.2-1-b).
- ♦ Las **ventas en consignación** y el **apartado de bienes** (LIVA art.2-1-c).
- ♦ El **arrendamiento** de bienes con opción de compra (vinculante o no vinculante), en el momento en que se ejecute la opción (LIVA art.2-1-d).
- ♦ El **retiro** de bienes para uso o consumo personal del **contribuyente** o su transferencia sin contraprestación a terceros (LIVA art.2-1-e).
- ♦ 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 (LIVA art.2-1-f).
- ♦ Cualquier **acto** que tiene 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 (LIVA art.2-1-g).

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 implican obligaciones de hacer o de no hacer hacer (LIVA art.2-2-a).
- ♦ La **transmisión** de los **derechos de llave** (LIVA art.2-2-b).
- ♦ 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 (LIVA art.2-2-c).

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 (LIVA art.3-1).
 - 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 (RLIVA art.4).
- ◆ En las **importaciones**: en el momento de la **aceptación de declaración aduanera** (LIVA art.3-2).
 - 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 originan **pagos anticipados** o en el curso de estas, el impuesto se **devenga** en el **momento del cobro** del precio por los importes efectivamente percibidos (LIVA art.3-3).
 - 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 (LIVA art.3-4):
 - 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 (LIVA art.3-5).
- ◆ En las **ventas en consignación y el apartado de bienes** (LIVA art.3-6):
 - 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** (LIVA art.3-7):
 - 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.
- ◆ En las **ventas de bienes y prestaciones de servicios a crédito**: en el momento de la venta o de la prestación con **factura electrónica** con el **devengo** (a partir del **23-3-2022**) (LIVA art.3-8)

Sujeto pasivo

Se consideran **contribuyentes** del IVA, las **personas** (físicas y jurídicas) y las **entidades** (públicas o privadas) que (LIVA art.4):

- ◆ **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 inician 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 (LIVA art.5).

Las personas que no cumplen 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 trata de ventas a personas que no son **contribuyentes** de este impuesto (LIVA art.7).

Se crea el régimen de **tributación simplificada para pequeños contribuyentes**¹² (LIVA art.35 a 43).

Exenciones

Se aplica una **exención** al **pago** de este impuesto a (LIVA art.8):

- ♦ 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 (LIVA art.8-1).
 - 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 (LIVA art.8-2).
- ♦ Los **intereses** y **comisiones** por todo tipo de **préstamos** y **créditos** (LIVA art.8-3).
- ♦ Los **créditos** para descuento de facturas, los **arrendamientos financieros** y los **arrendamientos operativos** en función financiera (LIVA art.8-4).
- ♦ 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** (LIVA art.8-5).
- ♦ Los **avales** y las **garantías** otorgados por las entidades bancarias (LIVA art.8-6).
- ♦ Las **comisiones** abonadas a las operadoras de pensiones (LIVA art.8-7).
- ♦ Las **primas de seguros** de sobrevivencia con **rentas vitalicias** y de otros tipos (LIVA art.8-8).
- ♦ 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 (LIVA art.8-9).
- ♦ 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** (LIVA art.8-10).
- ♦ 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** (LIVA art.8-11).
- ♦ 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** (LIVA art.8-12).
- ♦ 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 (LIVA art.8-13).
- ♦ 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 (LIVA art.8-14).

¹² Analizado en el apartado VII sobre Régimen Simplificado, más adelante.

- ◆ Los **bienes** y **servicios** vendidos, prestados o adquiridos por la Cruz Roja Costarricense, necesarios para el cumplimiento de sus funciones (LIVA art.8-15).
- ◆ Las **tasas de matrícula** y **créditos** de todos los **cursos** prestados por las universidades públicas (LIVA art.8-16).
- ◆ Los **bienes** y **servicios** adquiridos, vendidos o prestados por el Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, necesarios para el cumplimiento de sus funciones (LIVA art.8-17).
- ◆ 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) (LIVA art.8-18).
- ◆ Las **adquisiciones** de **bienes** y **servicios** efectuadas por la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH) (LIVA art.8-19).
- ◆ El **uso** de **espacios publicitarios** o **promocionales** exclusivo para fines propios, realizado por las televisoras y las emisoras de radio (LIVA art.8-20).
- ◆ El **autoconsumo** de **energía eléctrica** generada mediante **paneles solares** y otras **fuentes renovables** (viento, sol y biomasa) (LIVA art.8-21).
- ◆ La **importación** de bienes o servicios declarados **exentos** (LIVA art.8-22).
- ◆ 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) (LIVA art.8-23).
- ◆ 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 (LIVA art.8-24).
- ◆ Los **libros**, con independencia de su formato. La **exención** no se aplica a los **libros electrónicos** (LIVA art.8-25).
- ◆ Los **servicios** prestados por **emisoras** de **radio** culturales calificadas (LIVA art.8-26).
- ◆ Las **cuotas** de afiliación y las mensualidades abonadas a los **colegios profesionales**, organizaciones **sindicales** y las **cámaras** empresariales (LIVA art.8-27).
- ◆ Las **primas** de **riesgos** del trabajo, agropecuarios y de viviendas de interés social (LIVA art.8-28).
- ◆ Las **comisiones** por los servicios de subasta ganadera y agrícola, así como las **transacciones** de animales vivos realizadas en las subastas autorizadas (LIVA art.8-29).
- ◆ Las **redes** de cuidado y los **centros** de **atención** para **adultos mayores**, debidamente acreditados, que **prestan servicios** sin ánimo de lucro (desde **24-5-22**) (LIVA art.8-30).
- ◆ Los **servicios** de **educación privada** en todos sus grados (LIVA art.8-31).
- ◆ La **adquisición** de **bienes** y **servicios** efectuadas por las asociaciones de desarrollo comunal autorizadas, necesarios para el cumplimiento de sus fines (LIVA art.8-32).
- ◆ 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 (LIVA art.8-33).
- ◆ 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 (LIVA art.8-34).
- ◆ La **venta**, **comercialización** y **matanza** de **animales vivos** (semovientes) dentro de la cadena de producción e industria pecuaria (LIVA art.8-35).
- ◆ La **compra** de **energía eléctrica** para su distribución (a partir del **23-3-2022**) (LIVA art.8-36).

Asimismo, se aplica una **exención** a las operaciones siguientes relacionadas con las **exportaciones** (Resolución N° DGT-R-035-2019):

- ◆ Los **servicios portuarios** y **aeroportuarios** generales.
- ◆ Los **servicios** de **transporte** de bienes (debidamente respaldados por un DUA) destinados a la exportación, hacia los puertos, aeropuertos y fronteras terrestres, efectuados por transportistas autorizados que emiten el comprobante electrónico correspondiente.

Así como los **servicios** (Resolución N° DGT-R-038-2019):

- ♦ de **atención a la nave** (ayudas a la navegación, servicios de remolque, pilotaje, lancha, amarre, desamarre de la nave, estadía de naves, y otras).
- ♦ **atención de contenedores vacíos** de exportación o importación acogidos al régimen de importación temporal (carga y descarga de los contenedores, servicios de transporte terrestre de contenedores vacíos, etc.).

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)** (LIVA art.9-1).
- ♦ Los **bienes y servicios** vendidos, prestados o adquiridos por los **municipios** (LIVA art.9-2).
 - La no sujeción no abarca la prestación del servicio de agua (RLIVA art.12-1-b).
- ♦ Los **traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales** gravados con el Impuesto a la Transferencia (LIVA art.9-3).
 - 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 (LIVA art.9-4).
- ♦ La **entrega de muestras gratuitas** de bienes con fines de promoción de las actividades (LIVA art.9-5).
- ♦ Las **prestaciones de servicios** de demostración a título **gratuito** efectuadas para la promoción de las actividades (LIVA art.9-6).
- ♦ El **suministro de impresos u objetos publicitarios** sin contraprestación (LIVA art.9-7).
 - La **exención** no alcanza a la **reventa** de estos bienes (RLIVA art.12-2-b).
- ♦ Los **servicios prestados** por **personas físicas en régimen de dependencia**, derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo (LIVA art.9-8).
- ♦ 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) (LIVA art.9-9; 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 cultura (LIVA art.9-10).
- ♦ La **entrega de dinero** a título de contraprestación o pago (LIVA art.9-11).
- ♦ 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) (LIVA art.9-12).

Base imponible

La **base imponible** del IVA se determina:

En las **ventas de bienes**: 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 (LIVA art.12).

- ◆ 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.

No obstante, no forman parte de la **base imponible** (LIVA art.12):

- ◆ Los **descuentos** comúnmente aceptados, consignados por separado del precio de venta en la factura (LIVA art.12-1).
- ◆ 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 (LIVA art.12-2).
- ◆ 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 (LIVA art.12-3).

La **base imponible** puede ser **reducida** por las **cuantías** correspondientes (LIVA art.12):

- Al importe de los envases y embalajes **reutilizables** que hayan sido devueltos (LIVA art.12-1).
- A las **devoluciones** de bienes realizadas de acuerdo con las prácticas comerciales y de los bienes entregados en consignación y no vendidos (LIVA art.12-2).
- A las **operaciones gravadas** declaradas sin efectos por resoluciones administrativas o judiciales (LIVA art.12-3).

En la **prestación de servicios**: por el **precio de venta**, una vez **deducidos** los importes anteriormente citados (LIVA art.13).

- ◆ 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**: 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 figuran en la póliza o en el formulario aduanero. No forma parte de la **base imponible** el Impuesto Específico al Tabaco (LIVA art.14).

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 el párrafo anterior.

Tipo de gravamen

El **tipo general** del impuesto es el **13%**, que se aplica a todas las **operaciones sujetas** (LIVA art.10).

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 (LIVA art.11-1):
 - 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** (LIVA art.11-1-a);
 - los **servicios de salud privados** prestados por centros de salud o profesionales sanitarios colegiados autorizados (LIVA art.11-1-b);
- ◆ Del **2%** para los bienes y servicios siguientes (LIVA art.11-2):
 - los **medicamentos**, materias primas, insumos, maquinaria, equipo y los reactivos necesarios para su producción (LIVA art.11-2-a);
 - los **servicios de educación privada** (LIVA art.11-2-b);
 - las **primas de seguros** personales (LIVA art.11-2-c);
 - la **compraventa de bienes y servicios** realizados por diversas entidades públicas de educación superior, siempre que sean necesarios para sus fines (LIVA art.11-2-d).
- ◆ Del **1%** para las **ventas e importaciones** de (LIVA art.11-3):
 - **bienes agropecuarios** incluidos en la **canasta básica**¹³, 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 (LIVA art.11-3-a);
 - **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 (LIVA art.11-3-b);
 - las **importaciones o compras locales** de las siguientes materias primas e insumos (LIVA art.11-3-c):
 - trigo y derivados para producir alimentos para animales (LIVA art.11-3-c-i);
 - frijol de soja y sus derivados para producir alimentos para animales (LIVA art.11-3-c-ii);
 - sorgo (LIVA art.11-3-c-iii);
 - fruta y almendra de palma aceitera, así como sus derivados para producir alimento para animales (LIVA art.11-3-c-iv);
 - maíz y sus derivados para producir alimentos para animales (LIVA art.11-3-c-v);
 - 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 (LIVA art.11-3-d).

Determinación del impuesto

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 (LIVA art.16).

- ◆ 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.

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.

13 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).

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

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** (LIVA art.27).

- ♦ En el caso de **ventas** de bienes y prestaciones de servicios al **contado**, el impuesto se abona al **presentar** la **declaración**.
- ♦ En caso de **ventas** de bienes de bienes y prestaciones de servicio a **crédito**, realizadas por **contribuyentes trabajadores independientes, micro, pequeñas y medianas empresas**, el impuesto se abona a más tardar en los **90** días posteriores a la emisión de la factura electrónica. Quedan excluidos de este esquema de liquidación y pago los contribuyentes personas (físicas y jurídicas) que realizan **actividades financieras** y los **grandes contribuyentes nacionales**.

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 (LIVA art.30).

- ♦ Estas entidades están obligadas, asimismo, a comunicar a la administración tributaria las transacciones efectuadas por los propietarios de las tarjetas.

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
- H. Impuesto al Vapeo y Accesorios

A. Impuestos Selectivos de Consumo

(L N° 4961-72 -LISC- Título II y sus reformas; Rgto LISC -DE 14617-H- RLISC)

Los denominados *Impuestos Selectivos de Consumo* gravan el valor de las **transferencias** de las **mercancías** comprendidas en el Anexo de la LISC (LISC art.4).

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-a).

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 (RLISC art.3-a);
- ♦ las **importaciones** de mercancías gravadas, nuevas o usadas (RLISC art.3-b).

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** (LISC art.6-a);
- ♦ 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 (LISC art.6-b).

Por el contrario, **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 (LISC art.7-1-a).
- ♦ Los **centros de atención** integral (debidamente acreditados) a **adultos mayores** que **prestan servicios** sin ánimo de lucro (desde **24-5-22**) (LISC art.7-1-b).
- ♦ La **reimportación** de mercancías nacionales producida dentro de los **3** años siguientes a su **exportación** (LISC art.7-1-c).
- ♦ Los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones y las Municipalidades (LISC art.7-1-d).

Por otra parte, se encuentran **exentos** del impuesto, los **importadores** amparados en Convenios Internacionales o en leyes especiales que así lo establecen, pero solo con respecto a las mercancías en ellos indicadas (LISC art.7-2-a).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto (LISC art.8):

- ♦ en las **importaciones**: las **personas** naturales o jurídicas que **introducen las mercancías** o aquellas a cuyo nombre se efectúe la **importación** (LISC art.8-a);
- ♦ en la **venta de mercancías de producción nacional**: los **fabricantes no artesanales** (LISC art.8-b).

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

La **base imponible** se determina de la siguiente manera (LISC art.10):

- ♦ en la **importación o internación de mercancías**: añadiendo al **valor CIF** aduanero (Aduana de Costa Rica), los derechos de importación y demás gastos adicionales (LISC art.10-a);
- ♦ 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 (LISC art.10-b).

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

El Anexo de esta Ley incluye los **tipos ad valórem** a los que quedan sujetas las mercancías gravadas (D N° 16.845-H-85, que adapta Partidas Arancelarias NAUCA con Impuestos Consumo al NCCA (LISC art.11).

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).

Determinación del 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 adquieren 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 tiene la potestad ajustar la **base imponible** cuando comprueba 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

El impuesto se **liquida** y **abona** de la manera siguiente (LISC art.13):

- ♦ en las **importaciones**: el impuesto se **liquida** en el momento previo a la salida de las mercancías de la aduana (LISC art.13-a);
- ♦ 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 (LISC art.13-b).

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).

B. Impuesto Único a los Combustibles

(L N° 8114-01 y normas modificatorias)

Este **impuesto único** 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

Los **tipos impositivos** aplicables **a partir del 1-8-2023** (vigencia: **1-5-2022** hasta el **31-10-2023**) son los siguientes (L N° 8114-01 art.1):

Tipo de combustible (litro)	Cuantía (¢)
Gasolina regular	261,50
Gasolina súper	273,50
Diésel	154,50
Asfalto	53,25
Emulsión asfáltica	40,25
Bunker	25,00
LPG	24,00
Jet fuel A1	156,75
Av Gas	261,50
Queroseno	74,50
Diesel pesado (Gasóleo)	51,25
Naftas (pesada y liviana)	38,00

Las cuantías anteriores se actualizan por el D.E N° 44137-H art.1 (07-7-2023). 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%** (L N° 8114-01 art.3-a).

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

El impuesto se **liquida** y **abona** de la siguiente manera (L N° 8114-01 art.2):

- ◆ 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 (L N° 8114-01 art.2-a).
- ◆ 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 (L N° 8114-01 art.2-b).

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 (L N° 8114-01 art.7-a);
- ◆ el **1%** aplicable sobre el valor aduanero de las importaciones (L N° 8114-01 art.7-b);
- ◆ el Impuesto sobre el Valor Agregado (L N° 8114-01 art.7-c);
- ◆ los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) (L N° 8114-01 art.7-d).

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 **1-8-2023** hasta el **31-10-2023** (L N° 7972-99 art.1):

Alcohol por volumen (%)	Impuesto (¢/ml de alcohol absoluto)
Hasta 15	3,70
15 - 30	4,44
Más de 30	5,17

(Tarifas vigentes según la resolución RES-DGH-031-2023, publicada en La Gaceta N° 73 del 7-7-2023).

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

El **hecho imponible** se produce en (L N° 7972-99 art.3):

- ♦ 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 (L N° 7972-99 art.3-a);
- ♦ la **importación o internación**: al aceptar la declaración aduanera en todos los casos, independientemente de su presentación (L N° 7972-99 art.3-b).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto (L N° 7972-99 art.4):

- ♦ en la **producción nacional**: los **fabricantes** de bebidas alcohólicas (L N° 7972-99 art.4-a);
- ♦ en la **importación o internación**: las personas físicas o jurídicas que introducen este tipo de productos o a cuyo nombre se importen o internen (L N° 7972-99 art.4-b);

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **liquida** y **abona** de la forma siguiente (L N° 7972-99 art.5):

- ♦ 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 (L N° 7972-99 art.5-a).
- ♦ En las **importaciones**: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas (L N° 7972-99 art.5-b).

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

(Ley Gral de Control del Tabaco: L N° 9028-12 y normas modificatorias ; R L N° 9028-12 – N° 37185-MEIC-MTSS-MP-H-SP)

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 el **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).

La **base imponible** de los extractos y jugos de tabaco será establecida e informada mediante resolución general, que emitirá la Dirección General de Tributación.

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 **1-4-2023**, la cuantía aplicable es:

Código arancelario	Descripción	Impuesto por unidad (₡)
24.01	Tabaco en rama o sin elaborar; desperdicios de tabaco.	26,89
24.02	Cigarros (puros) (incluso despuntados)	26,89
	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.	26,89

(Resol RES-DGH-011-23 art.1, de 7-3-2023).

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

Este impuesto se **liquida** y **abona** de la forma siguiente (L N° 9028-12 art.25):

- ♦ 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 (L N° 9028-12 art.25-a).

- ◆ En las **importaciones** o internaciones: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas (L N° 9028-12 art.25-b).

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 (L N° 8114-01 art.9):

- ◆ 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 **exemptados 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 **ensambladores** 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 1-10-2023** es la siguiente (D N 44230-H del 7-9-2023):

Tipo de bebida	Impuesto por unidad de consumo (₡)
Gaseosas y concentrados	21,07
Otras bebidas líquidas envasadas (agua)	15,64
Agua (envases de 18 litros o más)	7,28
Impuesto por gramo de jabón de tocador	0,267

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

Los impuestos se **liquidan** y **abonan** de la siguiente manera (L N° 8114-01 art.10):

- ♦ 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 (L N° 8114-01 art.10-a).
- ♦ En las **importaciones o internaciones**: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas (L N° 8114-01 art.10-b).

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° 9289-20 y normas modificatorias)

La Ley 9829, de 27-4-2020, establece el denominado *Impuesto sobre el Cemento Importado y Producido* a nivel nacional, en bolsa o a granel, para la venta o el autoconsumo de cualquier tipo, destinado al consumo y la comercialización del producto en Costa Rica, a partir del 1-6-2020 (L N° 9829-20 art.1).

Hecho imponible

(L N° 9829-20 art.2)

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por la **venta** y **autoconsumo**¹⁴ de cemento en Costa Rica

El impuesto se **devenga**:

- ♦ en las **ventas de fábrica**: en la fecha de **emisión** de la factura o de la **entrega** del producto, lo que suceda primero;
- ♦ en las **importaciones**: en el momento de **aceptación** de la **declaración aduanera**;
- ♦ en el **autoconsumo** del fabricante: en la fecha de **retiro** del cemento de la planta.

Las **exportaciones** y **reexportaciones** de cemento **no están sujetas** al impuesto.

Sujeto pasivo

(L N° 9829-20 art.2)

Son **sujetos pasivos** del impuesto:

- ♦ en la **producción nacional**: los **fabricantes** de dicho producto;
- ♦ en las **importaciones**: las **personas** (naturales o jurídicas) que **introducen** el **producto** o a cuyo nombre se importa.

Base imponible

(L N° 9829-20 art.3)

Está constituida:

- ♦ en la **producción nacional**: por el **precio neto de venta**, excluido el IVA y cualquier otro tributo
- ♦ en las **importaciones**: por el **valor aduanero** más los derechos arancelarios a la importación y el **1%** del valor aduanero de los bienes importados, excluido el IVA y cualquier otro tributo.
- ♦ en el **autoconsumo**: por el **coste de producción** del cemento en planta.

Tipo de gravamen

(L N° 9829-20 art.3)

El impuesto se aplica a un **tipo** del **5%** sobre la **base imponible** definida anteriormente.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **liquida** y **abona** (L N° 9829-20 art.4):

- ♦ Por los **productores nacionales**: mediante una **declaración mensual** de las ventas y autoconsumos efectuados en el mes anterior, debidamente documentados, a presentar durante los primeros **15** días naturales de cada mes. El **pago** se efectúa simultáneamente con la declaración. Los **contribuyentes** deben indicar el cantón de producción del cemento.

¹⁴ A efectos del impuesto, se entiende por **autoconsumo**, la salida de inventarios, el **retiro** del producto para uso o consumo personal de los contribuyentes o su **transferencia gratuita** a terceros.

- ♦ Por los **importadores**: en el momento previo a la salida de las aduanas. El impuesto debe consignarse por separado en la liquidación aduanera.

La **administración** y **fiscalización** del tributo corresponde a la **Dirección General de Tributación**. Esta misma institución es la encargada de la recaudación en la producción nacional, mientras que las aduanas son las encargadas de recaudar el impuesto correspondiente a las **importaciones** (L N° 9829-20 art.5).

Por su parte, la **retención** del tributo, en la producción nacional, está a cargo de los **fabricantes**. En las importaciones, la retención es efectuada por la **aduana** respectiva.

H. Impuesto al Vapeo y Accesorios

(Ley 10666-21, de 14-12-2021)

El denominado *Impuesto al Vapeo y Accesorios* es un **impuesto específico** que grava las **ventas e importaciones** de los denominados Sistemas Electrónicos de Administración de Nicotina (SEAN) y los Sistemas Similares sin Nicotina (SSSN), así como de los dispositivos electrónicos que utilizan tabaco calentado y tecnologías similares, sus accesorios y otros bienes complementarios, incluyendo los líquidos para su uso (L 10066-21 art.4).

El impuesto se aplica en Costa Rica a partir del **20-1-22**.

Hecho imponible

El **hecho imponible** está configurado por las **ventas e importaciones** de los anteriores bienes. El impuesto se **devenga** en (L 10066-21 art.5):

- ♦ las **ventas locales**: en el momento de la venta en fábrica, en la fecha de **emisión** de la **factura** o de la **entrega** de los bienes, lo que ocurra primero (L 10066-21 art.5-a).
- ♦ las **importaciones**: en el momento de la aceptación de la declaración aduanera (L 10066-21 art.5-b).

Sujeto pasivo

Se consideran **contribuyentes** del impuesto (L 10066-21 art.6):

- ♦ en las **ventas locales**: los **fabricantes** de los bienes gravados (L 10066-21 art.6-a).
- ♦ en las **importaciones**: las personas (física y jurídicas) importadoras (L 10066-21 art.6-b).

Base imponible

Está constituida (L 10066-21 art.7):

- ♦ en las **ventas locales**: por el **precio de venta** de los bienes gravados (L 10066-21 art.7-a).
- ♦ en las **importaciones**: por el **valor CIF** de los bienes gravados importados (L 10066-21 art.7-b).

Tipo de gravamen

Los **bienes gravados** se encuentran sujetos a un **tipo** del **20%** (L 10066-21 art.8).

Liquidación y pago del impuesto

Este impuesto se **liquida** y **abona** en (L 10066-21 art.9):

- ◆ la **producción nacional**: en los primeros **15** días naturales de cada mes (L 10066-21 art.9-a).
 - Los **fabricantes** deben presentar una **declaración jurada mensual** por las **ventas** del periodo. La **presentación** de la **declaración** y el **pago** del impuesto son simultáneos (L 10066-21 art.9-b).
- ◆ las **importaciones**: en el momento previo al desalmacenaje del producto, efectuado por las aduanas (L 10066-21 art.9-c).

Este impuesto no incide en la determinación la **base imponible** del IVA de los productos gravados (L 10066-21 art.10).

La administración del impuesto corresponde a la administración tributaria costarricense (L 10066-21 art.11).

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. 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

Se aplica una **exención** del **pago** del tributo a (L N° 6946-84 art.4):

- ♦ El Régimen de las **Zonas Procesadoras de Exportación S.A.**, establecidas en la Ley de Zonas Procesadoras de Exportación y Parques Industriales (L N° 6946-84 art.4-a).
- ♦ Las **cooperativas** de autogestión, de ahorro y crédito y de servicios, y los sindicatos de trabajadores (L N° 6946-84 art.4-b).
- ♦ Las instituciones de **educación** superior estatales (L N° 6946-84 art.4-c).
- ♦ Los **equipos médico-quirúrgicos**, las medicinas y las materias primas para la fabricación de estas en Costa Rica (L N° 6946-84 art.4-d).

B. Contribución por Caja de Banano Exportada

(L N° 7147-90 y normas modificatorias)

A partir del 15-5-1990, 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, por 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 por las compañías compradoras o comercializadoras de fruta, mediante **2 liquidaciones quincenales** cada mes (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 exportada 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 moviliza 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. 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 el equivalente en colones costarricenses a **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. A partir del **1-6-19**, se añade una cuantía del **USD 1** por los servicios de medidas de cuarentena aplicadas por el Servicio Nacional de Salud Animal.

Quedan **exceptuados** (L N° 8316-02 art.7):

- ◆ Los agentes **diplomáticos** y consulares extranjeros acreditados en Costa Rica (L N° 8316-02 art.7-a).
- ◆ Los **extranjeros** con derecho a la exención, en base a reciprocidad (L N° 8316-02 art.7-b).
- ◆ Los costarricenses con **pasaporte diplomático** o pasaporte de servicio (L N° 8316-02 art.7-c).
- ◆ Los extranjeros considerados **indigentes** (L N° 8316-02 art.7-d).
- ◆ Los **rechazados**, deportados o expulsados de Costa Rica (L N° 8316-02 art.7-e).
- ◆ Los extranjeros **sentenciados** en Costa Rica, para el cumplimiento de condenas penales en el exterior (L N° 8316-02 art.7-f).
- ◆ Los miembros de las **tripulaciones aéreas**, cuando existan cláusulas de reciprocidad (L N° 8316-02 art.7-g).
- ◆ 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 (L N° 8316-02 art.7-h).
- ◆ Los miembros de las **delegaciones** que representen al país en el exterior (L N° 8316-02 art.7-i).
- ◆ Los miembros de las **delegaciones extranjeras**, que ingresen al país para participar en actividades deportivas, artísticas, culturales o científicas, a condición de reciprocidad (L N° 8316-02 art.7-j).

VII. Régimen simplificado

- A. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares – vigente hasta **28-2-23**
- B. Régimen de Tributación Simplificada – vigente a partir del **1-3-2023**

A. Régimen de Tributación Simplificada para Comerciantes Minoristas y Bares-vigente hasta 28-2-23

(D N° 25514-H-96 y sus normas modificatorias)

Nota: Este Régimen Simplificado ha sido derogado por el artículo 17 del nuevo Régimen de Tributación Simplificada, incluido en el Decreto Ejecutivo N° 43881, de 10-1-2023, el cual se describe en la próxima sección. No obstante, se mantiene su descripción, en base al supuesto de su vigencia en los dos primeros meses de **2023**.

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

Para poder acogerse a este régimen, los **contribuyentes** deben cumplir con los siguientes requisitos (D N° 25514-H-96 art.3):

- 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 esta cuantía no puede exceder de **€3,5** millones (D N° 25514-H-96 art.3-a).
- Que el negocio cuente con un **máximo de 5 empleados**, excluyendo el **contribuyente** (D N° 25514-H-96 art.3-b).
- Que no se trate de una **franquicia**, comercializadora exclusiva o que la misma persona mantenga más de un establecimiento abierto al público (D N° 25514-H-96 art.3-c).
- 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** (D N° 25514-H-96 art.3-d).
- El valor de los **activos fijos** no supere los **350** salarios base (D N° 25514-H-96 art.3-e).

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	
• Compras al 13%		0,020

Actividad	Renta	Ventas
• 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 que el valor de venta individual de cada mercancía supere el **5%** de un salario base o 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 **contribuyentes** personas físicas (D N° 25514-H-96 art.13).

Liquidación y pago del impuesto

(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).

B. Régimen de Tributación Simplificada – vigente desde 1-3-23

(Decreto Ejecutivo 43881-23, del 10-1-2023)

El presente Decreto establece, a partir del **1-3-23**, el denominado *Régimen de Tributación Simplificada - RTS*, un esquema de acceso y retiro voluntario destinado a facilitar el control y el cumplimiento voluntario tributario de los **pequeños contribuyentes** (personas físicas y jurídicas), en relación con el ISR y el IVA. El RTS se aplica a las **actividades económicas** incluidas en la tabla de abajo (D 43881-23 art.1)

Sujeto pasivo

Pueden ingresar y mantenerse en el RTS los **contribuyentes** que realizan alguna de las actividades incluidas en la tabla de abajo, o los que combinan varias de ellas (D 43881-23 art.2).

- ♦ Por el contrario, **no pueden ingresar** en el RTS los **contribuyentes** que realizan simultáneamente otras actividades no incluidas en la tabla.

Requisitos

Los **contribuyentes** que optan por ingresar en el RTS deben cumplir, en conjunto, los siguientes **requisitos** (D 43881-23 art.3):

- ♦ **Actividades** de los incisos **a** al **s** (ambos inclusive) de la tabla de abajo: el **valor** de las **compras anuales**, (del 1-1 al 31-12 de cada año), no debe superar los **186** salarios base (D 43881-23 art.3-a).
 - Las **compras** incluyen no solo las **adquisiciones** de (mercancías, materiales, insumos y suministros) para la elaboración de los bienes, sino también las **cuantías abonadas** por las **prestaciones de servicios** (IVA incluido).
 - Las **ventas** y **prestaciones de servicios** realizadas por los **contribuyentes** deben efectuarse a **consumidores finales**.
- ♦ **Actividades** de **pesca** en **pequeña** y **mediana escala** (incisos **t** y **u**): las **compras anuales** de **combustible** no pueden exceder de **8** salarios base (D 43881-23 art.3-a);
 - En las actividades de **pesca** en **pequeña escala**: las compras de **gasolina**;
 - En caso de **pesca** en **mediana escala**: las compras de **diésel**.
- ♦ **Actividades** de **transporte terrestre remunerado** de **personas** mediante **taxi** (inciso **v**): el número de vehículos dedicados a la actividad no puede superar **1** unidad (D 43881-23 art.3-a).
- ♦ **Número de personas**: no puede ser superior a **5**. No se incluye el **cónyuge**, en caso de personas físicas, ni el **representante legal** en las personas jurídicas (D43881-23 art.3-b).
- ♦ **Establecimientos abiertos al público**: sólo **1**, incluso en casos de **contribuyentes** que combinan distintas actividades (D 43881-23 art.3-c).
- ♦ **Valor** de los **activos fijos** utilizados en la actividad: no puede superar los **350** salarios base. Su detalle debe incluirse en el **registro auxiliar** (físico o digital) (D 43881-23 art.3-d).

Base imponible

Los **contribuyentes** del RTS que realizan actividades incluidas en los **incisos** del **a** al **u** de la tabla, determinan las **cuotas trimestrales** por el ISR y el IVA, multiplicando el **factor** indicado en la tabla, por la **suma total** de las

compras trimestrales (sujetas o no al IVA), incluido el importe de este tributo, más los **pagos** trimestrales por **mano de obra** (D 43881-23 art.4).

- ◆ Los **contribuyentes** de las **actividades** de **comercio minorista** no deben incluir en la **base** de cálculo del ISR e IVA, las **cuantías** abonadas por **mano de obra**.
 - Asimismo, para **determinar** el IVA deben clasificar sus **compras** de acuerdo a los **tipos** del IVA **soportados** (**13%**, **2%** y **1%**), aplicando los **factores** correspondientes de la tabla a dichas **compras**.
- ◆ Los **contribuyentes** de la actividad **pequeños productores agrícolas**, que venden sus productos exclusivamente a **consumidores finales** (ferias agrícolas), deben determinar la **proporción** de sus **compras** y **pagos** por **mano de obra** trimestrales, vinculados con la producción de **bienes** de la **canasta básica**, sujetos al **tipo reducido** del **1%**, y la correspondiente a la producción de **bienes** sujetos al **tipo general** del **13%**, aplicando en cada caso el **factor** que corresponda.
- ◆ Los **contribuyentes** de la **actividad** del **inciso v (transporte terrestre remunerado de personas mediante taxi)**, deben determinar el ISR aplicando el **factor** correspondiente de la tabla por el total de **kilómetros** trimestrales **recorridos**.

Tipo de gravamen

Para determinar el ISR y el IVA, los **contribuyentes** del RTS deben aplicar los siguientes **factores** (D 43881-23 art.5):

Actividad lucrativa	ISR	IVA
a) Comercio minorista		
• Compras al 13%	0,01	0,02
• Compras al 2%		0,0033
• Compras al 1%		0,00125
b) Bares, cantinas, tabernas o establecimientos similares	0,02	0,04
c) Elaboración y venta de comidas y bebidas	0,02	0,04
d) Elaboración y venta de todo tipo de repostería y pastelería	0,01	0,025
e) Panaderías	0,01	0,02
f) Pequeños productores agrícolas		
• Cuantía de las compras y de los pagos por mano de obra para la producción de productos sujetos al tipo del 13%	0,01	0,02
• Cuantía de las compras y de los pagos por mano de obra para la producción de productos sujetos al tipo del 1%		0,00125
g) Viveros de plantas ornamentales, suculentas, plantas de jardín y elaboración de terrarios	0,02	0,025
h) Fabricación artesanal del calzado, maletas, bolsos de mano y similares, incluida su reparación	0,01	0,026
i) Fabricación artesanal de muebles y su reparación	0,01	0,065
j) Fabricación de productos metálicos estructurales y su reparación	0,01	0,052

Actividad lucrativa	ISR	IVA
k) Elaboración de todo tipo de bisutería, así como su reparación	0,02	0,03
l) Elaboración de artesanías y de obras de arte, así como su reparación	0,02	0,03
m) Fabricación de objetos de barro, loza, cerámica y porcelana, así como su restauración	0,01	0,02
n) Confección de productos textiles para personas, así como su reparación	0,02	0,03
o) Confección de productos textiles y accesorios, para mascotas, así como su reparación	0,02	0,03
p) Floristerías	0,01	0,058
q) Estudios fotográficos	0,01	0,02
r) Servicios de serigrafía	0,02	0,03
s) Servicios de sublimación	0,02	0,03
t) Pescadores artesanales en pequeña escala	0,025	0,02
u) Pescadores artesanales en mediana escala	0,33	0,02
v) Transporte terrestre remunerado de personas mediante la modalidad de taxi aplicarán el factor de 0,50 céntimos de colón	0,50	0,00

Liquidación y pago del impuesto

Los **contribuyentes** del RTS deben **presentar** una **declaración trimestral**, en los primeros **15** días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año (D 43881-23 art.6).

Los **contribuyentes** del RTS no están obligados a emitir **comprobantes** autorizados por las **ventas realizadas** (salvo que éstos sean solicitados por sus clientes). No obstante, pueden **optar** por la **emisión** de **comprobantes electrónicos**. En caso contrario, deben emitir un **comprobante pre impreso** (con una serie de requisitos¹⁵) para que los **contribuyentes** del **régimen general** puedan **respaldar** las **facturas de compra** (D 43881-23 art.7):

- ◆ Además de los requisitos indicados anteriormente, los contribuyentes del RTS deben suministrar a sus clientes del régimen general del IVA, cualquier otro dato requerido por este para la **emisión** de la **factura electrónica de compra**.

Las **compras** realizadas a **contribuyentes** del RTS no generan derecho a **crédito** en el IVA al adquirente o comprador y son **deducibles** del ISR, en su caso.

Por otra parte, los **contribuyentes** deben llevar un control estricto de las **compras** efectuados para el desarrollo de sus **actividades lucrativas**, mediante un **libro de registro** (físico o digital) y acompañado por los **comprobantes** de las **compras realizadas**, a efectos de respaldo de las cuantías utilizadas para el cálculo y la

¹⁵ Además de estos requisitos, los **contribuyentes** del RTS deben suministrar a sus clientes del régimen general del IVA, cualquier otro dato que este requiera para la **emisión** de la **factura electrónica de compra**.

liquidación trimestral. Además, deben **conservar** los **documentos** de **compras** y **salarios pagados**. A su vez, los **contribuyentes** del RTS, no están obligados a conservar **comprobantes** de **gastos** (D 43881-23 art.13).

En general, los **contribuyentes** del RTS no pueden **deducir** los **créditos fiscales** del IVA, dada la naturaleza especial del RTS. Los **contribuyentes** personas físicas del RTS tampoco pueden **deducir** de los **créditos familiares** del ISR (D 43881-23 art.14).

VIII. Otros

- A. Timbre Fiscal contenido en el Código Fiscal
- B. Impuesto General Forestal

A. Timbre Fiscal contenido en el Código Fiscal

(L N° 8 de 31-10-1885 y normas modificatorias; Decreto Ejecutivo N° 39529-16)

El denominado *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 (Código Fiscal art.272-1);
- ◆ Los **documentos privados** de contratos y en los que determina el Código Fiscal art.273 (Código Fiscal art.272-2);
- ◆ Los **poderes o fianzas apud acta** (Código Fiscal art.272-3);
- ◆ Los **escritos judiciales** de transacción o arreglo, cesión o venta. En partición o bajo ubicación de bienes no inscribible (Código Fiscal art.272-4);
- ◆ Las autenticaciones de **firmas** realizadas por autoridades judiciales o administrativas deben abonar un Impuesto de Timbre de **₡ 100** (Código Fiscal art.272-5).

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** (Código Fiscal art.272).

B. 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**¹⁶. El impuesto debe ser determinado por la Administración Forestal del Estado (L N° 7575-96 art.42).

Hecho imponible

El impuesto se **devenga** 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**.

Como se ha indicado anteriormente, la comercialización de madera también está sujeta al **pago del IVA**, a un **tipo del 10%** (**tres 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.

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 ; Reglamento Municipal 083-21, del 7-12-2021 – RM 083-21 -)

Todas las personas físicas y jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de **actividad lucrativa** en Costa Rica y han obtenido la respectiva **licencia** deben abonar a la municipalidad respectiva el **impuesto de patentes** que les faculta para llevar a cabo estas actividades.

¹⁶ 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.

El denominado *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 permanece abierto o se ejerce el comercio de forma ambulante y durante el tiempo en que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya 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.

A modo de ejemplo, se describe la normativa del Impuesto de Patentes aplicada en el cantón central de San José, en base al Reglamento Municipal 083-21 de la Ley de Impuesto sobre Patentes de Actividades Económicas, vigente al **22-12-21**.

Hecho imponible

Está constituido por el ejercicio de cualquier tipo de actividades económicas efectuadas por los **sujetos pasivos** en el ejercicio fiscal (RM 083-21 art.35).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto a los **patentados** que disponen una **licencia comercial** (RM 083-21 art.35).

Base imponible

Está constituida por los **ingresos brutos** obtenidos por los **sujetos pasivos** en el **periodo anterior** al que se grava (RM 083-21 art.36).

- ◆ Esto mismo se aplica a los **sujetos pasivos** del régimen simplificado.

Tipo de gravamen

Se aplica un **tipo** del **0,35%** sobre la **base imponible** (RM 083-21 art.36).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se abona por **trimestre adelantado** en (marzo, junio y septiembre) (RM 083-21 art.37)

El municipio puede conceder **facilidades** de **pago** por la **cuota** del impuesto (RM 083-21 art.38).

Los **sujetos pasivos** deben presentar la **declaración jurada** del Impuesto sobre Utilidades y la **autoliquidación** de este impuesto de forma electrónica, con carácter obligatorio (a partir del ejercicio fiscal de 2021) (RM 083-21 art.40).

No obstante, el **municipio** puede **determinar de oficio** el impuesto en base a (RM 083-21 art.44)

- ◆ los **datos aportados** por los **sujetos pasivos** o **responsables**;
- ◆ la información disponible propia, y;
- ◆ de **forma presunta**.

De la misma forma, el municipio está facultada para **ajustar** la **autoliquidación** practicada por los **sujetos pasivos** o **responsables**, en determinadas circunstancias (RM 083-21 art.45).

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 (L N°7509-95 art.2):

- ♦ 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

No están afectos a este impuesto (L N°7509-95 art.4):

- ♦ Los **inmuebles del Estado** y otros organismos que gozan de **exención** legal (L N°7509-95 art.4-a).
- ♦ Los **inmuebles** de las **cuencas hidrográficas** o declarados **reserva** forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar (L N°7509-95 art.4-b).
- ♦ Las **instituciones públicas** de educación y de salud (L N°7509-95 art.4-c).
- ♦ Los **parceleros** o los **adjudicatarios** del Instituto de Desarrollo Rural (**INDER**), durante los primeros cinco años de la adjudicación (L N°7509-95 art.4-d).
- ♦ 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 (L N°7509-95 art.4-e).
- ♦ Los **inmuebles** pertenecientes a **iglesias** y organizaciones religiosas dedicados al culto (L N°7509-95 art.4-g).
- ♦ Las **sedes diplomáticas** y consulares, en base a la reciprocidad (L N°7509-95 art.4-h).
- ♦ Los **organismos internacionales exonerados** del impuesto territorial o de tributos en general (L N°7509-95 art.4-i).
- ♦ La **Cruz Roja** y los inmuebles destinados a los bomberos (L N°7509-95 art.4-j).
- ♦ Los **bienes de uso común**, propiedad de las personas jurídicas amparadas a la Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad (L N°7509-95 art.4-k).
- ♦ Los **inmuebles** pertenecientes a **asociaciones** declaradas de **utilidad pública** (L N°7509-95 art.4-l).
- ♦ Las **juntas de educación** y las juntas administrativas de las instituciones oficiales de enseñanza (L N°7509-95 art.4-m).
- ♦ Los **inmuebles** inscritos a nombre del **Hospicio** de Huérfanos de San José (L N°7509-95 art.4-n).
- ♦ Los **inmuebles** pertenecientes a la Ciudad de los Niños dedicados a los fines propios de esta institución (a partir de **2020**) (L N°7509-95 art.4-ñ).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** de este impuesto (L N°7509-95 art.6):

- ♦ Los **propietarios** con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad (L N°7509-95 art.6-a).
- ♦ Los **propietarios** de finca, **no inscritos** en el Registro Público de la Propiedad (L N°7509-95 art.6-b).
- ♦ Los **concesionarios**, los **permisionarios** o los **ocupantes** de la franja fronteriza o de la zona marítimo terrestre, solo por las **instalaciones** o las **construcciones fijas** pues, para el terreno, rige el canon municipal correspondiente (L N°7509-95 art.6-c).

- ◆ Los **ocupantes** o los **poseedores** con título (inscribible o no inscribible en el Registro Público), por más de **1** año que se encuentran en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario (L N°7509-95 art.6-d).
- ◆ Los **parceleros** del INDER (Instituto de Desarrollo Rural), después del **quinto** año (L N°7509-95 art.6-e).

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 conserva el **usufructo** del **inmueble**, bajo cualquier forma.

Cuando una propiedad pertenece 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

Está constituida por el **valor del inmueble registrado** en la administración tributaria¹⁷, al **1** de enero del año correspondiente (L N°7509-95 art.9).

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 (L N°7509-95 art.14-a).
- ◆ La **constitución** de un **gravamen hipotecario**. En este caso, la nueva **base imponible** es la **cuantía** por la que **responde el inmueble**, en caso de que sea superior al **valor registrado** (L N°7509-95 art.14-b).
- ◆ 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 (L N°7509-95 art.14-c).
- ◆ El **mayor valor** que los **sujetos pasivos reconozcan** formalmente mediante la **declaración** (L N°7509-95 art.14-d).
- ◆ El **fraccionamiento** de un **inmueble** (L N°7509-95 art.14-e).
- ◆ La **construcción** o **adición** de **mejoras** apreciables, siempre que representen un valor igual o superior al **20%** del valor registrado (L N°7509-95 art.14-f).

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 (L N°7509-95 art.15-a);
- ◆ el perjuicio que sufra un inmueble por causas ajenas a la voluntad de su titular (L N°7509-95 art.15-b);
- ◆ el valor que se derive de la valoración realizada por las municipalidades (L N°7509-95 art.15-c).

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).

¹⁷ Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo municipal a cargo de la percepción y fiscalización de los tributos.

Tipo de gravamen

(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.

Liquidación y pago del impuesto

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 determina cada municipio (L N°7509-95 art.22).

Para facilitar la percepción del tributo, el Estado y sus instituciones, que abonan salarios, dietas, pensiones, jubilaciones o similares, pueden **retener**, en cada período de pago, la **cuantía indicada** voluntariamente por los **interesados** (L N° 7509-95 art.24).

El impuesto se **abona** en la Tesorería del municipio o en las entidades convenidas y autorizadas por este (L N° 7509-95 art.26).

Los **municipios** pueden **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 (L N° 7509-95 art.25).

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 **2023** se muestran en la tabla siguiente:

Caja Costarricense de Seguro Social CCSS - 2023			
Concepto	Patrono (%)	Trabajador (%)	Total (%)
Seguro de Enfermedad y Maternidad (SEM)	9,25	5,50	14,75
Pensión Invalidez, Vejez y Muerte (IVM)	5,42	4,17	9,59
Total, CCSS	14,67	9,67	24,34

Caja Costarricense de Seguro Social CCSS - 2023			
Concepto	Patrono (%)	Trabajador (%)	Total (%)
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	26,67	10,67	37,34

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 **10,67%**. 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. Sus cuantías para **2023** son las siguientes:

- ♦ para el cálculo de la cuota de SEM (Seguro Enfermedad y Maternidad): **₡ 327.337**;
- ♦ para el cálculo de la cuota de IVM (Invalidez Vejez y Muerte): **₡ 306.383**.

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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	535
A.	Impuesto sobre Utilidades: Personas Jurídicas	535
B.	Impuesto sobre los Ingresos Personales: Personas Físicas.....	542
C.	De la Modalidad de Ingresos Brutos del IU: Personas Jurídicas	548
II.	Impuestos sobre la Propiedad	549
A.	Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY)	550
B.	Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas – (IPPTA)	551
C.	Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (IOTAF)	552
D.	Impuesto sobre el Transporte Terrestre (ITT).....	554
E.	Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (IPPE).....	557
F.	Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias (ITBH)	559
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	562
A.	Impuesto sobre las Ventas (IV)	562
B.	Impuesto sobre los Servicios (IS)	563
IV.	Impuestos Selectivos	565
A.	Impuesto Especial a Productos y Servicios - IEPS.....	565
V.	Impuesto sobre Transacciones Financieras.....	566
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	567
A.	Impuesto Aduanero – Arancel de Aduanas (IA)	567
VII.	Regímenes Simplificados.....	568
A.	Régimen Simplificado de Tributación – RST	568
VIII.	Otros impuestos	568
A.	Impuesto sobre Documentos - ID	569
B.	Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas – IUEP	572

C.	Impuesto por el Vertimiento Aprobado de Residuales en Cuencas Hidrográficas - IVR.....	573
D.	Impuesto por el Uso y Explotación de Bahías – IUEB.....	575
E.	Impuesto por la Utilización y Explotación de los Recursos Forestales y la Fauna Silvestre - IRFFS.....	578
F.	Impuesto por el Derecho de Uso de las Aguas Terrestres – IAT	580

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

A.	Contribución Territorial para el Desarrollo Local - CTDL	581
----	--	-----

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones a la Seguridad Social – CSS y CESS.....	583
B.	Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo – IUFT	585

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
- C. De la Modalidad de Ingresos Brutos del IU – Personas Jurídicas

A. Impuesto sobre Utilidades: Personas Jurídicas

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - LIU - arts.68-101)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre Utilidades (IU)*, grava las **utilidades imponibles** derivadas 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** las (LIU art.69):

- ◆ procedentes de la realización de todo tipo de **actividades económicas** (LIU art.69-a);
- ◆ derivadas de **elementos patrimoniales** no vinculados a actividades económicas (LIU art.69-b); y
- ◆ procedentes (directa o indirectamente) de las actividades que constituyen su objeto social o empresarial o su finalidad específica (LIU art.69-c).

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 determina¹ (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).

A efectos del impuesto, se entiende por **ingresos**, todos los derechos a percibir (en efectivo, especie, valores u otros), que **incrementan** el **patrimonio** disponible del **contribuyente**, de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera, que no están legalmente **excluidos** (LIU art.75).

Asímismo, 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).

1 Para determinar la **utilidad imponible** se tiene en cuenta el tipo de cambio vigente, de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera (LIU art.73).

Rentas exentas

Se aplica una **exención subjetiva** en el IU a (LIU art.101):

- ♦ el Banco Central de Cuba (LIU art.101-a);
- ♦ las instituciones religiosas y fraternales legalmente reconocidas (LIU art.101-b); y
- ♦ las instituciones internacionales sin fines de lucro con personalidad jurídica y sede central en Cuba (LIU art.101-c).

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 (LIU art.102-a);
- ♦ Los **incrementos** de **patrimonio** no lucrativos, no destinados a su comercialización (LIU art.102-b); y
- ♦ Los **resultados** derivados de los procesos de **reorganización** de **empresas** (LIU art.102-c).
- ♦ Los **dividendos** percibidos por **entidades estatales**, derivados de sociedades y otras entidades constituidas en Cuba (LIU art.102).

Deducciones

Los **contribuyentes** del impuesto pueden aplicar una **deducción** por aquellos **gastos corrientes 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**².

Aparte de las anteriores, los **contribuyentes** pueden aplicar las **deducciones** siguientes por (LIU art.84):

- ♦ Los **gastos de depreciación y amortización**³ legalmente establecidos (LIU art.84-a);
- ♦ La **amortización**⁴ de los **gastos preoperativos** y de **organización, constitución o desarrollo** (en el ejercicio o en un plazo no mayor de **5 años**⁵), 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 (LIU art.84-b);
- ♦ 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 (LIU art.84-c);
- ♦ 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 (LIU art.84-d);

2 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 No obstante, los **contribuyentes** pueden solicitar al ministro de Finanzas y Precios la autorización de un plazo superior.

- ◆ Las **mermas** productivas y el **deterioro** de mercancías, envases y materias primas, siempre que no superen los límites máximos autorizados (LIU art.84-e);
- ◆ Las **pérdidas**⁶ del periodo derivadas de la **venta** de propiedades, bienes y otros activos de la entidad (LIU art.84-f);
- ◆ Las **pérdidas fortuitas**⁷ por **daños** originados por causas ajenas al **contribuyente**, debidamente reconocidos, previo agotamiento, en su caso, de las **reservas obligatorias** creadas al efecto (LIU art.84-g);
- ◆ Las **pérdidas** por **cuentas incobrables**⁸ 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 (LIU art.88-d);
- ◆ Los **gastos** por **primas de seguros** (obligatorias y voluntarias) de cobertura de riesgos del **contribuyente** o de sus **trabajadores** (LIU art.88-b);
- ◆ Los **gastos** de **publicidad y propaganda** vinculados a la actividad de la empresa (LIU art.88-c);
- ◆ Los **intereses** de préstamos, **comisiones** y **gastos financieros**, de acuerdo con la práctica comercial vigente (LIU art.88-d);
- ◆ Los **gastos** incurridos en la **emisión de valores**, sin perjuicio de su **prorrateo** en un máximo de **5** años (LIU art.88-e);
- ◆ Las **cuantías abonadas** por el **arrendamiento** de bienes necesarios para la actividad de la empresa (LIU art.88-f);
- ◆ Los **gastos** de los **establecimientos y oficinas en el extranjero**, siempre que reúnan los requisitos exigidos para su **deducibilidad** (LIU art.88-g);
- ◆ 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 (LIU art.88-h);
- ◆ Las **donaciones** al Estado y a instituciones no lucrativas autorizadas (LIU art.88-i);
- ◆ Los **gastos** de **actividades de investigación y desarrollo** del ejercicio (LIU art.88-j);
- ◆ Las **inversiones** en **protección del medio ambiente** (contaminación atmosférica, vertidos contaminantes y la recuperación o tratamiento de los residuos industriales) (LIU art.88-k);
- ◆ 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 (LIU art.88-l);

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** (LIU art.88-m);
- ◆ La **participación** en los **gastos de la matriz** por parte de la empresa (LIU art.88-n);
- ◆ Las **aportaciones anuales** obligatorias a la Superintendencia de Seguros, por las **primas** emitidas por las entidades aseguradoras (LIU art.88-o);
- ◆ Las **asignaciones obligatorias** para la creación de **provisiones técnicas**⁹ y del **fondo de maniobra** por parte de las entidades de seguros y reaseguros (LIU art.88-p);
- ◆ Las **aportaciones** efectuadas por los **contribuyentes** en la **restauración y preservación** de zonas declaradas prioritarias para la conservación (LIU art.88-q);
- ◆ Las **reservas obligatorias** para **gastos** derivados de la **protección del medio ambiente**, por parte de los **concesionarios mineros** (LIU art.88-r);
- ◆ Los **gastos** de **representación** presupuestados (LIU art.88-s); y
- ◆ El importe de los **recargos de mora tributarios**, excepto el **recargo de apremio** (LIU art.88-t).

6 Ver Pérdidas, más adelante.

7 Ver Pérdidas más adelante.

8 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

9 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

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 corresponden al **ejercicio fiscal** (LIU art.90).

Se consideran **gastos no deducibles** (LIU art.91):

- ♦ Las **multas y sanciones** de cualquier tipo, así como los **recargos de apremio** (LIU art.91-a);
- ♦ Los **obsequios, gratificaciones, participaciones** u otras formas de **remuneración** no contempladas en la legislación (LIU art.91-b);
- ♦ La **amortización** de descuentos en la **venta** de **acciones** o **participaciones** del **contribuyente** (LIU art.91-c);
- ♦ Las **pérdidas no cubiertas por seguros**, motivadas por actitud negligente, manifiesta y comprobada (LIU art.91-d);
- ♦ Las **pérdidas por faltantes**, excepto en los casos en los que su denuncia es aceptada por los órganos policiales (LIU art.91-e);
- ♦ 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 (LIU art.91-f);
- ♦ Los **gastos de ejercicios anteriores** no registrados en su momento (LIU art.91-g);
- ♦ Los **gastos** de **seguridad social a corto plazo** que **excedan** de la **cuantía** legalmente establecida (LIU art.91-h);
- ♦ La **liquidación, disminución o utilización** de las **reservas obligatorias**, en destinos distintos a los previstos (LIU art.91-i);
- ♦ Los **pagos** por el Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (LIU art.91-j);
- ♦ 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 (LIU art.91-k); y
- ♦ **Otros gastos** establecidos legalmente por el Ministro de Finanzas y Precios (LIU art.91-l).

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 **2023** (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

Elementos	Tasa (%)
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:	
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 prorateando 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 Impuesto sobre Utilidades), para **amortizar** los **gastos de prospección y exploración**, aceptados como gastos sujetos a reembolso.

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-p).
- ♦ 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** autorizados¹⁰ (LIU art.93).

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 **contribuyente**, debidamente reconocido por la autoridad correspondiente, previo **agotamiento**, en su caso, de la **reserva obligatoria** creada al efecto (LIU art.84-g).
- ♦ las **pérdidas** por **cuentas incobrables**, una vez agotada la **provisión** correspondiente, originadas en operaciones habituales de la empresas, cuando el **deudor** (LIU art.87):
 - se ha extinguido o fallecido legalmente y no existen herederos o, bienes y derechos a su nombre (LIU art.87-a);
 - no tiene bienes embargables (LIU art.87-b), y;
 - no puede pagar sus cuentas y sus obligaciones son superiores al valor justo de mercado de sus activos (LIU art.87-c).

¹⁰ 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).

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 **2023**, el **tipo de gravamen** aplicado a la **utilidad imponible** es del **35%** (LIU art.97).

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, el Consejo de Ministros puede incrementar el tipo del IU hasta el **50%**, en caso de **explotación de recursos naturales** (renovables o no).

Por otra parte, los **ingresos** obtenidos por Cuba por las personas jurídicas extranjeras, sin establecimiento permanente, son gravados a 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 - LIIP - arts.16-67)

El denominado *Impuesto sobre los Ingresos Personales (IIP)*, grava los **ingresos** de las **personas físicas** (LIIP art.16).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por la **obtención**, por parte de lo **sujetos pasivos, de ingresos derivados** por (LIIP art.17):

- ◆ El **ejercicio** de **actividades laborales** por **cuenta propia** (LIIP art.17-a);
- ◆ El **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);
- ◆ La **realización** de **actividades industriales**, de **prestación de servicios, agrícolas y pecuarias** en general (LIIP art.17-c);
- ◆ Los **dividendos** o **participaciones** de las **utilidades** en empresas (LIIP art.17-d);
- ◆ El **arrendamiento** de **bienes muebles e inmuebles** propios que no constituyen una actividad de **trabajo** por **cuenta propia** (LIIP art.17-e);
- ◆ La **venta** de **bienes muebles e inmuebles** o de **derechos** sobre los anteriores (LIIP art.17-f);
- ◆ Los **salarios** (LIIP art.17-g);
- ◆ Las **gratificaciones** y otras **remuneraciones adicionales al salario** u otras fuentes de **ingresos del trabajo** (LIIP art.17-h); y
- ◆ **Otras fuentes de ingresos** (en efectivo o en especie) no descritas anteriormente (LIIP art.17-i).

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 fiscal¹¹, con independencia del país de origen de los **ingresos**, una vez **reducidos** por (LIIP art.20).

- ◆ El **mínimo exento** (LIIP art.20-a): **39.120 CUP** en **2023** (LIIP art.22);
- ◆ Los **gastos autorizados**¹² (LIIP art.20-b);
- ◆ Los **tributos abonados**, con excepción de este impuesto (LIIP art.20-c);
- ◆ Los **pagos** de la Contribución para la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad (LIIP art.20-d);
- ◆ Los **pagos** por el **arrendamiento** de bienes (muebles e inmuebles) a entidades autorizadas, siempre que estén debidamente justificados (LIIP art.20).

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).

Por el contrario, **no se encuentran gravadas** por el impuesto (LIIP art.18):

- ◆ Las **remesas** de ayuda familiar percibidas del exterior (LIIP art.18-a);
- ◆ Las **retribuciones** de los funcionarios **diplomáticos** y **consulares** acreditados en Cuba, en base a reciprocidad (LIIP art.18-b);
- ◆ Las **retribuciones** de los **funcionarios extranjeros** de organismos internacionales de los que Cuba forma parte (LIIP art.18-c);
- ◆ Los **ingresos** percibidos por los **miembros de cooperativas** que tributan por el Impuesto sobre Utilidades en la modalidad de **utilidad per cápita** (LIIP art.18-d);
- ◆ Las **dietas** y remuneraciones **por viajes**, percibidas de entidades cubanas (LIIP art.18-e);
- ◆ Las **jubilaciones, pensiones y demás prestaciones** de la **asistencia** y la **seguridad social** (LIIP art.18-f);
- ◆ Las **donaciones** al Estado y a instituciones no lucrativas autorizadas (LIIP art.18-g);
- ◆ Las **indemnizaciones** percibidas por **seguros** (LIIP art.18-h); y
- ◆ Los **intereses de depósitos** en cuentas de ahorro en bancos cubanos (LIIP art.18-i).

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).

11 El período de **12** meses, que coincide con el año natural (de enero a diciembre), salvo excepciones. 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.

12 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 no sujetas** 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 **2023** (LIIP art.51-a);
 - El **100%** de los **gastos** incurridos en el ejercicio de la actividad, siempre que se justifique el **80%** de estos, exceptuando aquellas actividades y sectores con límites específicos regulados en la Ley Anual de Presupuestos u otras disposiciones (a partir de **2021**) (LIIP art.21);
 - Los **pagos** por el **arrendamiento** de bienes **muebles e inmuebles** propiedad de entidades estatales, utilizados en el ejercicio de su actividad (LIIP art.51-c);
 - 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 (LIIP art.51-d); y
 - La **Contribución** por la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad (LIIP art.51-e).

Asimismo, los **trabajadores por cuenta propia** están obligados a efectuar **pagos anticipados mensuales** a cuenta del 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).

Además, la normativa establece el denominado *Régimen Simplificado de Tributación*¹³, 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** a entidades autorizadas debidamente justificados documentalmente (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** y **vehículos** realizadas dentro de un mismo año fiscal y de los **premios** en efectivo percibidos, los cuales son gravados a un **tipo** del **4%**, sin **deducción alguna** (LIIP art.42).

Por su parte, **la base imponible se determina:**

- ♦ En el caso de **vehículos**: por la **cuantía mayor** correspondiente al **valor** de **venta** de estos (incluidos en la escritura pública de transmisión), o el **valor referencial mínimo** correspondiente (LIIP art.43).

¹³ Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

- ◆ 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 **2022** (LIIP art.22);
- ◆ Los **gastos autorizados** (LIIP art.20-b)¹⁴;
- ◆ Los **tributos pagados**, excepto el Impuesto sobre Ingresos Personales (LIIP art.20-c); y
- ◆ Los **pagos** por la **Contribución** para la restauración y preservación de las zonas donde desarrollan su actividad (LIIP art.20-d).
- ◆ Los **pagos** por el **arrendamiento** de bienes (muebles e inmuebles) a entidades autorizadas, siempre que estén debidamente justificados (LIIP art.20).

Pérdidas

Tipo de gravamen

En **2023**, la **base imponible** del IIP se somete a gravamen en base a la siguiente **escala** de **tipos progresivos** (LIIP art.26-1):

Ingresos imponible 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

¹⁴ 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).

Por su parte, a partir del **18-9-21**¹⁵, los socios de las **micro, pequeñas y medianas empresas** deben **abonar** el IIP por los **dividendos** brutos **percibidos** (sin descuento de los **gastos deducibles**), una vez **deducido** el **mínimo exento** de **39.120 CUP**, de acuerdo con la escala siguiente (LIIP art.26-2).

Ingresos mensuales (CUP)	Tipo de gravamen (%)
Hasta 75.000,00	3
Más de 75.000,00 hasta 150.000,00	5
Más de 150.000,00 hasta 250.000,00	10
Más de 250.000,00 hasta 350.000,00	15
Más de 350.000,00	20

No obstante, los socios de las **micro, pequeñas y medianas empresas** están **exentos** del **pago** del Impuesto sobre los Ingresos Personales por los **dividendos** obtenidos en el **primer año** de operaciones.

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).

Las personas físicas (cubanas y extranjeras) con residencia permanente en Cuba, que perciben **ingresos** de contratos individuales de trabajo¹⁶ 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).

Retenciones por pagos internos

A partir de **2021**, los **ingresos** devengados en **moneda extranjera** se convierten a pesos cubanos, aplicando el tipo de cambio establecido (LIIP art.29)

Los **sujetos**, de acuerdo con la fuente generadora de sus **ingresos**, la **actividad** que realizan o el **régimen impositivo** que se les aplica, efectúan **pagos anticipados a cuenta** de este impuesto, a través de **cuotas, pagos periódicos y retenciones** (LIIP art.30).

Estos **pagos** se efectúan 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 (directamente, 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 pagan o representan al **sujeto** quedan obligados a **retener e ingresar** como **pagos anticipados** el impuesto correspondiente, de acuerdo con lo establecido en esta Ley y sus disposiciones complementarias (LIIP art.32).

¹⁵ En base al Decreto-Ley N° 49-2021, en su artículo 1.

¹⁶ 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 (LIIP art.28).

Las **retenciones** referidas en el artículo anterior se aplican a un tipo del **5%** sobre la **cuantía abonada** (LIIP art.33).

Por su parte, las **micro, pequeñas y medianas empresas** deben aplicar una **retención** a sus socios de un **5%** sobre sus **distribuciones** anticipadas de **dividendos**. Estas **retenciones** se **descuentan** del Impuesto sobre los Ingresos Personales a liquidar al cierre del año por los socios (LIIP art.26-2).

Retenciones por pagos a no residentes

Las **personas físicas no residentes** que obtienen **ingresos** en Cuba están sujetos a una **retención definitiva** del **15%** sobre la **cuantía abonada** (LIIP art.27 y 33).

C. De la Modalidad de Ingresos Brutos del IU: Personas Jurídicas

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LIU - 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 (LIU art.109-a); y
- ♦ **No efectúan** íntegramente el **registro contable** de sus operaciones o presentan resultados financieros no fiables, comprobados a través de una auditoría fiscal (LIU art.109-b).

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

Actividades económicas		Tipo (%)
7	Suministro de electricidad, gas y agua	4,0
8	Construcción	4,0
9	Comercio; Reparación de efectos personales	1 a 5
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 ¹⁷
19	Otras Actividades de Servicios Comunes, de Asociaciones y Personales	1,0

Los **sujetos pasivos** que 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 2023
- B. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas (IPPTA) – no aplicado en 2023
- 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)

¹⁷ 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 – LIPVSY – arts.161-168)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas y Solares Yermos (IPVSY)* **no resulta de aplicación en el año 2023**, en base a la Disposición Especial Segunda de la Ley de Presupuestos de **2023** (L 157-22 DE Segunda-1). 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).

Los **sujetos pasivos** que efectúan el **pago** del IPVSY antes del **28** de febrero del ejercicio fiscal, disfrutan de una **bonificación** del **20%** de la **cuota** del impuesto (L 113-12 art.158)

B. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas – (IPPTA)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LIPPTA – arts.169-174)

El denominado *Impuesto sobre la Propiedad de Viviendas o Posesión de Tierras Agrícolas (IPPTA)* **no resulta de aplicación en el año 2023**, en base a la Disposición Especial Segunda de la Ley de Presupuestos de **2023** (L 157-22 DE Segunda-2). 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 tierra¹⁸, 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).

Los **sujetos pasivos** que efectúan el **pago** del IPPTA antes del **28** de febrero del ejercicio fiscal, disfrutan de una **bonificación** del **20%** de la **cuota** del impuesto (L 113-12 art.158).

C.

Impuesto por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales (IOTAF)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LIOTAF - 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).

La Ley 157-2022, del Presupuesto del Estado para **2023**, en su art. 88, establece que el impuesto se aplica en **2023** en todas las provincias y municipios cubanos, a partir de último balance de la tierra certificado por el Ministerio de Agricultura.

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 (LIOTAF art.175-a);
- ◆ que están cubiertas de marabú, malezas o plantas invasoras (LIOTAF art.175-b); y
- ◆ deficientemente aprovechadas, de acuerdo con lo establecido en la legislación especial (LIOTAF art.175-c).

El IOTAF resulta exigible desde el momento de notificación de la ociosidad de las tierras por parte del Ministerio de Agricultura (LIOTAF art.180).

¹⁸ 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).

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 que 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 - LITT - 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 **2023** (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 vehículos (LITT art.185):

- ♦ de **motor** del servicio diplomático y consular extranjeros acreditados en Cuba (LITT art.185-a);
- ♦ de **motor** y de **tracción animal** de los Ministerios de las Fuerzas Armadas Revolucionarias y del Interior (LITT art.185-b); y
- ♦ 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) (LITT art.185-c).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto **se abona** en base a las cuantías indicadas en la **tabla anterior** del Anexo N° 2 (LITT art.186).

Los **sujetos pasivos** que efectúan el **pago** del ITT antes del **28** de febrero del ejercicio fiscal, disfrutan de una **bonificación** del **20%** de la **cuota** del impuesto (L 113-12 art.158).

E. Impuesto sobre la Propiedad o Posesión de Embarcaciones (IPPE)

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - LIPPE - 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** (LIPPE art.190-a); y
- ♦ **no residentes** que **matriculan embarcaciones** en Cuba (LIPPE art.190-b).

Base imponible y Tipo de gravamen

A 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 - LITBH - 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 (LITBH art.197-a);
- ◆ La **adjudicación** para el **pago** de las **deudas** (LITBH art.197-b);
- ◆ Las **adjudicaciones** de bienes y derechos derivadas de la **disolución** de la **comunidad matrimonial** (LITBH art.197-c);
- ◆ Las **permutas** de viviendas (LITBH art.197-d);
- ◆ La **adquisición** de bienes **inmuebles** (comercializados por empresas inmobiliarias u otras entidades autorizadas), en el momento de obtención de la titularidad definitiva del bien (LITBH art.197-e); y
- ◆ Las **transmisiones** de bienes y derechos de todo tipo, a título de **herencia o legado** (LITBH art.197-f).

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 (LITBH art.198).

- ◆ También está obligadas al impuesto, las **personas físicas** cubanas con **residencia permanente** en Cuba, por los **bienes** localizados y **derechos** ejercitables **fuera de Cuba**.
- ◆ A efectos del impuesto, se consideran localizados en Cuba, los bienes inmuebles o muebles situados o que se hallen habitualmente en Cuba, 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 (LITBH art.199-a);
- ◆ Los **donatarios** de todo tipo de bienes y derechos susceptibles de valoración económica (LITBH art.199-b);
- ◆ Los **legatarios y herederos** de bienes y derechos susceptibles de valoración económica (LITBH art.199-c);
- ◆ Los **permutantes** (LITBH art.199-d); y
- ◆ **Otros sujetos** que realizan o intervienen en actos jurídicos gravados por este Impuesto (LITBH art.199-e).

Base imponible

Con carácter general, la **base imponible** del ITBH está constituida por el **valor legal**¹⁹ de los bienes o derechos transmitidos (LITBH art.201).

¹⁹ Basado documentos y libros, dictámenes periciales, reproducciones judiciales de documentos o cualquier otro medio de prueba, legalmente reconocido.

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**, entendiéndose 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 **donaciones de viviendas**: por el **valor referencial mínimo** establecido por el Ministerio de Finanzas y precios, o por su **valor actualizado**, para las **donaciones entre familiares** hasta el cuarto grado de consanguinidad
 - 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 la **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.
 - En **2023**, las **compraventas y donaciones** de vehículos a motor, entre personas físicas y cooperativas no agropecuarias u otras formas de gestión no estatal: por la **cuantía mayor** correspondiente al **valor declarado** en la escritura pública o el **valor referencial mínimo** (L 144-21 art.90-2).

Tipo de gravamen

Los **sujetos pasivos** del impuesto **obligados al pago** de este Impuesto tributan de acuerdo con las reglas siguientes (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 (LITBH art.205-a);
- ◆ las **permutas** de viviendas: **4%** sobre el **valor actualizado del bien** adquirido por cada permutante (LITBH art.205-b);
- ◆ las **adjudicaciones** de participaciones por disolución de la comunidad matrimonial de bienes: **1%** (LITBH art.205-c); 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 (LITBH art.205-d).

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 1.000	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

Base imponible (\$)	Tipo (%)
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** (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 **2023**, 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 157-22 art.91-4).

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 (LITBH art.200-a);
- ♦ Los **organismos internacionales**, por los **inmuebles** adquiridos para sus sedes (LITBH art.200-b);
- ♦ Los **gobiernos extranjeros**, por los inmuebles adquiridos para sus representaciones diplomáticas o consulares, a condición de reciprocidad (LITBH art.200-c);
- ♦ Los **centros** benéficos, hospitalarios, docentes y deportivos, museos, bibliotecas y unidades presupuestadas, por las **donaciones percibidas** (LITBH art.200-d); y
- ♦ Las **sociedades**, por los **aportes de capital** (LITBH art.200-e).

Asimismo, se aplica una **bonificación** del **20%** en la **cuota** del Impuesto (LITBH art.208):

- ◆ a los **herederos** no aptos para trabajar y que dependen 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 firmeza (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).

- ◆ Excepcionalmente, este impuesto puede pagarse en **bienes** o **valores** de interés para el Estado cubano, previa autorización del Ministro de Finanzas y Precios, oído el parecer de los organismos correspondientes.

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 – LIV – arts.132-138)

B. Impuesto sobre los Servicios (IS)

Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LIS – arts.146-150)

Hecho imponible

El **hecho imponible** de estos impuestos está constituido:

En el caso del Impuesto sobre las Ventas - IV: por la **compraventa, importación o producción** (total o parcial) 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).
- ♦ A partir de **2022**, el IV también se aplica a las **ventas** realizadas a través de **canales y plataformas digitales**, incluidas las realizadas en moneda libremente convertible (Ley 144-21 art.82-1).

En el caso del Impuesto sobre los Servicios - 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;
- ♦ A partir de **2022**, el IS también se aplica a las **ventas** realizadas a través de **canales y plataformas digitales**, incluidas las realizadas en moneda libremente convertible (Ley 144-21 art.82-1).

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).

- ♦ A partir de **2022**, también se incluyen las **micro, pequeñas y medianas empresas**, por la **comercialización minorista de bienes** a la población (Ley 144-21 art.78), así como a las **asociaciones y fundaciones** que efectúan **ventas** (Ley 144-21 art.81).
- ♦ En **2023**, se incluyen las **personas jurídicas**, por la **comercialización minorista de bienes** a la población (L 157-22 art.76).

En el caso del IS: las personas físicas y jurídicas que **prestan los servicios gravados** (LIS art.147).

- ♦ A partir de **2022**, también se incluyen las **micro, pequeñas y medianas empresas**, por las **prestaciones de servicios** a la población (Ley 144-21 art.78), , así como a las **asociaciones y fundaciones** que **prestan servicios** (Ley 144-21 art.81).
- ♦ En **2023**, se incluyen las **personas jurídicas**, por las **prestaciones de servicios** a la población (L 157-22 art.76).

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 157-22) establece los siguientes **tipos** de **gravamen** para los Impuesto sobre las Ventas y los Servicios en **2023**:

- ◆ Las **personas jurídicas** aplican un **tipo** del **10%**, por la **comercialización minorista** de **bienes** y la **prestación** de **servicios** a la población (L 157-22 art.76).
- ◆ Este mismo tipo (**10%**) se aplica a las **cooperativas no agropecuarias** y a las **micro, pequeñas y medianas empresas**, por el total de sus ventas y servicios (L 157-22 art.77).
- ◆ El **tipo** aplicable por las **personas físicas** es del **10%** (L 157-22 art.78).
- ◆ En **2023**, el **tipo** aplicable a las **asociaciones, fundaciones** y otras formas asociativas, por las **ventas realizadas** y **servicios prestados** a la población, es del **10%**, en base a lo que disponga el Ministerio de Finanzas y Precios (L 157-22 art.79).
- ◆ En el transcurso de **2023**, las **ventas** realizadas mediante **canales y plataformas digitales**, de acuerdo con lo que se disponga para la comercialización por canales electrónicos (L 157-22 art.80-1).
- ◆ Se faculta al Ministro de Finanzas y Precios a regular la aplicación de este tributo y el **tipo** de **gravamen** para su cálculo y pago, con un límite del **10%** (L 180-22 art.80-2).
- ◆ Un **tipo** del **5%** al impuesto por la prestación de **servicios de telecomunicaciones** por parte de la Empresa de Telecomunicaciones de Cuba (L 157-22 art.82)

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 (L 113-12 art.153-a); y
- ◆ los **bienes y servicios** destinados a la **exportación** (L 113-12 art.153-b).

Por su parte, la Ley de Presupuestos de **2023** (L 157-22) establece la **no sujeción**:

- ◆ En el IV, a la **comercialización** de **libros, periódicos, revistas, materiales educativos, científicos**, así como la **venta de materiales** relacionados con el **desarrollo educativo y cultural** de la población (L 157-22 art.83).
- ◆ En el IS, a la **transmisión** de **energía eléctrica** prestada por las empresas de la Unión Nacional Eléctrica (L 157-22 art.84).
- ◆ Asimismo, se aplica una **exención** de los Impuestos sobre las Ventas por la **comercialización minorista** y sobre los Servicios (L 157-22 art.85-1):
 - La **canasta familiar normada**, que incluye los productos de entrega específica a **niños** (L 157-22 art.85-1-a);
 - La **venta liberada o regulada** de la **papa** y el **gas licuado y manufacturado** (L 157-22 art.85-1-b);
 - Las **dietas médicas** por enfermedades crónicas de la infancia, retrovirosis, la fórmula basal, módulos para niños con déficit nutricional, y de postrados e incontinentes, así como los productos no alimenticios de venta regulada de canastilla, el calzado profiláctico y el uniforme escolar (L 157-22 art.85-1-c);
 - Los **medicamentos** de venta en **farmacias comunitarias** (L 157-22 art.85-1-d);

- 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 (L157-22 art.85-1-e);
- Los **productos** de **óptica** y artículos médicos, **prótesis auditivas**, financiadas total o parcialmente por el Estado (L 157-22 art.85-1-f);
- El Programa de Sistema de Alimentación Familiar (L 157-22 art.85-1-g);
- La **merienda escolar** (L 157-22 art.85-1-h);
- Los **servicios** de **reparación** del **calzado ortopédico** (L 157-22 art.85-1-i);
- El **servicio estatal** de **transporte** de pasajeros urbano, suburbano, rural, intermunicipal y del Plan Turquino (marítimo, ferroviario y aéreo nacional (L 157-22 art.85-1-j); y
- **Otras** que se determinen de conformidad con lo dispuesto en la Ley 113 “Del Sistema Tributario” (L 157-22 art.85-1-k).

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 (LIVS art.152-a);
- ♦ 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 (LIVS art.152-b); 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 (LIVS art.152-c).

IV. Impuestos Selectivos

A. Impuesto Especial a Productos y Servicios - IEPS

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LIEPS – arts.140-145)

Hecho imponible

El IEPS 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).

De acuerdo con la **Ley de Presupuestos**:

- ♦ En **2023**, el IEPS se aplica a (L 157-22 art.87-1):
 - la **venta** de **vehículos de motor** (L 157-22 art.87-1-a);
 - la **comercialización** (mayorista y minorista) de **cigarros y tabacos** (L 157-22 art.87-1-b); y
 - la **comercialización** de **bebidas alcohólicas** (L 157-22 art.87-1-c).

La normativa faculta al Ministro de Finanzas y Precios a aplicar el IEPS a otros bienes y servicios en el transcurso del año (L 144-21 art.88-2)

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos** de este impuesto, las personas (naturales y jurídicas) que **producen y comercializan productos o servicios** gravados (LIEPS art.142).

- ♦ En **2023**, se incluyen (L 157-22 art.87-1):
 - las **entidades comercializadoras de vehículos de motor autorizadas** (L 157-22 art.87-1-a).
 - los **mayoristas y minoristas** de cigarros y tabacos (L 157-22 art.87-1-b); y
 - las **entidades** del Grupo Azucarero AZCUBA autorizadas (L 157-22 art.87-1-c).

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 – LIA – 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 trimestral** de cuotas consolidadas mensuales, establecidas por el Ministro de Finanzas y Precios.

Por el contrario, no pueden formar parte del RST, los **trabajadores por cuenta propia** con **ingresos anuales** iguales o superiores a **CUP 200.000** o contratan personas para el ejercicio de la actividad y, por tanto, tributan de acuerdo con el Régimen General de Tributación (LRST art.62).

Los **sujetos pasivos** del RST están sujetos al **pago de cuotas consolidadas mensuales** del **20%** de los **ingresos** obtenidos, una vez deducido el **mínimo exento mensual** de **3.260 CUP** (Resolución 345-2021 art.22-1), que debe ser abonado **trimestralmente**, dentro de los primeros 20 días naturales del mes siguiente al **trimestre vencido** (Resolución 345-2021 art.22-2).

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 han obtenido, **ni descuentan** los **gastos** incurridos ni los **tributos** pagados, bajo el 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, debiendo utilizar para el control de sus operaciones los registros de Ingresos y Gastos establecidos por la ONAT (LRST art.65).

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 - LID - arts.216-223)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto sobre Documentos - ID*, 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** o en su **valor equivalente** a través de los **canales electrónicos de pago** u otras formas que se establezcan, en pesos cubanos (LID art.219).

En **2023**, 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

Documentos gravados		Cuantía a pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
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
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

Documentos gravados		Cuantía a pagar (CUP)	
		Grupo 1	Grupo 2
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 (LID art.220-a);
- ◆ 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 (LID art.220-b);
- ◆ 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 (LID art.220-c);
- ◆ Las **certificaciones** de determinados trámites a efectos de carnés de identidad, asuntos judiciales, notariales, registro civil y servicio militar activo (LID art.220-d);
- ◆ Los **documentos** requeridos por el Ministerio del Interior, la Fiscalía General, los Tribunales Populares y la Contraloría General de la República (LID art.220-e);
- ◆ 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 (LID art.220-f);
- ◆ Las **licencias** de **armas de fuego** de sexta clase expedidas para las armas de fuego expuestas en los museos (LID art.220-g); y
- ◆ Los **documentos** y **trámites** solicitados y efectuados por la Oficina Nacional de Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones (LID art.220-h).

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 **2023**.

B. Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas – IUPEP

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones - LIUEP - arts.239-245)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto por el Uso o Explotación de las Playas (IUPEP)*, grava la realización de las siguientes **actividades** (LIUEP art.239):

- ◆ **hostelería** (LIUEP art.239-a);
- ◆ **marinas y náuticas** (LIUEP art.239-b);
- ◆ **alojamiento** (LIUEP art.239-c);
- ◆ **servicios gastronómicos** (LIUEP art.239-d); y
- ◆ **comercialización de bienes y productos** (LIUEP art.239-e).

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 Sierna 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.
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 **finés 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 **2023**, el impuesto **sólo se aplica** en las zonas de playa incluidas en los **epígrafes 7 y 8** de la tabla anterior (Ley 157-22 art. 94-1). 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 157-22 art. 94-2)

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 - LIVR - 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 competentes²⁰), medidos en **metros cúbicos (m³)** diarios (LIVR art.252).

Estos **tipos** se establecen en la Ley Anual del Presupuesto (LIVR art.253).

En **2023**, 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 157-22 art.95-1).

Las tablas siguientes indican los tipos aplicables en CUP, por metros cúbicos (m³) diarios de vertidos (Ley 157-22 art.96):

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

20 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).

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 - LIUEB - arts.258-266)

Hecho imponible

Se establece el denominado *Impuesto sobre el Uso y Explotación de las Bahías - IUEB* 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 (LIUEB 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 (LIUEB art.259-a);
- ♦ las **embarcaciones menores** propulsadas, en funciones estatales de control e inspección (LIUEB art.259-b);
- ♦ las **embarcaciones** (nacionales y extranjeras) participantes en eventos deportivos internacionales celebrados en Cuba (LIUEB art.259-c); y
- ♦ los **buques extranjeros** en visita oficial a Cuba (LIUEB art.259-d).

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 **2023**, el impuesto sólo se aplica en las bahías de **La Habana, Matanzas y Cienfuegos** (Ley 157-22 art.97).

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
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 - LIRFFS - 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 (LIRFFS art.269-a); 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 (LIRFFS art.269-b).

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 **2023**, 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: oleorresina 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 - LIAT - 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

El **tipo** de **gravamen** del impuesto se fija en la Ley del Presupuesto del Estado anual (LIAT art.278).

En **2023**, el **tipo** aplicable al **consumo** de **agua** es de **0,0004 CUP** por m³ consumido (Ley 157-22 art.99-1). Se aplica una exención en el **pago** del impuesto a las **empresas** de **aprovechamiento hidráulico** (Ley 157-22 art.99-2).

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 - LCTDL - arts.305-315)

Hecho imponible

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 157-22 art.100-1).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** de esta Contribución, las **empresas**, las **micro, pequeñas y medianas empresas** (desde el **18-9-21**), las **sociedades mercantiles** (de capital totalmente cubano) y las **cooperativas**, por sus establecimientos, con independencia del municipio de localización (LCTDL art.306).

En **2023**, se encuentran **sujetos al pago** de la CTDL (Ley 157-22 art.100-2):

- ♦ las **cooperativas** (agropecuarias y no agropecuarias);
- ♦ las **unidades básicas de producción cooperativa**;
- ♦ las **micro, pequeñas y medianas empresas**; 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 157-22 art.100-3):

- ♦ 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**, la **micro, pequeña y mediana empresas** (desde **18-9-21**), **sociedad** o **cooperativa** cuando genera por sí misma estos **ingresos**.

Tipo de gravamen

El **tipo** de **gravamen** aplicable se dispone en la Ley Anual del Presupuesto (LCTDL art.309).

En el año **2023**, el **tipo impositivo** aplicable a la **base imponible** es del **1%** (Ley 157-22 art.100-1).

Las **empresas** fundamentalmente **importadoras** pueden **deducir** el **coste** de las **ventas** de las **mercancías** de su **ingresos totales** (Ley 157-22 art.101-2).

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 financiero deducible** a efectos del Impuesto sobre Utilidades (LCTDL art.312).

En **2023**, se **evalúa** la situación de las entidades comercializadoras mayoristas en la economía interna para realizar los ajustes requeridos relacionados con el coste de las materias primas y los insumos importados (Ley 157-22 art.100-3).

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones a la Seguridad Social – CSS y CESS

(Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LCSS – arts.286-295; Ley 113-12, de 23-7-12 y sus modificaciones – LCESS – 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).

Hecho imponible

Está constituido:

- ♦ **En las CSS:** por el **empleo** de **personal remunerado** beneficiario del Régimen General de la Seguridad Social (LCSS art.287).
- ♦ **En las CESS:** por los **incorporados** al régimen de la Seguridad Social (LCESS art.297).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** de:

- ♦ **as CSS, en calidad de contribuyentes:** las **personas jurídicas** y **físicas** autorizadas a concertar contratos de trabajo, que emplean beneficiarios del Régimen General de la Seguridad Social (LCSS art.288).
- ♦ **de las CESS:** las **personas físicas** incorporadas al Régimen General de Seguridad Social, incluidas las beneficiadas con cualquiera de los regímenes especiales establecidos (LCESS art.298).

Base imponible

La **base imponible**²¹ está constituida:

- ♦ **En las CSS:** por la **totalidad** de los **salarios** devengados por los trabajadores de las entidades que emplean personal remunerado, incluidas todas las **remuneraciones adicionales** percibidas, así como las indemnizaciones derivadas de la finalización de la relación laboral (LCSS art.289).

21 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, incluidos los socios de las cooperativas no agropecuarias y de las micro, pequeñas y medianas empresas, unidades básicas de producción cooperativa, las cooperativas agropecuarias, 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 157-22 art.22).

- ◆ **En las CEES (2023):** por la **totalidad** de los **ingresos** por **salarios** y la **distribución** de **utilidades**, según corresponda, por los **trabajadores** de (L 157-22 art.22-1):
 - El sector presupuestado.
 - El sistema empresarial.
 - Las micro, pequeñas y medianas empresas y cooperativas no agropecuarias,
 - El sector de la inversión extranjera
 - Las entidades autorizadas que suministran trabajadores a concesionarios y usuarios de la Zona Especial de Desarrollo Mariel.

No obstante, se **excluyen** de la **base imponible**:

- ◆ En el caso de los **empleadores** (LCSS art.290):
 - Las **remuneraciones** (en efectivo o en especie), abonadas a los trabajadores como **incentivos**, derivadas de la **participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa**, una vez abonado el IU (LCSS art.290-a);
 - Los **salarios** y **beneficios adicionales** devengados por las Milicias de Tropas Territoriales y reservistas movilizadas por períodos superiores a **10 días** (LCSS art.290-b); y
 - Las **garantías salariales** y **subsidios** devengados por los trabajadores declarados disponibles (LCSS art.290-c).
- ◆ En el caso de los **trabajadores** (LCESS art.300):
 - Las **cuantías abonadas** a la SS (LCESS art.300-a);
 - Las **dietas** (LCESS art.300-b); y
 - Los **ingresos** no considerados **salarios** (LCESS art.300-c).

Tipo de gravamen

El **tipo de gravamen**²² de las CSS se **determina anualmente** en la Ley de Presupuestos del Estado (LCSS art.291; LCESS art.301).

En **2023**, el **tipo de gravamen** aplicable es:

- ◆ **Empleadores: 14%** que se desdobra en (L 157-22 art.20-1 y 2):
 - Un **12,5%**, a **abonar al Estado**; y
 - Un **1,5%**, destinado al **pago de prestaciones** de SS a corto plazo a los trabajadores vinculados
- ◆ **Trabajadores:** de acuerdo con la tabla siguiente (L 157 art.21-2)
 -

Ingresos mensuales (CUP)	Tipo (%)
Hasta 15.000	5
Mas de 15.000	10%

Liquidación y pago del impuesto

Los **contribuyentes** están obligados a presentar **mensualmente**, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al **devengo** de las **remuneraciones**, una **declaración** a la ONAT, por la **remuneraciones** abonadas en el periodo, **determinando** y **abonando** la contribución correspondiente (LCSS art.294).

El **pago** de las CESS debe efectuarse, dentro de los primeros 10 días hábiles de cada mes, en las sucursales bancarias correspondientes a su domicilio fiscal (LCSS art.303).

²² Ibidem

El **pago** de las CSS se efectúa en la misma moneda en la que se devengan los salarios y cualquier otro tipo de remuneración a los beneficiarios (LCSS art.293).

Por su parte, las CSS correspondientes a las **cuantías devengadas** por los trabajadores en concepto de **vacaciones** se hace efectiva en el momento del **pago** (LCSS art.295).

Las CSS de los trabajadores por **cuenta propia** se abonan **trimestralmente**, dentro de los primeros **20** días naturales del mes siguiente al **trimestre vencido**, directamente mediante transferencia u otras formas de **pago** reconocidas, en las sucursales bancarias u otras oficinas habilitadas a tales efectos (LCSS art.304).

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 – LIUFT – arts.224-237)

Hecho imponible

Está constituido por la **utilización** de **fuerza de trabajo remunerada**, por parte de los **sujetos pasivos** (LIUFT art.225).

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** (LIUFT art.230-a);
- ♦ las **cuantías devengadas** (en efectivo o en especie) como **incentivos**, por la **participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa**, una vez abonado el IUE (LIUFT art.230-b);
- ♦ las **garantías salariales** y **subsidios** devengados por los **trabajadores** declarados disponibles o interrumpidos (LIUFT art.230-c);

- ◆ los **salarios** y **beneficios** adicionales devengados por los **milicianos** de las Milicias de Tropas Territoriales y **reservistas** movilizados por períodos superiores a **10 días** (LIUFT art.230-d);
- ◆ las **remuneraciones** de los **trabajadores** incorporados a las **micro brigadas sociales** (LIUFT art.230-e); y
- ◆ las **remuneraciones** a los **trabajadores discapacitados** (LIUFT art.230-f).

Por su parte, a partir del **18-9-21**, 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) y se considera como remuneración mínima la cuantía equivalente a un **salario medio mensual** de la **provincia**²³ (LIUFT art.236).

Tipo de gravamen

En **2023**, de acuerdo con la Ley de Presupuestos, el **tipo** de **gravamen** es del **5%**²⁴ (Ley 157-22 art.92).

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 **2023**, 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 157-22 art.93).

23 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).

24 Salvo las excepciones previstas en la Ley 113 “Del Sistema Tributario”, en la Ley 118 “Ley de la Inversión Extranjera” y en el Decreto 316 “Reglamento del Decreto-Ley de la Zona Especial de Desarrollo Mariel” (L 157-22 art.92).

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	589
A.	Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas.....	589
B.	Impuesto a la Renta: Personas Físicas.....	604
C.	Impuesto a las Empresas Petroleras.....	616
D.	Contribución Única Temporal.....	618
II.	Impuestos sobre la Propiedad	618
A.	Impuesto sobre las Herencias.....	618
B.	Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Motorizados.....	621
C.	Impuesto del 1% sobre la Transferencia de Vehículos Usados	623
D.	Impuesto a los Activos en el Exterior.....	624
E.	Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades.....	625
F.	Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Físicas	626
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	626
A.	Impuesto al Valor Agregado	626
IV.	Impuestos Selectivos	634
A.	Impuesto a los Consumos Especiales.....	634
B.	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables.....	640
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	642
A.	Impuesto a la Salida de Divisas.....	642
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	646
A.	Derechos Arancelarios y Derechos Antidumping, Compensatorios y los Resultantes de la Aplicación de Medidas de Salvaguardia	646
VII.	Regímenes Simplificados.....	647
A.	Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares - RIMPE.....	647
VIII.	Otros impuestos	649
A.	Impuesto Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior	649

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I. Impuestos sobre la Propiedad	649
A. Impuesto a los Predios Urbanos	650
B. Impuesto a los Predios Rurales	652
C. Impuesto de Alcabala	654
D. Impuesto a los Activos Totales	656
E. Impuesto a los Vehículos (Impuesto al Rodaje)	657
F. Impuesto a los Espectáculos Públicos	659
G. Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas	659
H. Impuesto a las Utilidades en la Transferencia de Predios Urbanos y Plusvalía de los Mismos	660
I. Impuesto sobre el Valor Especulativo del Suelo en la Transferencia de Bienes Inmuebles	661

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	663
--------------------------------------	------------

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 impuestos

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

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

El denominado *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 y no domiciliadas 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 obtienen **ingresos sujetos a retención** en la fuente.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del Impuesto a la Renta, las **sociedades**, nacionales o extranjeras, domiciliadas y no domiciliadas en Ecuador, que obtienen **ingresos gravados**. Los **sujetos pasivos** obligados a llevar contabilidad determinan y abonan el impuesto en base de los resultados de esta (LRTI art.4).

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 **fuentes 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 consolidan sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas;
- ◆ los fondos de inversión o cualquier entidad que, aunque no tenga personalidad jurídica, constituye 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 puede 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 (RLRTI art.47).
- ◆ 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** (RLRTI art.s/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 (LRTI art.8-3);
- ◆ 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 (LRTI art.8-3-1);
- ◆ 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) (LRTI art.8-4);
- ◆ las **utilidades y dividendos** distribuidos por sociedades ecuatorianas (LRTI art.8-5);

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 **derivados** de las **exportaciones** realizadas (directa o indirectamente), por sociedades residentes y no residentes con establecimiento permanente en el Ecuador (LRTI art.8-6);
- ♦ los **intereses** y demás **rendimientos financieros** abonados por sociedades (nacionales o extranjeras) y por entidades públicas (LRTI art.8-7);
- ♦ las **provisiones** creadas para el pago de **jubilaciones** o **ceses**, deducidas como **gasto** y no efectivamente **abonadas** a los beneficiarios (LRTI art.8-8-1);
- ♦ los **provenientes** de **herencias**, **legados**, **donaciones** y hallazgo de bienes situados en el Ecuador (LRTI art.8-9);
- ♦ cualquier **otro ingreso** percibido por las sociedades, incluidos los **incrementos** de **patrimonio no justificados** (LRTI art.8-10).

Los **ingresos** de **fuerza 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 (LRTI art.31).

Rentas exentas

A efectos de la **determinación** y **liquidación** del impuesto a la renta, están **exonerados exclusivamente** (LRTI art.9):

- ♦ 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 **reversión** 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 son transferidos y los **derechos** de **capital** de la sociedad, fondo y fideicomiso, se encuentran inscritos en una **bolsa** de **valores** ecuatoriana (LRTI art.9-1-a);
- la **sociedad**, **fondo** y **fideicomiso** dispone de, al menos, **50** beneficiarios y ninguno es titular (directa o indirectamente) del **49%** o más del **patrimonio** en el ejercicio fiscal (LRTI art.9-1-b);
- se distribuye la totalidad de **dividendos** generados en el ejercicio fiscal a sus accionistas y participes (LRTI art.9-1-c).
- ♦ 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 suscriben **contratos** de **prestación** de **servicios** para la exploración y explotación de **hidrocarburos** con el Estado (LRTI art.9-13).
 - **Obtenidos** por **fideicomisos mercantiles** que no realizan 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**.
- ♦ A partir de **29-11-2021**, los **rendimientos** y **beneficios** (obtenidos por sociedades residentes y no residentes), por **depósitos a plazo fijo** en instituciones financieras ecuatorianas, **inversiones** en valores de **renta fija**

negociados en bolsa, incluidos los **rendimientos** y **beneficios** distribuidos por **fideicomisos** mercantiles de **inversión**, **fondos** administrados o colectivos de **inversión** y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones (LRTI art.9-15.1).

- La **exención** solo se aplica a **depósitos** e **inversiones** en **renta fija**, **fideicomisos** mercantiles y demás **fondos** de **inversión** con un plazo de emisión y tenencia de, al menos, **180** días de manera continua.
- Por el contrario, la **exención no se aplica** a los perceptores deudores (directos o indirectos) de las instituciones en las que mantienen los depósitos e inversiones, ni de sus vinculadas, así como en operaciones entre dichas partes vinculadas.
- Los **pagos parciales** de los rendimientos anteriores, acreditados en un plazo inferior al periodo mínimo de tenencia, también están **exentos** siempre que la inversión haya sido ejecutada de acuerdo con los requisitos exigidos.
- ◆ Las **indemnizaciones** por **seguros**, exceptuando las provenientes del lucro cesante (LRTI art.9-16).
- ◆ Los **rendimientos** 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).
- ◆ A partir de **29-11-2021**, las **utilidades** percibidas por sociedades (residentes y no residentes), derivadas 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 residentes o establecimientos permanentes en Ecuador, realizadas en bolsas ecuatorianas, hasta una **cuantía anual** de **50** fracciones básicas gravadas a **tipo cero** en el Impuesto a la Renta de personas naturales (**USD 586.100**), y siempre que la cuantía transferida sea inferior al **25%** del **capital** de la compañía (LRTI art.9-24).
 - En caso de **ventas** superiores al **25%**, la diferencia se grava con un **tipo único** (para personas naturales y jurídicas, residentes o no residentes), del **5%** sobre la **utilidad** obtenida, teniendo en cuenta la **exención** de las **50** fracciones desgravadas.
- ◆ 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).
- ◆ Aquellos derivados de **proyectos** financiados con **créditos** o fondos **intergubernamentales no reembolsables**, percibidos por las empresas extranjeras de nacionalidad del país donante (LRTI art.9-26).

Las anteriores **exoneraciones no son excluyentes** entre sí.

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** (LRTI art.10; RLRTI art.27).

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 (RLRTI art.27-1);
- ◆ las **devoluciones** o **descuentos** comerciales incluidos en las facturas, siempre que se identifique al comprador (RLRTI art.27-2);
- ◆ el **coste neto** de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados (RLRTI art.27-3);

- ♦ los **gastos** de **administración** y de **ventas** (RLRTI art.27-4); y,
- ♦ los **gastos** y **costes financieros** previstos en la ley de impuesto (RLRTI art.27-5).

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; RLRTI 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 **gastos** efectuados en la constitución, renovación o cancelación de estas. **No son deducibles** los **intereses** en la parte que excede de la **tasa** de **interés** fijada por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, en el caso de **entidades aseguradoras y financieras** (incluidas las de la Economía Popular y Solidaria) (LRTI art.10-2).
 - 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**.
 - 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 tiene lugar sobre bienes que han sido 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** es 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** puede 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, fuerza mayor o delitos)** que afectan 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 fase preoperativa, el porcentaje aplicable es del **5%** del **total** de los **activos** (LRTI art.10-6).
- ♦ 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.
 - A partir de **29-11-2021**, la **depreciación** y **amortización** por la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías de producción más limpias; de mecanismos de generación de energías renovables (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de las actividades productivas y la reducción

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

de emisiones de gases de invernadero, así como los equipos y tecnologías de construcción sostenible debidamente autorizados, tienen derecho a una **deducción adicional del 100%**, con un límite del **5%** de los **ingresos totales**. Este **incentivo** también se aplica a los **gastos** realizados para obtener los objetivos previstos. No obstante, este incentivo no constituye **depreciación acelerada**.

- 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):
 - las **remuneraciones** a trabajadores **discapacitados** y/o con personas discapacitadas a su cargo, disfrutan de una deducción adicional del **150%** (a partir de **29-11-2021**);
 - la **compensación económica** abonada a los trabajadores para alcanzar el **salario digno** (a partir de **29-11-2021**).
- ◆ Hasta un **140%** de las **remuneraciones y beneficios sociales** abonados por la **creación** de nuevos **puestos de trabajo** para **mujeres**, en función de su tiempo de permanencia (a partir del **20-1-2023**) (LRTI art.10-9-1):

Tiempo de permanencia (meses consecutivos en el ejercicio)	Deducción adicional (%)
6	100
7	120
8	130
10	140

- En caso de finalización de la relación laboral, el **incentivo** puede seguir aplicándose, siempre que el nuevo puesto de trabajo sea ocupado por otra mujer con las mismas condiciones salariales y contractuales. El **incentivo** puede aplicarse hasta por **3 ejercicios** fiscales cuando el número de nuevos puestos de trabajo ocupados por mujeres excede de:

Porcentaje de la nómina total (%)	Tiempo de aplicación del incentivo (meses)
Del 10 al 25	12
Del 25,01 al 50	24
Más del 50	36

- El **incentivo** no puede acumularse con las demás **deducciones adicionales** por **incremento del empleo** de la (LRTI art.10-9) anterior. Tampoco se aplica en caso de contratación de trabajadoras previamente dependientes del mismo empleador, de parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del empleador, accionistas o representantes legales o de las partes relacionadas al empleador en los **3 ejercicios** anteriores al de su contratación.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

- ♦ 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** (LRTI art.10-12).
 - 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 trabajadores con empresas domiciliadas en Ecuador, siempre que la cobertura alcance a todos los trabajadores.
- ♦ Los **gastos devengados** y **pendientes de pago** al cierre del ejercicio vinculados con el **giro ordinario de la empresa** debidamente respaldados (LRTI art.10-14).
- ♦ Los **gastos** (en especie o servicios) **abonados** (sin exceder del precio de mercado) a **directivos, empleados y trabajadores**, siempre que se haya efectuado la **retención** correspondiente (LRTI art.10-15).
- ♦ 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** (LRTI art.10-18-1);
 - **costes** o **gastos** derivados de contratos de **arrendamiento mercantil** o **leasing** (LRTI art.10-18-2);
 - **intereses** de **préstamos** para su adquisición (LRTI art.10-18-3);
 - **tributos** a la propiedad de los vehículos (LRTI art.10-18-4).

La **deducción** no se aplica sobre el exceso, salvo en el caso de vehículos **blindados** o **bonificados** por el Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados y a los **sujetos pasivos** dedicados al **alquiler de vehículos**.
- ♦ A partir de **29-11-2021**, los **costes** y **gastos** por **promoción** y **publicidad**, con las siguientes condiciones (LRTI art.10-19):
 - La **deducción** no se aplica a los **contribuyentes** que comercializan **alimentos** preparados con contenido **hiperprocesado**.
 - Se aplica una **deducción adicional** del **150%** por los **gastos** de este tipo realizados:
 - en favor de **deportistas**, programas, **proyectos** o **eventos deportivos** calificados.
 - directamente o a través de **instituciones educativas**, para la concesión de **becas** o **ayudas a estudiantes de bajos recursos** en **instituciones educativas** de formación dual de tercer o cuarto nivel.
 - a **entidades educativas** (nivel básico y bachillerato) destinados a **becas** en **infraestructura; entidades sin fines de lucro** centradas en la **erradicación** de la **desnutrición infantil** y la atención a **madres gestantes**, previamente calificados.
- ♦ 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).
- ♦ A partir de **29-11-2021**, los **gastos** de organización y patrocinio de eventos artísticos y culturales, y de producción y patrocinio de obras cinematográficas (sic), hasta un **150%** adicional (LRTI art.10-22).
- ♦ A partir de **29-11-21**, los **aportes privados** para el **fomento** a las **artes**, el **cine** y la innovación en **cultura** hasta un **150%** adicional (LRTI art.10-23).
- ♦ Los **sujetos pasivos** considerados **microempresas** que adquieren 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; RLRTI art.28-18)

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

7 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ 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).
- ◆ A partir del **29-11-2021**, los **contribuyentes** pueden deducir un **100%** adicional, por las **donaciones, inversiones** y/o patrocinios a programas, fondos y proyectos de prevención, protección, conservación, restauración y reparación ambiental debidamente calificados, con un límite no superior al **10%** de los **ingresos brutos anuales** del ejercicio anterior (LRTI art.10-26).
- ◆ A partir del **29-11-2021**, los gastos en el **exterior** necesarios y relacionados con la obtención de **rentas gravadas**, siempre que se haya efectuado la **retención** correspondiente, cuando lo abonado constituye para el beneficiario un **ingreso de fuente ecuatoriana**. Por otra parte, son **deducibles** y no están **sujetos** al impuesto, ni sometidos a **retención** (LRTI art.13):
 - Los **pagos** por las **importaciones** de bienes (LRTI art.13-1);
 - Los **pagos** (por operaciones de financiación externa registradas) a instituciones financieras del exterior o entidades no financieras especializadas calificadas, así como los **intereses de créditos externos** (de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales), siempre que los **intereses** no excedan de los **tipos de interés máximos** referenciales fijados por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera (LRTI art.13-3);
 - Las **comisiones** por **exportaciones** y las **abonadas** para la **promoción del turismo receptivo**, limitadas al **2%** del valor de las **exportaciones** (LRTI art.13-4);
 - Los **gastos** realizados por **empresas** de **transporte** marítimo o aéreo y por las **empresas pesqueras** (LRTI art.13-5);
 - Los **pagos** por **primas de cesión o reaseguros**, conforme las siguientes condiciones (LRTI art.13-6):
 - El **75%** de las **primas de cesión o reaseguros** contratados con sociedades sin establecimiento permanente o representación en Ecuador, siempre que no superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros (LRTI art.13-6-a); y,
 - El **50%** de las **primas de cesión o reaseguros** contratados con sociedades sin establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando superan el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros (LRTI art.13-6-b).
 - Los **pagos** efectuados por las **agencias internacionales de prensa** registradas en el **90%** (LRTI art.13-7);
 - El **90%** de los **fletes** de naves para **empresas de transporte** aéreo o marítimo internacional (LRTI art.13-8); y,
 - Los **pagos de arrendamiento mercantil** internacional de **bienes de capital**, adquiridos a precios de mercado y financiados a tipos no superiores al LIBOR vigente a la fecha del crédito o su novación. Por el contrario, **no son deducibles** los **costes y gastos de arrendamiento mercantil** internacional o Leasing en los siguientes casos cuando (LRTI art.13-9):
 - la **operación** se realiza sobre bienes que han 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 (LRTI art.13-9-a);
 - el **plazo** del contrato es inferior al plazo de **vida útil** estimada del bien (LRTI art.13-9-b);
 - el **pago** se realiza a personas (naturales o sociedades) residentes en **paraísos fiscales** (LRTI art.13-9-c); y,
 - las **cuotas de arrendamiento** no son iguales entre sí (LRTI art.13-9-d).

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 constituyen 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 costes y **gastos** que **no** hayan sido **sujetos** a la **retención** legal correspondiente (RLRTI art.35-8).
- ♦ Los costes y **gastos** que **no** se hayan cargado a las **provisiones** respectivas a pesar de haberlas constituido (RLRTI art.35-9).

Depreciación y amortización

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 (LRTI art.12).

En el caso de aquellos **activos intangibles** que, de acuerdo con la técnica contable, deben 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**.

Depreciación de activos fijos

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** anuales (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.

Los **contribuyentes** que adquieren repuestos destinados al mantenimiento de **activos fijos** pueden optar por **deducir el gasto** de cada uno de estos o **depreciar** todos (al margen de su utilización efectiva), en función de su **vida útil restante**, pero nunca en menos de **5 años**. Una vez adoptado el sistema, los **contribuyentes** solo pueden cambiarlo con autorización previa de la administración tributaria (a partir del **10-11-2022**) (RLRTI art.28-6-b).

Cuando se adquiere un **bien que ha 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-c).

Amortización

A partir de **30-12-2021**, los **contribuyentes** pueden **amortizar** los **activos** necesarios para la actividad de la empresa en un plazo no inferior a **5 años**, a partir del año en que se generan ingresos operativos. Por su parte, los **gastos de desarrollo** reconocidos como **activos** pueden ser **amortizados** de acuerdo con la **vida útil** o en un plazo de **20 años** (RLRTI art.28-7-a).

Los **activos intangibles** se **amortizan** en los plazos previstos por el **contrato** o en **20 años**, no pudiendo **amortizarse** los **activos** con una **vida útil indefinida** (RLRTI art.28-7-b).

Por último, los **contratistas** públicos pueden **amortizar** las **inversiones** relativas a los **contratos** en **porcentajes anuales**, a partir del primer año en que los **contribuyentes** generan **ingresos operativos** y durante el plazo estipulado en el contrato (RLRTI art.28-7-c).

Reservas y provisiones

Son **deducibles** las cuantías que las **compañías de seguros y reaseguros** destinan a formar **reservas matemáticas** u **otras** dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares, de acuerdo con las normas de la autoridad reguladora (LRTI art.10-10).

El **contribuyente** puede deducir las **provisiones** por **créditos incobrables** originados en las operaciones ordinarias de la empresa, hasta una cuantía del **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).

A efectos del impuesto, las **provisiones voluntarias** y las realizadas en base a la normativa legal **no son deducibles**, en la parte que excedan de los límites antes establecidos. Los **contribuyentes** pueden eliminar los **créditos incobrables** con cargo a estas **provisiones** y a los **resultados** del ejercicio, en la parte no cubierta por la **provisión**.

No se reconoce el carácter de **créditos incobrables** a los **créditos** concedidos por la sociedad a los socios, cónyuges o parientes (dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad), ni los otorgados a **sociedades vinculadas**.

Ganancias de capital

Las **ganancias de capital** derivadas de la **enajenación** de bienes **muebles** e **inmuebles** localizados en Ecuador se consideran **ingresos de fuente ecuatoriana** (LRTI art.8-3).

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 permiten la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (LRTI art.8-3-1).

No obstante, a partir del **29-11-2021**, se aplica una **exención** por una cuantía **anual** de **50 fracciones básicas** gravadas al **tipo cero** de la escala del impuesto sobre la renta de las personas físicas (**USD 586.100**, en **2023**) a las anteriores operaciones realizadas en **bolsa de valores ecuatorianas**, siempre que la **cuantía** vendida no supere el **25%** del **capital** de la compañía. En caso contrario, la **diferencia** queda sujeta a un **tipo** de **gravamen único** del **5%** sobre las **ganancias** obtenidas, una vez minoradas por la **cuantía exenta** anterior (LRTI art.9-24).

Las **ganancias** o **pérdidas** en la **transferencia** de **activos sujetos a depreciación** se determinan **restando** del **precio** de **venta** del bien, el **coste reajustado** del mismo, una vez deducida la **depreciación acumulada** (LRTI art.26).

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 art.s/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** las **pérdidas** (RLRTI art.28-8):

- ♦ 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 no cubierta por **indemnizaciones** o **seguros** (RLRTI art.28-8-a).
- ♦ por las **bajas** de **inventarios** debidamente justificadas (RLRTI art. 28-8-b).
- ♦ 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** A partir del **10-11-2022**, tampoco son **deducibles** las **pérdidas** procedentes de la **venta** de **activos financieros** de **créditos** negociados fuera de **bolsa** o con **partes vinculadas** (RLRTI art.28-8.d).

Pérdidas de capital

Los **contribuyentes** pueden deducir 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. Por el contrario (RLRTI art.29-6):

- ◆ 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.
- ◆ 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 **2023**, 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 es 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, es igual o superior al **50%** del **capital social**. Cuando la **participación** es 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 **reinverten** 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;
- ◆ **17%**, en el resto de los programas.

Por otra parte, a partir del **29-11-2021**, las **sociedades nuevas** (constituidas por sociedades existentes o las **nuevas inversiones** de estas), disfrutan de una **reducción** de **3 puntos porcentuales (22%)** hasta por **15** años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (LRTI art.37-2):

- ◆ La **reducción** se aplica (única y exclusivamente) a los **ingresos sujetos** derivados de las **actividades** atribuibles a la **nueva inversión** (LRTI art.37-2-1).
- ◆ Las **sociedades existentes** deben mantener un **centro de costes** para diferenciar los ingresos atribuibles únicamente a la nueva inversión, en los casos que les sea aplicable (LRTI art.37-2-2).

- ◆ El **cambio de propiedad de activos** entre partes vinculadas ya operativas no implica **inversión nueva**. Se entiende también como **inversión nueva** a aquella distinta a la que acompaña a la adquisición de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación (LRTI art.37-2-3).
- ◆ El **plazo de la reducción** comienza a operar desde el primer ejercicio fiscal en que se generan **utilidades atribuibles** a la **nueva inversión** (LRTI art.37-2-4).
- ◆ Las **sociedades** deben cumplir con los **criterios de transparencia y sustancia económica** reglamentarios (LRTI art.37-2-5).

En cualquier caso, la **reducción acumulada** (durante el periodo de la inversión) no puede exceder de la **cuantía** de la **inversión** o del **plazo de 15 años**, lo que suceda primero.

Asimismo, a partir del **29-11-2021**, se aplica una reducción de **5 puntos porcentuales (20%)** a las **sociedades nuevas** (constituidas por sociedades existentes o las **nuevas inversiones** de estas), siempre que se cumplan los siguientes requisitos (LRTI art.37-3):

- ◆ Las **sociedades** deben suscribir un **Contrato de Inversión**, en los términos del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) (LRTI art.37-3-1).
- ◆ La **reducción** se aplica (única y exclusivamente) a los **ingresos sujetos** derivados de las actividades atribuibles a la **nueva inversión** (LRTI art.37-3-2).
- ◆ Las **sociedades existentes** deben mantener un **centro de costes** para diferenciar los ingresos atribuibles únicamente a la **nueva inversión**, en los casos que les sea aplicable (LRTI art.37-3-3).
- ◆ El **cambio de propiedad de activos** ya operativos no implica inversión nueva. Se entiende como **inversión nueva** a aquella distinta a la que acompaña a la adquisición de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento u operación (LRTI art.37-3-4).
- ◆ El **plazo de la reducción** comienza a operar desde el primer ejercicio fiscal en que se generan **utilidades atribuibles** a la **nueva inversión** (LRTI art.37-3-5)
- ◆ Las **sociedades** deben cumplir con los **criterios de transparencia y sustancia económica** reglamentarios (LRTI art.37-3-6)

Asimismo, en este caso, la **reducción acumulada** (durante el periodo de la inversión) no puede exceder de la **cuantía** de la **inversión** o del **plazo del contrato de inversión**, lo que suceda primero.

Las **micro y pequeñas empresas** y las consideradas **exportadores habituales** son gravadas a un **tipo del 22%** (LRTI art. Segundo art.s/n posterior al art.37-3).

- ◆ Dicho **tipo** se aplica siempre que los exportadores habituales **mantienen o crean empleo** en el ejercicio.

Por su parte, a partir de **29-11-2021**, las **ganancias de capital** obtenidas por las sociedades (residentes y no residentes) en la venta (directa o indirecta) de **acciones, participaciones o derechos** de exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades ecuatorianas o establecimientos permanentes, están sujetas a un **impuesto a la renta único** del **10%** (LRTI art.s/n posterior al art.37):

- ◆ Lo anterior no se aplica cuando las **transferencias** derivan de operaciones de **reestructuración societaria, fusión o escisión**, siempre que los beneficiarios efectivos de estas acciones, participaciones o derechos sean los mismos en la misma proporción antes y después de esos procesos.

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 (LRTI art.45).

Los **contribuyentes** que realizan 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 **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 en **2023** es el **37%**⁸ (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 **37%**, 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.

8 **Tipo marginal máximo** de la escala del impuesto para las personas físicas aplicada en **2023**.

B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

Los ecuatorianos y los nacionales **residentes** extranjeros en Ecuador están **sujetos** al impuesto sobre su **renta**⁹ **mundial**.

Los **no residentes** están **sujetos** sólo sobre sus rentas de **fuentes ecuatoriana**.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto a la renta, las personas naturales y las sucesiones indivisas nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en Ecuador, que obtienen **ingresos gravados** de acuerdo con las disposiciones de esta Ley (LRTI art.4).

A partir de **29-11-2021**, se consideran **residentes fiscales** en Ecuador, en un determinado ejercicio fiscal, aquellas **personas naturales** que (LRTI art.4-1):

- ◆ **Permanecen en Ecuador** (incluyendo ausencias esporádicas) por **183 días** o más (consecutivos o no), en el **mismo período fiscal** (LRTI art.4-1-a).
- ◆ **Permanecen en Ecuador** (incluyendo ausencias esporádicas) por **183 días** o más (consecutivos o no), en un lapso de **12 meses** dentro de **dos períodos fiscales**, a menos que acrediten su **residencia fiscal** en el periodo correspondiente y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción. En caso contrario, se presume su residencia fiscal en Ecuador (LRTI art.4-1-b).
 - Cuando la persona acredita su **residencia fiscal** en un **paraíso fiscal o jurisdicción de baja tributación**, debe probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción, al menos, **183 días** calendario, consecutivos o no, en el ejercicio impositivo correspondiente y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción. En caso contrario se presume su **residencia fiscal** en el Ecuador.
 - Cuando un residente fiscal en Ecuador acredita posteriormente su **residencia fiscal** en un **paraíso fiscal, jurisdicción de baja/menor tributación o régimen preferente**, éste mantiene su calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los **4** periodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción, al menos **183 días** calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio impositivo y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción;
- ◆ El **núcleo principal de sus actividades o intereses económicos** radica en Ecuador (directa o indirectamente) (LRTI art.4-1-c).
 - Las personas naturales tienen el **núcleo principal** de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre que hayan obtenido (directa o indirectamente) en Ecuador la **mayor cuantía de ingresos** en los últimos **12 meses**.
 - De igual manera, se considera que las personas naturales tienen el **núcleo principal** de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el **mayor valor** de sus **activos** está en Ecuador. Se presume que las personas naturales tienen el **núcleo principal** de sus actividades o intereses económicos en Ecuador,

⁹ 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.

cuando son titulares (directa o indirectamente) de activos situados en el Ecuador, incluyendo derechos de capital de sociedades (residentes o establecimientos permanentes en Ecuador), por una cuantía superior a **USD 1.000.000**, y dichas personas han:

- sido residentes fiscales en Ecuador (LRTI art.4-1-c-i);
- tenido nacionalidad ecuatoriana o residencia permanente en Ecuador (LRTI art.4-1-c-ii), o
- ejercido como representantes legales o apoderados de sociedades residentes o de establecimientos permanentes de sociedades no residentes (LRTI art.4-1-c-iii);

La presunción anterior admite prueba en contrario.

- ◆ No han permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de **183** días en el ejercicio fiscal y sus **vínculos familiares** más estrechos permanecen en Ecuador (LRTI art.4-1-d).

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 percibe. De igual manera, las **rentas** derivadas de **actividades empresariales** son atribuidas al cónyuge que ejerce 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 **fuentes ecuatoriana** (RLRTI art.10).

A efectos del impuesto, se consideran **ingresos de fuentes ecuatoriana** (LRTI art.8):

- ◆ Los **percibidos** por ecuatorianos y extranjeros, derivados de actividades laborales, profesionales y empresariales realizadas en Ecuador (LRTI art.8-1);
 - No se incluyen los **percibidos** por personas físicas no residentes, derivados de servicios ocasionales (menos de **6** meses en el ejercicio) prestados en Ecuador, abonados por sociedades extranjeras.
- ◆ Los **percibidos** por ecuatorianos y extranjeros, derivados de actividades desarrolladas fuera de Ecuador, abonados por personas físicas y sociedades (nacionales o extranjeras) domiciliadas en Ecuador, o por entidades públicas ecuatorianas (LRTI art.8-2);
- ◆ las **utilidades** derivadas de la **enajenación** de **bienes muebles** o **inmuebles** localizados en Ecuador (LRTI art.8-3);
- ◆ las **utilidades** percibidas por personas físicas (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 (LRTI art.8-3-1);
- ◆ 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) (LRTI art.8-4);
- ◆ las **utilidades** y **dividendos** distribuidos por sociedades ecuatorianas (LRTI art.8-5);
- ◆ los **derivados** de las **exportaciones** realizadas (directa o indirectamente), por personas físicas residentes y no residentes en el Ecuador (LRTI art.8-6);
- ◆ los **intereses** y demás **rendimientos financieros** abonados por personas físicas y sociedades (nacionales o extranjeras), residentes en el Ecuador, o por entidades públicas (LRTI art.8-7);

- ◆ los **provenientes** de **loterías, rifas, apuestas** y similares, promovidas en el Ecuador (LRTI art.8-8);
- ◆ los **provenientes** de **herencias, legados, donaciones** y hallazgo de bienes situados en el Ecuador (LRTI art.8-9); y,
- ◆ cualquier **otro ingreso** percibido las personas naturales (nacionales o extranjeras) residentes en el Ecuador, incluidos los **incrementos de patrimonio no justificado** (LRTI art.8-10).

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. No se consideran **deducibles** los **gastos y costes** directamente relacionados con la generación de **ingresos exentos**. (LRTI art.16; RLRTI art.47).

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 art. s/n posterior al art.47).

Rentas exentas

Las siguientes rentas se encuentran **exentas de tributación**¹⁰ (LRTI art.9):

- ◆ 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).
- ◆ Los **gastos** de **viaje, hospedaje y alimentación** percibidos por empleados y trabajadores del sector público y privado, por razones inherentes a su actividad (LRTI art.9-11).
- ◆ Los **salarios** correspondientes a la **13ª** y **14ª** 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 servidores 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 **cerro** de Impuesto a la Renta (**USD 11.722**, en **2023**) (LRTI art.9-12).
- ◆ Los **obtenidos** por personas **discapacitadas**, limitados a una cuantía equivalente al **doble** de la **fracción básica** gravada con tarifa **cerro** del Impuesto a la Renta (**USD 23.444**, en **2023**) (LRTI art.9-12).
- ◆ A partir del **29-11-2021**, las derivadas de la **enajenación ocasional** de **inmuebles** destinados a **vivienda**, incluidos bienes accesorios como: aparcamientos, bodegas, terrenos (LRTI art.9-14).
- ◆ A partir de **29-11-2021**, los **rendimientos** y **beneficios** (obtenidos por personas físicas residentes y no residentes), por **depósitos a plazo fijo** en instituciones financieras ecuatorianas, **inversiones** en valores de **renta fija** negociados en bolsa, incluidos los **rendimientos** y **beneficios** distribuidos por **fideicomisos** mercantiles de **inversión**, **fondos** administrados o colectivos de **inversión** y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones (LRTI art.9-15-1).
 - La **exención** solo se aplica a **depósitos** e **inversiones** en **renta fija**, **fideicomisos** mercantiles y demás **fondos** de **inversión** con un plazo de emisión y tenencia de, al menos, **180** días de manera continua.
 - Por el contrario, la **exención no se aplica** a los perceptores deudores (directos o indirectos) de las instituciones en las que mantienen los depósitos e inversiones, ni de sus vinculadas, así como en operaciones entre dichas partes vinculadas.

¹⁰ Las **exenciones** no son excluyentes entre sí.

¹¹ Las **deducciones** por personas **mayores de 65 años** y por personas **discapacitadas** no pueden aplicarse **simultáneamente**; en todo caso se aplica la más favorable al **contribuyente**.

- Los **pagos parciales** de los rendimientos anteriores, acreditados en un plazo inferior al periodo mínimo de tenencia, también están **exentos** siempre que la **inversión** haya sido ejecutada de acuerdo con los requisitos exigidos.
- ♦ 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).
- ♦ Los **rendimientos** 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).
- ♦ A partir de **29-11-2021**, las **utilidades** percibidas por personas físicas (residentes y no residentes), derivadas 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 residentes o establecimientos permanentes en Ecuador, realizadas en **bolsas ecuatorianas**, hasta una **cuantía anual** de **50** fracciones básicas gravadas a **tipo cero** en el Impuesto a la Renta de personas naturales (**USD 586.100, en 2023**), y siempre que la cuantía transferida sea inferior al **25%** del **capital** de la compañía (LRTI art.9-24).
 - En caso de **ventas** superiores al **25%**, la **diferencia** se **grava** con un **tipo único** (para personas naturales y jurídicas, residentes o no residentes), del **5%** sobre la **utilidad** obtenida, teniendo en cuenta la **exención** de las **50** fracciones desgravadas.
- ♦ 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 que cumplen las condiciones del numeral 1 (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).

- ♦ 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.
- ♦ Las **entidades públicas** no pueden asumir el pago del impuesto a la renta, ni del aporte personal al IESS por sus funcionarios, empleados y trabajadores.
- ♦ La **base imponible** de los funcionarios que prestan servicios fuera de Ecuador es equivalente a la cuantía de ingresos totales percibidos por los funcionarios de igual categoría dentro de Ecuador.

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 (LRTI art.9-7; 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 y profesionales en Ecuador, con un capital **superior a USD 180.000** y que han 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**, para determinar sus impuestos (RLRTI art.38).

A partir de **2022**, en Ecuador se aplica el denominado *Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares – RIMPE*¹² un régimen que reemplaza al Régimen Impositivo Simplificado (RISE) y al Régimen de Microempresas.

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

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.39-2-2). La sociedad distribidora actúa como **agente de retención** y debe efectuar una **retención** en la fuente (de hasta el **25%**), como **pago a cuenta** del impuesto final (LRTI art.39-2-3).

Se aplica una **exención** cuando la distribución de los **dividendos** constituye un mecanismo para formalizar una **reversión** de **beneficios** que aumenta la participación de los accionistas, sobre la cantidad **reinvertida y distribuida** como **acciones** (LRTI art.9-1; RLRTI art.15).

12 Ver Regímenes Simplificados, más adelante.

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 (RLRTI art.32-1);
- ◆ las **primas de seguros** contratadas (RLRTI art.32-2);
- ◆ el **5%** del **valor** de la propiedad, en concepto de **depreciación** (RLRTI art.32-3);
- ◆ el **1%** del **valor** de la propiedad, en concepto de **gastos de mantenimiento** (RLRTI art.32-4):
 - 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** (RLRTI art.32-5).

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 aplicables a las **empresas**.

Las **ganancias de capital ocasionales** sobre **bienes inmuebles** destinados a **vivienda** (máximo **2** transmisiones durante un ejercicio fiscal) se encuentran **exentas** del Impuesto sobre la Renta (RLRTI art.18).

Las **rentas** derivadas de la **venta** directa o indirecta de **participaciones**, - o cualquier otro instrumento representativo del capital de una empresa, o de un establecimiento permanente en Ecuador, están **sujetas** al Impuesto sobre la Renta (LRTI art.8-3-1).

Del mismo modo, las **utilidades** que perciben las personas naturales, residentes o no residentes, procedentes de la **venta** directa o indirecta de **acciones, participaciones, derechos representativos** de capital u otros derechos que permiten la exploración, explotación o concesiones por parte de empresas o EP en el Ecuador, están **sujetas** en el momento de la venta (desde el **29-11-2021**), a un **impuesto único** del **10%** (LRTI art.s/n posterior al art.37).

- ◆ No se consideran **ganancias de capital**, las transferencias de los anteriores valores por motivos de **reestructuraciones societarias**, siempre que los **beneficiarios** efectivos de los títulos sean los **mismos** en la misma proporción antes y después de esos procesos.

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 **50** fracciones básicas gravadas a **tipo 0** del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (**USD 586.100**, en **2023**), con anterioridad a la aplicación de la del **tipo** del **10%** señalado anteriormente (RLRTI art. s/n posterior al art.67).

Deducciones personales

Respecto a las **deducciones personales**, se analiza lo siguiente:

Deducciones

Hasta **2021**, las personas físicas con ingresos netos inferiores a **USD100.000** podían 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 derivaran **rentas gravables** (RLRTI art.34).

A partir de **2022**, esta **deducción** es reemplazada por un **crédito fiscal deducible** de la **cuota final** del impuesto, que se analiza más adelante.

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)

A partir de **2022**, las personas físicas residentes tienen derecho a un **crédito fiscal (rebaja del ISR)**, por la realización de determinados **gastos personales** propios o de sus dependientes (padres, hijos menores o discapacitados), que no obtienen ingresos. Esta **rebaja** puede ser **acreditada** frente al impuesto, con anterioridad a la aplicación de otros **créditos fiscales** aplicables (LRTI segundo art.s/n posterior al art.10).

A **1-1-2023**, la determinación de la **cuantía máxima** del **crédito fiscal (rebaja)** se efectúa en base a las normas siguientes:

- ◆ **Contribuyentes** cuya **renta bruta anual** (incluidos los **ingresos exentos**) no excede de **2,13 fracciones básicas exentas** (USD **24.967,86** en **2023**): la **cuantía máxima** de la **rebaja/crédito fiscal** por gastos personales **se determina** en base a la **fórmula siguiente** (LISR segundo art.s/n posterior al art.10-a):

$$C = L * 20\%$$
 Siendo
C = crédito por **gastos personales**
L = la **cuantía menor** correspondiente entre los **gastos declarados** en el ejercicio fiscal anual y la **cuantía** de la **canasta básica** (USD **763,44** en diciembre de **2022**) multiplicada por **7**.
- ◆ **Contribuyentes**, cuya **renta bruta anual** (incluidos los **ingresos exentos**) excede de **2,13 fracciones básicas exentas** (USD **24.967,86** en **2023**) (LISR segundo art.s/n posterior al art.10-b).

$$C = L * 10\%$$
 siendo
C = Crédito por **gastos personales**
L = la **cuantía menor** correspondiente entre los **gastos personales** declarados en el ejercicio fiscal y la **cuantía** de la **canasta básica** multiplicada por **7**

A efecto de esta determinación, se considera el valor de la **Canasta Familiar Básica** del mes de **diciembre** de liquidación del impuesto, en base a los datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Los **gastos personales** que se consideran para la determinación del crédito fiscal corresponden a los realizados por concepto de:

- ◆ Vivienda
- ◆ Salud
- ◆ Alimentación
- ◆ Educación
- ◆ Vestimenta
- ◆ Turismo

Dichos **gastos** pueden ser **deducidos** siempre que no hayan sido objeto de **reembolso**.

No obstante, a partir del **20-6-23**, la **cuantía máxima** del **crédito fiscal (rebaja)** se determina de acuerdo con las normas siguientes (LRTI segundo art.s/n posterior al art.10):

- ◆ Personas físicas **sin cargas familiares**: por el **18%** de la **cuantía menor** correspondiente a los **gastos personales** declarados en el ejercicio fiscal y el valor de la **canasta familiar básica** multiplicado por **7** (LRTI segundo art.s/n posterior al art.10-a).
- ◆ Personas físicas **con cargas familiares**: por el **18%** de la **cuantía menor** correspondiente a los **gastos personales** declarados en el ejercicio fiscal y el valor de la **canasta familiar básica** multiplicado por el número de canastas correspondientes al número de cargas familiares, de acuerdo con la siguiente tabla (LRTI segundo art.s/n posterior al art.10-b):

Número de cargas familiares	Número de canastas familiares básicas
1	9
2	11
3	14
4	17
5 o más	20

- ◆ Personas físicas con o a cargo de personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfanas: por el **18%** de la **cuantía menor** correspondiente a los **gastos personales** declarados en ejercicio fiscal y el valor de la **canasta familiar básica** multiplicado por **20** (LRTI segundo art.s/n posterior al art.10-c).

Pérdidas

Los **contribuyentes** que realizan **actividades económicas** pueden deducir las **pérdidas** (RLRTI art.28-8):

- ◆ 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 no cubierta por **indemnizaciones** o **seguros** (RLRTI art.28.8-a);
- ◆ por **bajas de inventario** justificadas ante notario o juez (RLRTI art.28.8-b).

- ◆ de **ejercicios anteriores** las cuales pueden ser **compensadas** en los **5** años siguientes frente una **cuantía máxima** del **25%** de las utilidades derivadas en cada ejercicio fiscal (LRTI art.11; RLRTI art.28-8-c).
 - En caso de **finalización** de **actividades** antes de los **5** años, el **saldo no amortizado** puede **deducirse** en su totalidad en el ejercicio de finalización de las anteriores.

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** (directa o indirecta) de **activos** fijos o corrientes, 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, así como la **deducción** de **descuentos** en la negociación directa de valores cotizados superiores a los de mercado vigentes en el momento de la negociación, sin perjuicio de los ajustes mediante precios de transferencia y en las resoluciones del SRI (LRTI art.11; RLRTI art.29-6).

Tipo de gravamen

Se establecen distintos **tipos impositivos** respecto a:

Rentas y Ganancias de capital

A **1 de enero** de **2023**, el impuesto sobre la renta individual se determina de acuerdo con la siguiente **escala de tipos progresivos**, procedente de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (LO COVID-19) (LRTI art.36-a):

Base imponible (USD)	Cuota tributaria (USD)	Tipo marginal (%)
Hasta 11.722	0	0
11.722,01 - 14.935	0	5
14.935,01- 18.666	161,00	10
18.666,01- 22.418	534,00	12
22.418,01 – 32.783	984,00	15
32.783,01 - 43.147	2.539,00	20
43.147,01 - 53.512	4.612,00	25
53.512,01 - 63.876	7.203,00	30
63.876,01 – 103.644	10.312,00	35
Más de 103.644	24.231,00	37

No obstante, a partir del **20-6-2023**, el Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar establece la **nueva escala** de **tipos progresivos** aplicable en **2023** (para declarar en **2024**), que se incluye a continuación (LRTI art.36-a):

Base imponible (USD)	Cuota tributaria (USD)	Tipo marginal (%)
Hasta 11.722	0	0
11.722,01 - 14.930	0	5
14.930,01- 19.385	160,00	10
19.385,01- 25.638	606,00	12
25.638,01 – 33.738	1.356,00	15
33.738,01 - 44.721	2.571,00	20
44.721,01 - 59.537	4.768,00	25
59.537,01 - 79.388	8.472,00	30
79.388,01 – 105.580	14.427,00	35
Más de 105.580	23.594,00	37

No se aplican recargos adicionales.

Los tipos de gravamen de las **ganancias de capital** han sido analizados anteriormente.

Retenciones por pagos internos

Las **retenciones** efectuadas generalmente resultan **acreditables** frente a la **cuota tributaria anual** correspondiente, a no ser que la ley los considere como **pagos finales** (LRTI art.46).

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 **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

(RLRTI 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 **37%**, en **2023** (LRTI art.39).

Dividendos

Los **dividendos** y otras distribuciones abonados a personas físicas no residentes están **sujetos** a una **retención final** del **25%**, aplicada sobre el **40%** de los **beneficios distribuidos** (LRTI art.39-2). Se aplica un **tipo** del **37%** a los dividendos abonados a residentes en **paraísos fiscales** o en **territorios de baja tributación** (LRTI art.39).

Cuando la sociedad distribuidora **incumple** el requisito de información sobre la composición societaria, el **tipo** de **retención** es del **37%**, aplicable sobre el **40%** de los dividendos efectivamente distribuidos (LRTI art.39-2-6).

Cuando la distribución se realiza a **no residentes** fiscales en Ecuador, cuyo **beneficiario efectivo** es una persona natural residente fiscal en el Ecuador se aplica la escala de **tipos progresivos** (del **0%** al **25%**) anteriormente citada (LRTI art.39-2-5).

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 (RLRTI art.240-1):

- ◆ 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 depreciaciones (RLRTI art.s/n posterior al art.240-1).
- ◆ 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 abonan el impuesto a la renta de acuerdo con esta ley y **no pueden aplicar** la **reducción porcentual** de la tarifa del impuesto por efecto de la **reversión** (LRTI 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 (RLRTI art.243 y 244).

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 (DS N° 2967 art.s/n posterior al art.55).

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 **2,59** por cada barril de petróleo proforma **2023**).

D. Contribución Única Temporal

(Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de 31-12-2019 – LOSPT; Resolución NAC-DGERCGC20-00000004)

Esta contribución ya no se encuentra vigente en **2023**.

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. Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades
- F. Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Físicas

A. Impuesto sobre las Herencias

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

El denominado *Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones*, se aplica a los **incrementos patrimoniales** provenientes de **herencias, legados y donaciones** derivados por personas naturales y jurídicas.

Hecho imponible

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 **adquiere 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 (RLRTI art.54).

- ◆ El impuesto grava también la **transmisión de dominio** o la **transferencia de bienes y derechos** propiedad de causantes 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 **herencias** 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 determinan la **transferencia** a título **gratuito bienes** o **derechos**.

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**, una vez aplicadas la **deducciones** siguientes (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 (RLRTI art.57-a).
- ♦ Las **deudas pendientes** del **causante** hasta la fecha del fallecimiento, incluyendo los impuestos (RLRTI art.57-b).
- ♦ Los **derechos** de **albacea** en funciones con tenencia de bienes (RLRTI art.57-c).

Valoración de los bienes

La **valoración** se efectúa en base a los siguientes **criterios** (RLRTI art.58):

- ♦ **Bienes muebles:** por 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 (RLRTI art.58-1).
- ♦ **Bienes inmuebles:** por su **valor**, que no puede ser inferior al asignado por peritos en el juicio de inventarios, ni al valor catastral municipal (RLRTI art.58-2).
- ♦ **Valores fiduciarios y títulos cotizados en Bolsa:** por el **valor** de **cotización** en la fecha de presentación de la declaración, o el **valor determinado** por la Administración Tributaria (RLRTI art.58-3).
- ♦ **Valores o títulos sin cotización en bolsa** (RLRTI art.58-3):
 - **acciones** o **participaciones** en sociedades: por 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 (RLRTI art.58-3-a);
 - **otros valores:** por su **valor nominal** (RLRTI art.58-3-b).

- ◆ **Valores en monedas distintas al dólar de los EEUU:** por su **cotización** en la fecha de presentación de la declaración del impuesto, o el **determinado** por la Administración Tributaria (RLRTI art.58-4).
- ◆ **Derechos en sociedades de hecho:** por su 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 (RLRTI art.58-5).
- ◆ **Automóviles:** por el valor asignado en la **base** de **datos** de **vehículos** del Servicio de Rentas Internas (RLRTI art.58-6).
- ◆ **Derechos de uso y habitación** (obtenidos a título gratuito): por el equivalente al **60%** del valor de los **inmuebles** sobre los que se constituyen tales derechos. El valor de la **nuda propiedad** es equivalente al **40%** del valor del **inmueble** (RLRTI art.58-7).

Base imponible

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 (RLRTI art.59).

- ◆ 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

La **base imponible** establecida anteriormente se encuentra sujeta a la siguiente **escala de tipos progresivos** a partir de **1 de enero de 2023** (LRTI art.36-d):

ESCALA APLICABLE EN 2023		
Base imponible (USD)	Cuota (USD)	Tipo (%)
Hasta 75.402	-	0
75.402,01- 150.803	-	5
150.803,01- 301.607	3.770	10
301.607,01- 452.442	18.850	15
452.442,01- 603.266	41.476	20
603.266,01- 754.069	71.641	25
754.069,01- 904.852	109.341	30
Más de 904.852	154.576	35

(Resol NAC-DGERCGC22-00000058 publicada en el 2S R.O. 219 de **29/12/2022**)

A partir de **2022**, se aplica una **exención** del Impuesto sobre Herencias a los **beneficiarios** dentro del **primer grado** de **consanguinidad** con el causante y a los **cónyuges supervivientes**, siempre que no existan hijos con derecho de acceso a la masa hereditaria (RLRTI art.60).

- ◆ En caso de **personas discapacitadas** el **beneficio** se somete al porcentaje de aplicación fijado en la Ley Orgánica de Discapacidades, según corresponda.

Liquidación y pago del impuesto

Los **sujetos pasivos** del impuesto están obligados a **declarar** el impuesto en los siguientes **plazos** (RLRTI art.61):

- ♦ En el caso de **herencias y legados**, dentro de los **6** meses posteriores a la aceptación expresa o tácita (RLRTI art.61-1).
- ♦ En el caso de **donaciones**, en forma previa a la **inscripción** de la **escritura** o **contrato** pertinente (RLRTI art.61-2).

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 (LRTI art.36-d).

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-)

Hecho imponible

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).

Por el contrario, **no se encuentran sujetos** al **pago** del impuesto, una vez informada la administración tributaria, los vehículos (LIPVM art.13-1):

- ♦ **incautados** por las instituciones públicas, entre la fecha de embargo y la de remate;
- ♦ **eliminados** del Registro Único Vehicular, en base a la normativa de transporte.

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 el Registro Tributario Vehicular del 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

Están **exentos** del **pago** del impuesto los vehículos (LIPVM art.6):

- ◆ de propiedad de entidades y organismos del sector público, excepto los de empresas públicas (LIPVM art.6-a);
- ◆ 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 (LIPVM art.6-b);
- ◆ de servicio público de propiedad de conductores profesionales, a razón de un vehículo por cada titular (LIPVM art.6-c);
- ◆ de propiedad de la Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) y Junta de Beneficencia de Guayaquil (LIPVM art.6-d).

Asimismo, se aplica una **reducción del 80%** del impuesto a los **vehículos** (LIPVM art.7):

- ◆ de **servicio público** de transporte de personas o carga, que no se pueden beneficiar de la exención del **100%** (LIPVM art.7-a);
- ◆ de una **tonelada** o más, propiedad de personas naturales o de empresas, utilizados exclusivamente en sus actividades productivas o de comercio (transporte colectivo de trabajadores, materias primas, productos industrializados, alimentos, combustibles y agua) (LIPVM art.7-b).

Además, para determinar la **base imponible**, se establecen **reducciones especiales**¹³, 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\$ 11.722**, en **2023**);
- ♦ 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\$ 8.205,4**, en **2023**).

Liquidación y pago del impuesto

(LIPVM art.10)

La Administración Tributaria está encargada de la **determinación** del impuesto, la cual se efectúa **anualmente** de forma masiva, aplicando sobre los elementos de la obligación tributaria, la **tarifa** correspondiente e informando a través de su página web y en la Gaceta Tributaria Digital la fecha de apertura del sistema. La **notificación** a los **sujetos pasivos** se efectúa a través de la anterior Gaceta (RLIVPM art.16).

- ♦ en el caso de **vehículos nuevos** el impuesto se determina en el momento de la **venta** y, en caso de nuevas inclusiones en el registro tributario, se determina en la **fecha de comunicación** del organismo de control de tránsito a la Administración tributaria.

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 (LIPVM art.10).

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).

¹³ Ambas **reducciones** se aplican cada año en los mismos **porcentajes** de **depreciación** de los vehículos establecidos para este impuesto.

D. Impuesto a los Activos en el Exterior

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

Se considera **hecho imponible** de este impuesto (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.183):

- ♦ La **tenencia**, a cualquier título, de **fondos** depositados en entidades domiciliadas **fuera de Ecuador**, de manera directa o a través de filiales u oficinas en el exterior del **sujeto pasivo** (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.183-1).
- ♦ La **tenencia de inversiones en el exterior** (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria art.183-2).

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 simple** mensual:

- ♦ de los **fondos depositados** en entidades extranjeras (domiciliadas o no en el Ecuador);
- ♦ 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 Reformativa 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. Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades

(Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, de 29-11-2021 - LO COVID-19 -; Reglamento: Decreto Ejecutivo N° 304, de 29-12-2021 - RLO COVID-19 -)

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, de **29-11-2021** (LO COVID-19), establece dos **Contribuciones Temporales** para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19, con objeto de cubrir el impacto económico en las finanzas públicas causadas por la Pandemia.

En esta Sección se describe la denominada *Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades*, que se aplica a las **sociedades** que realizan actividades económicas definidas en la (LRTI art.98). De esta manera, las sociedades que disponen de un **patrimonio neto** igual o superior a **USD 5.000.000**, al **31** de diciembre de **2020**, están obligadas a abonar la contribución en los ejercicios **2022** y **2023**, de acuerdo con la siguiente **escala de tipos** (LO COVID-19 art.9):

Patrimonio Neto (USD)	Tipo de Gravamen (%)
De 0 a 4.999.999	0
De 5.000.000 en adelante	0,8

La **base imponible** de la contribución toma como referencia el **patrimonio neto** de las sociedades en el ejercicio **2020**, incluido en su declaración de renta.

Exenciones

Se **exceptúan** del **pago** de la contribución las (LO COVID-19 art.9):

- ♦ entidades y empresas públicas;
- ♦ misiones diplomáticas, consulares y organismos internacionales, y;
- ♦ instituciones sin fines de lucro.

Liquidación pago del impuesto

Los **sujetos pasivos** de la contribución están obligados a presentar una **declaración** y a **abonar** la contribución temporal hasta el **31** de marzo del ejercicio fiscal correspondiente (**2022** y **2023**). Los **contribuyentes** pueden solicitar facilidades de pago por un plazo de **6** meses, sin cuota inicial (LO COVID-19 art.10).

El **pago** de la contribución **no** resulta **acreditable** de los impuestos a cargo de los **sujetos pasivos**, ni es **deducible** de otros impuestos (LO COVID-19 art.11).

F.

Contribución Temporal al Patrimonio de las Personas Físicas

(Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, de 29-11-2021 - LO COVID-19 -; Reglamento: Decreto Ejecutivo N° 304, de 29-12-2021 - RLO COVID-19 -)

Esta contribución ya no se encuentra vigente en **2023**.

III. Impuestos Generales sobre el Consumo

A.

Impuesto al Valor Agregado

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

El denominado *Impuesto al Valor Agregado - IVA*, grava las **transferencias** de dominio o las **importaciones** de **bienes muebles** corporales, en todas sus etapas de comercialización; los **derechos** de **autor**, **propiedad industrial** y **derechos** conexos, así como las **prestaciones** de **servicios** (LRTI art.52)

Hecho imponible

El Impuesto al Valor Agregado se **aplica a** (RLRTI art.140):

- ♦ Las **transferencias** (onerosas y lucrativas), de **bienes muebles corporales** (en todas sus etapas de comercialización), realizadas en el Ecuador por personas naturales y sociedades (RLRTI art.140-1).
- Se consideran también **transferencias**, los **retiros** de **bienes muebles** corporales efectuados por los vendedores, propietarios, socios, accionistas, etc., para su uso o consumo personal. También se incluyen los **retiros**, las **faltas** de **inventarios** no justificadas, el **uso** de **bienes** para destinarlos como activos fijos, los bienes destinados a rifas y sorteos con fines promocionales, así como las **entregas gratuitas** de bienes con fines semejantes (RLRTI art.140-2).

- ◆ Las **cesiones** realizadas en Ecuador, por personas naturales y jurídicas, de **derechos o licencia de uso de derechos de propiedad intelectual** tales como (RLRTI art.140-3):
 - los **derechos de autor** y derechos conexos (RLRTI art.140-3-a);
 - 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 destinada a un usos agrícolas, industriales o comerciales (RLRTI art.140-3-b);
 - las **obtencciones vegetales** (RLRTI art.140-3-c).
 - el impuesto también grava las **cesiones de derechos o licencias de uso de derechos de propiedad intelectual**, realizadas por personas no residentes a personas físicas y jurídicas domiciliadas en Ecuador.
- ◆ Las **prestaciones de servicios** en Ecuador realizadas por personas naturales o sociedades (RLRTI art.140-4).
 - Entre estas se incluyen los **arrendamientos, subarrendamientos, usufructos** y demás **cesiones del uso y disfrute temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amueblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias** que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de **establecimientos de comercio**.
 - Las **importaciones de servicios digitales** a través de **internet** u **otras redes**, con independencia del dispositivo utilizado, tales como (RLRTI art.140-1):
 - El **suministro y alojamiento de sitios** informáticos y **páginas web** u otros servicios que brindan o facilitar la presencia de empresas o particulares en redes electrónica (RLRTI art.140-1-1).
 - El **suministro de productos digitalizados** en general (programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, el acceso y descarga de libros digitales, el acceso y descarga de diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financieros, de datos o de mercado) (RLRTI art.140-1-2).
 - El **mantenimiento** a distancia, en forma automática, de **programas y equipos** (RLRTI art.140-1-3).
 - La **administración de sistemas** remotos y el **soporte técnico** en línea (RLRTI art.140-1-4).
 - Los **servicios web** (almacenamiento de datos de forma remota o en línea, servicios de **memoria y publicidad** en línea) (RLRTI art.140-1-5).
 - Los **servicios de software** prestados en **internet** ("Software como un Servicio " o Scus), a través de **descargas** basadas en la nube (RLRTI art.140-1-6).
 - El **acceso y descarga de imágenes, texto, información, video, eventos deportivos** u otros, **música, juegos** -incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende (la descarga de películas y contenidos audiovisuales; la descarga en línea de juegos; la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital, incluido el streaming; la obtención de anuncios musicales, tonos de móviles y música; la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos, incluidos los satélites; weblogs, y estadísticas de sitios web) (RLRTI art.140-1-7).
 - La **puesta a disposición de bases de datos a través de internet** o de **redes electrónicas** (RLRTI art.140-1-8).
 - Los **servicios de clubes en línea o webs de citas** (RLRTI art.140-1-9).
 - Los **servicios de blogs, revistas o periódicos en línea** (RLRTI art.140-1-10).
 - La **provisión de servicios de internet** (RLRTI art.140-1-11).
 - La **enseñanza a distancia** o de **pruebas y ejercicios**, realizados o corregidos de forma automática (RLRTI art.140-1-12).
 - Los **servicios de subastas en línea**; de oferta/demanda **laboral**; de **transporte**, de **alojamiento**, de **pedidos y entrega** de bienes muebles corporales, u otros servicios contratados a través de Webs que funcionan como un **mercado en línea** (RLRTI art.140-1-13).
 - La **manipulación y cálculo de datos** a través de **internet** u otras **redes electrónicas** (RLRTI art.140-1-14).
 - **Otros** definidos por el Servicio de rentas Internas (RLRTI art.140-1-15).

- ◆ La **importación** de **bienes** muebles corporales (RLRTI art.140-1).
- ◆ Los **servicios financieros** prestados por las entidades financieras reguladas (RLRTI art.s/n 1 posterior al art.141).

Por el contrario, las siguientes **transferencias no son objeto** del impuesto (LRTI art.54):

- ◆ Los **aportes en especie** a sociedades (LRTI art.54-1).
- ◆ Las **adjudicaciones** por **herencia** o por **liquidación** de **sociedades**, incluyendo la **sociedad conyugal** (LRTI art.54-2).
- ◆ Las **transmisiones** de **empresas** y **establecimientos** de **comercio** (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.54-3).
- ◆ Las **fusiones**, escisiones y transformaciones de **sociedades** (LRTI art.54-4).
- ◆ Las **donaciones** efectuadas a **entidades** y **empresas públicas**, así como a instituciones **privadas sin fines** de **lucro** legalmente constituidas (LRTI art.54-5).
- ◆ La **cesión de acciones**, participaciones sociales y demás títulos valores (LRTI art.54-6).
- ◆ Las **cuotas** o **aportes** realizados por **propietarios** de **condominios**, así como las **cuotas** para **gastos** comunes en urbanizaciones (LRTI art.54-7).

El **hecho imponible** se **materializa** y el impuesto se **devenga** (LRTI art.61):

- ◆ En las **transferencias locales de bienes** (al contado o a plazos): en el **momento** de la **entrega** del bien, o del **pago** total o parcial del precio, lo que suceda primero (LRTI art.61-1).
- ◆ En las **prestaciones de servicios**, en el **momento** en que se **presta** efectivamente el servicio, o en el correspondiente al **pago** del precio, a elección del **contribuyente** (LRTI art.61-2).
- ◆ En las **prestaciones de servicios** con **entregas parciales de obras**, en el momento de entrega de cada certificado de obra (LRTI art.61-3).
- ◆ En el **autoconsumo** por parte del **sujeto pasivo**, en la **fecha** en que se produce el **retiro** de los bienes (LRTI art.61-4).
- ◆ En el caso de **importaciones**, en el momento de su **despacho** por la **aduanas** (LRTI art.61-5).
- ◆ En el caso de **entrega** de bienes o **prestaciones** de servicios de **tracto sucesivo**, al cumplirse las condiciones para cada período (LRTI art.61-6).
- ◆ 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 (LRTI art.61-7).
- ◆ 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 (LRTI art.61-8).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del IVA (LRTI art.63):

En calidad de **contribuyentes** (LRTI art.63-a):

- ◆ los **importadores**, por cuenta propia o ajena.

En calidad de **agentes de percepción** las personas (LRTI art.63-a-1):

- ◆ naturales y jurídicas que **efectúan habitualmente** transferencias de bienes gravados (LRTI art.63-a-1-1);
- ◆ naturales y jurídicas que **prestan habitualmente servicios sujetos** al impuesto (LRTI art.63-a-1-2);
- ◆ **no residentes** en Ecuador, registradas ante el SRI, que prestan **servicios digitales** (LRTI art.63-a-1-3).

En calidad de **agentes de retención** (LRTI art.63-b):

- ◆ 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 (LRTI art.63-b-1);
- ◆ Las **empresas emisoras de tarjetas de crédito**: por los pagos que efectúan por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados, en las mismas condiciones en que se realizan las retenciones en la fuente a proveedores (LRTI art.63-b-2);
- ◆ Las **empresas de seguros y reaseguros** por los pagos que realizan por compras y servicios gravados con IVA, en las mismas condiciones señaladas en el numeral anterior (LRTI art.63-b-3);
- ◆ Las **personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades**, que importan servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios (LRTI art.63-b-6);
- ◆ **Petrocomercial** y las **comercializadoras** de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles (LRTI art.63-b-7); 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 encuentra registrado, y otros establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución (LRTI art.63-b-8).

Base imponible

Con carácter general, la **base imponible** del IVA está constituida por el **valor total** de los **bienes** muebles corporales transferidos, o de los **servicios** prestados, determinada en **base** a sus **precios de venta** o de **prestación de servicios**, incluyendo los impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio (LRTI art.58).

Del **precio** establecido sólo pueden **deducirse** las cuantías correspondientes a:

- ◆ los **descuentos** y **bonificaciones** concedidos a los compradores, según los usos o costumbres mercantiles (LRTI art.58-1);
- ◆ el **valor** de los **bienes** y **envases devueltos** por el comprador (LRTI art.58-2);
- ◆ los **intereses** y las **primas de seguros** en las **ventas a plazos** (LRTI art.58-3).

A partir del **29-11-2021**, la **base imponible** de las **importaciones** 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 de importación (LRTI art.59).

En los casos especiales de **permuta**, **retiro** de **bienes** y de **donaciones**, la **base imponible** se determina por el **precio de mercado** de los bienes (LRTI art.60).

Para la determinación de la **base imponible** en la **prestación de servicios**, se incluye en ésta la **cuantía** total cobrada por el **servicio prestado**, excluida la **propina legal** del **10%** del valor de los servicios de hoteles y restaurantes calificados (LRTI 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

El IVA es aplicado a un **tipo** del **12%** (LRTI art.65).

Determinación del Impuesto

Los **contribuyentes** tienen derecho a **crédito tributario** por el **IVA soportado** en las **adquisiciones** locales o **importaciones** (LRTI art.66):

- ◆ de **bienes** que pasan 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 tributario** 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 (100%), 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%** (LRTI art.66-1-a).
- ◆ En las **prestaciones de servicios** gravados con el **tipo vigente** del IVA distinto del **0%** (LRTI art.66-1-b).
- ◆ En la **comercialización** de **paquetes de turismo receptivo**, facturados dentro y fuera de Ecuador, a personas físicas no residentes (LRTI art.66-1-c).
- ◆ En la **venta directa** de bienes y servicios gravados a **tipo cero** a los exportadores (LRTI art.66-1-d).
- ◆ En la **exportación** de bienes y servicios (LRTI art.66-1-e).

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 pasan a formar parte del activo fijo (LRTI art.66-2-a);
- ◆ por la **parte proporcional** del **IVA soportado** en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios (LRTI art.66-2-b).

La **proporción** del **IVA soportado** en las compras de bienes o servicios susceptible 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**, 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 producen o venden bienes o presten servicios gravados en su totalidad a **tipo cero** de IVA (LRTI art.66-3-a); 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 (LRTI art.66-3-b).

Exenciones

Están sujetas al **tipo del 0%**, las **transferencias e importaciones** de los siguientes **bienes** (LRTI art.55):

- ◆ **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 han sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implica la modificación de su naturaleza (LRTI art.55-1).

- ♦ **Leches** en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, **quesos** y **yogures**. **Leches maternizadas, proteicos infantiles** (LRTI art.55-2).
- ♦ **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 (LRTI art.55-3).
- ♦ **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 primas e insumos** para el sector **agropecuario, acuícola y pesquero**, importados o adquiridos en el mercado interno (LRTI art.55-4).
- ♦ **Tractores** de llantas de 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 (LRTI art.55-5).
- ♦ **Medicamentos y drogas de uso humano**, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas (LRTI art.55-6).
 - Glucómetros, lancetas, tiras reactivas para la medición de glucosa, bombas de insulina y marcapasos. A partir del **29-11-2021**, se añaden, las **maskarillas, oxímetros, alcohol** y **gel** antibacteriano superior al **70%** de concentración (LRTI art.55-6-1).
- ♦ Papel bond, papel de periódico y **libros** (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.55-7).
- ♦ Los bienes que se **exportan** (LRTI art.55-8).
- ♦ Los bienes que **introducen** en Ecuador (LRTI art.55-9):
 - los **diplomáticos** extranjeros y **funcionarios** de organismos internacionales (LRTI art.55-9-a);
 - los **pasajeros**, hasta el valor de la franquicia aduanera reconocida autorizada (LRTI art.55-9-b);
 - las **donaciones externas** y las de cooperación institucional a organismos del **sector público, empresas públicas** (LRTI art.55-9-c);
 - los **bienes** introducidos en **tránsito**, mientras no sean objeto de nacionalización (LRTI art.55-9-d);
- ♦ **Energía Eléctrica** (LRTI art.55-11).
- ♦ **Aviones**, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios (LRTI art.55-13).
- ♦ **Vehículos eléctricos** para uso particular, transporte público y de carga (LRTI art.55-14).
- ♦ 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 (**USD 586,10 en 2023**) 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 (LRTI art.55-15).
- ♦ 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 autorizadas (LRTI art.55-16).
- ♦ **Embarcaciones, maquinaria, equipos** de navegación y materiales para el **sector pesquero artesanal** (LRTI art.55-18).
- ♦ Las **baterías, cargadores**, cargadores para electrolineras, para **vehículos híbridos y eléctricos** (LRTI art.55-18¹⁴).
- ♦ **Paneles solares** y **plantas** para el **tratamiento de aguas residuales** (LRTI art.55-19).
- ♦ **Barcos pesqueros** de nueva construcción (LRTI art.55-20).
- ♦ **Toallas sanitarias, tampones, copas** menstruales y **pañales** desechables populares (desde 29-11-2021) (LRTI art.55-21).

14 Se mantiene, por congruencia, la numeración de la publicación en el Registro Oficial.

- ◆ Las **importaciones de combustibles** derivados de hidrocarburos, biocombustibles, sus mezclas (incluido GLP y gas natural), destinados a **consumo interno**, realizadas por **sujetos pasivos** autorizados (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.55-22).

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** (LRTI art.56-1).
- ◆ de **salud**, y los servicios de obtención de **medicamentos** (LRTI art.56-2).
- ◆ de **alquiler** o arrendamiento de **inmuebles destinados a vivienda** (LRTI art.56-3).
- ◆ **públicos** de **energía** eléctrica, **agua** potable, **alcantarillado**, los de recolección de **basura**; y, de **riego y drenaje** (LRTI art.56-4).
- ◆ de **educación** en todos los niveles (LRTI art.56-5).
- ◆ de **guarderías** y de hogares de **ancianos** (LRTI art.56-6).
- ◆ **religiosos** (LRTI art.56-7).
- ◆ **artísticos y culturales** (LRTI art.56-8).
- ◆ **funerarios** (LRTI art.56-9).
- ◆ **administrativos** prestados por el **Estado** y entidades del **sector público sujetos** al pago de un precio o una tasa (LRTI art.56-10).
- ◆ de **espectáculos públicos** (LRTI art.56-11) – derogado a partir del **1-7-23**, es decir se gravan con un **tipo del 12%**.
- ◆ **bursátiles** prestados por entidades legalmente autorizadas (bolsas de valores, administradoras de fondos de inversión y colectivos) (LRTI art.56-12).
- ◆ que se **exportan**. Para considerar una operación como **exportación** de servicios deben cumplirse las siguientes condiciones (LRTI art.56-14):
 - que el exportador esté domiciliado o sea residente en Ecuador (LRTI art.56-14-a);
 - que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en Ecuador (LRTI art.56-14-b);
 - 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 (LRTI art.56-14-c);
 - que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollan actividades en el Ecuador (LRTI art.56-14-d).
- ◆ Los **paquetes de turismo receptivo**, facturados dentro o fuera de Ecuador, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador (LRTI art.56-15).
- ◆ El **peaje y pontazgo** por la utilización de las carreteras y puentes (LRTI art.56-16).
- ◆ Los **sistemas de lotería** de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría (LRTI art.56-17).
- ◆ de **fumigación aérea** (LRTI art.56-18).
- ◆ **prestados** personalmente por **artesanos** calificados, incluidos los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos. Este **tipo** se aplica siempre que no se superen los límites establecidos para estar obligados a llevar la contabilidad (LRTI art.56-19).
- ◆ de **refrigeración**, enfriamiento y congelamiento para conservar los alimentos mencionados arriba, y en general todos los productos perecederos que se exportan (LRTI art.56-20).

- ♦ 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** (LRTI art.56-22).
- ♦ los **prestados por cámaras** de la producción, **sindicatos** y similares, cuyas cuotas no excedan de **USD 1.500** anuales (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.56-23).
- ♦ de **construcción de viviendas de interés social** (LRTI art.56-24).
- ♦ el **arrendamiento de tierras** destinadas a usos **agrícolas y agropecuarios** (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.56-25).
- ♦ de **carga eléctrica** brindado por las instituciones públicas o privadas para la recarga de todo tipo de vehículos **100% eléctricos** (LRTI art.56-27).
- ♦ los **servicios de alojamiento turístico** a turistas extranjeros (que permanecen menos de **90 días** y no residen en Ecuador), prestados por establecimientos autorizados (desde el **29-11-2021**) (LRTI art.56-28).

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 realizan operaciones gravadas a **tipo cero 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).

- ♦ No obstante, la **Administración Tributaria** puede autorizar dicho **pago** en **fechas distintas** para:
 - **activos** debidamente justificados, **adquiridos** mediante **financiación** de **organismos internacionales de crédito**, y;
 - **naves aéreas y marítimas de transporte, pesca o actividades turísticas**.

En el caso de **importaciones de servicios** (excepto las de **servicios digitales** cuando existe un intermediario en el proceso de pago), el IVA se **liquida y abona** en la **declaración mensual** del **sujeto pasivo** (LRTI art.70).

Las personas físicas y jurídicas que han 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 **empresas constructoras de viviendas sociales** tienen derecho a una **devolución ágil** del **IVA soportado** en las adquisiciones locales de bienes y servicios empleados para el desarrollo del proyecto (LRTI art. s/n anterior al art.73).

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. 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 art.74).

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 art.s/n posterior al art.74).

Las **sociedades** dedicadas exclusivamente a la **producción audiovisual**, de vídeos musicales, telenovelas, series, miniserias, reality shows, televisivas o en plataformas en internet, o producciones cinematográficas, que efectúan 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 art.s/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

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto se **constituye** (LRTI art.78):

- ♦ En el caso de consumo de **bienes de producción nacional**: 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**; a la **salida** de los bienes de la **aduana**.
- ♦ En el caso de **bolsas de plástico**: en la **entrega** de las anteriores por el establecimiento comercial, siempre que sean requeridas por el adquirente para la transportar los productos.

Por el contrario, **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 art.s/n posterior al art.75).

Formas de tributación

La normativa del impuesto establece que los **bienes** y **servicios gravados** por el ICE pueden estar **sujetos** a una tributación (LRTI art.s/n posterior al art.75):

- ♦ **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 (LRTI art.s/n posterior al art.75-1).
- ♦ **Ad valorem**, por la que se aplica un **tipo impositivo porcentual** sobre la **base imponible** determinada de conformidad con las disposiciones de la Ley (LRTI art.s/n posterior al art.75-2).
- ♦ **Mixta**, la cual combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio (LRTI art.s/n posterior al art.75-3).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del ICE (LRTI art.80):

En calidad de **contribuyentes** obligados a soportar la carga del impuesto (LRTI art.80-1):

- ♦ las **personas** físicas y sociedades **fabricantes** de los bienes gravados (LRTI art.80-1-a);
- ♦ los **importadores** de bienes gravados (LRTI art.80-1-b), y;
- ♦ las **personas** físicas y sociedades **que presten servicios** gravados (LRTI art.80-1-c).

En calidad de **agentes de percepción** (LRTI art.80-2):

- ♦ las **personas** físicas y sociedades fabricantes de bienes gravados (LRTI art.80-2-a);
- ♦ los **importadores** de bienes gravados (LRTI art.80-2-b);
- ♦ los **prestadores** de **servicios** gravados (LRTI art.80-2-c); y,
- ♦ las **personas físicas** obligadas a llevar contabilidad y las **sociedades** comercializadoras de productos (al por mayor y menor) que distribuyen **fundas plásticas** a sus clientes (LRTI art.80-2-d).

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

La **base imponible** de los bienes y servicios (nacionales o importados) **sujetos** al ICE, se determina en base a (LRTI art.76):

- ♦ al **precio de venta al público** sugerido por el fabricante o importador, excluyendo el IVA y el propio ICE (LRTI art.76-1); o
- ♦ al **precio de venta del fabricante** (menos el IVA y el ICE), más un **30% de margen** mínimo de **comercialización** (LRTI art.76-2);
- ♦ al **precio en aduana**, más un **30% de margen** mínimo de **comercialización** (LRTI art.76-3);
- ♦ en el caso de la aplicación de la **tarifa específica**, en base a las **unidades correspondientes** para cada bien (LRTI art.76-4).

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**: por la **cuantía mayor** correspondiente al (LRTI art.76-4): :
 - **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.
- ◆ **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** (excluyendo el streaming) y las **cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares** cobradas por los clubes a sus miembros y usuarios, para prestar sus servicios: por el **precio de venta** del prestador de servicios (menos el IVA y el ICE) (desde **29-11-2021**) (LRTI art.76-7).
- ◆ **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** (LRTI art.76-12-a).
 - A efectos de la **tributación ad valorem**, la **base** se determina (LRTI art.76-12-b):
 - En caso de que el **precio de venta del fabricante, o precio ex aduana**, sea superior a **USD\$4,33** (en **2022**) 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 físicas y jurídicas (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 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:** 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** (desde **29-11-2021**) (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

En el año **2023**, los **bienes y servicios** tributan por el ICE a los **tipos siguientes** (LRTI art.82):

GRUPO I (Sustituida por el num. 1 del Art. 35 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31-XII-2019)	Tipo ad-valorem (%)
Productos del tabaco, sucedáneos o sustitutivos 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 (Reformado por el Art. 1 lit. a del D.E. 645, R.O. 235-2S, 23-1-2023).	50
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
Armas de fuego, armas deportivas y municiones (Reformado por el Art. 1 lit. a del D.E. 645, R.O. 235-2S, 23-1-2023).	30
Focos incandescentes.	100

GRUPO II (Sustituido por el Art. 12, lit. b de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008; y, reformado por el Art. 12, num. 4 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011)	Tipo ad-valorem (%)
1) 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

GRUPO II (Sustituido por el Art. 12, lit. b de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008; y, reformado por el Art. 12, num. 4 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011)	Tipo ad-valorem (%)
• 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
2. (Derogado por el num. 2 del Art. 61 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021).	
3) Aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo. (Reformado por el Art. 1 lit. b del D.E. 645, R.O. 235-2S, 23-I-2023)	10

Se aplica un **descuento** del **15%** a 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) (LRTI art.82-a);
- ◆ protección de peatones (LRTI art.82-b);
- ◆ luces de encendido diurno (LRTI art.82-c);
- ◆ freno asistido de emergencia (LRTI art.82-d); y,
- ◆ ensayo de poste (LRTI art.82-e).

GRUPO III	Tipo ad-valorem (%)
Servicios de televisión pagada , excluyendo la modalidad de streaming.	15
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los clubes sociales, para prestar sus servicios.	30

GRUPO IV (Tipos sustituidos por la LO COVID-19 art.61-3, de 29-11-2021)	Tipo específico (USD)	Tipo ad-valorem (%)
Cigarrillos	0,17 por unidad	N/A
Alcohol (uso distinto a bebidas alcohólicas y farmacéuticos) y, bebidas alcohólicas	10,36 por litro de alcohol puro	75
Cerveza Industrial	13,56 por litro de alcohol puro	75
Cerveza artesanal	1,55 por litro de alcohol puro	75

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. En el caso de las cervezas, esto solo se aplica a las **nuevas marcas** que se establezcan en el mercado.

GRUPO V (Sustituido por el Art. 1 lit. d del D.E. 645, R.O. 235-2S, 23-I-2023)	Tipo específico (USD)
Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25 gramos por litro de bebida, excepto energizantes	0,19 por 100 gramos de azúcar
Bolsas de plástico	0,10 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**.

A partir de **2022**, el Presidente de la República tiene la potestad de reducir las tarifas del ICE de cualquiera de los bienes y servicios gravados, previo dictamen del ente rector de las finanzas públicas (LRTI art.s/n siguiente al art.82).

Exenciones

Se encuentran **exentos** del Impuesto a los Consumos Especiales (LRTI art.77):

- ♦ 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 (LRTI art.77-1).
- ♦ Los **productos** destinados a la **exportación** (LRTI art.77-2).
- ♦ Los **vehículos ortopédicos** y **no ortopédicos** destinados al uso y traslado de **personas discapacitadas** (LRTI art.77-3).
- ♦ Los **vehículos** motorizados **eléctricos** e **híbridos** (desde **29-11-2021**) (LRTI art.77-4).
- ♦ Los **productos lácteos** y sus derivados (LRTI art.77-5).
- ♦ Los **focos incandescentes** utilizados como insumos automotrices (LRTI art.77-6).

- ◆ Las **armas de fuego**, sus **municiones**, **vehículos** para uso operativo, sus partes y repuestos adquiridos por la fuerza pública (LRTI art.77-7).
- ◆ Las **armas de fuego deportivas** y las municiones adquiridas o importadas por **deportistas** autorizados para utilización en actividades deportivas (LRTI art.77-8).
- ◆ Los **aviones, avionetas y helicópteros** destinados al **transporte** comercial de **pasajeros, carga y servicios** (LRTI art.77-9).
- ◆ Las **furgonetas y camiones** de hasta **3,5** toneladas de capacidad de carga (LRTI art.77-10).
- ◆ Las **camionetas y otros vehículos** con una **base imponible** de hasta **USD \$30.000**, de adquirientes inscritos en programas de apoyo al **transporte comunitario y rural** calificados. Esta **exención** se aplica a razón de un vehículo por **sujeto pasivo** (LRTI art.77-11).
- ◆ 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 (LRTI art.77-12).
- ◆ Las **bolsas plásticas** utilizadas como **embalajes primarios** (LRTI art.77-13).
- ◆ Los **jugos** con contenido natural mayor al **50%** (desde **29-11-2021**) (LRTI art.77-14).

Liquidación y pago del impuesto

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)

El Capítulo II 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 art.s/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 art.s/n)

Son **sujetos pasivos** de este impuesto:

- ♦ los **embotelladores** de bebidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto (LIRBP art.s/n-1);
- ♦ las personas que realizan **importaciones** de bebidas en botellas plásticas gravadas con este impuesto (LIRBP art.s/n-2).

Exenciones

(LIRBP art.s/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 art.s/n)

La **base imponible** del IRBP está constituida por las **botellas plásticas**.

Tipo de gravamen

(LIRBP art.s/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 art.s/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.

El **sujeto activo** de este impuesto es el **Estado** y la **administración** del impuesto está a cargo del **Servicio de Rentas Internas**.

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto a la Salida de Divisas

(Ley Reformatoria 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 efectuadas al **exterior**, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero (LISD art.155).

Hecho imponible

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**. En caso de intervención de entidades financieras (nacionales e internacionales) domiciliadas en Ecuador, el **hecho imponible** se constituye por el **débito** en las cuentas utilizadas para las transferencias (LISD art.156).

- ◆ 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 art.s/n posterior al art.156):

- ◆ **entidades** y organismos del **Estado**, incluyendo **empresas públicas** (LISD art.s/n posterior al art.156-I);
- ◆ **organismos internacionales, misiones diplomáticas y consulares** debidamente acreditados en Ecuador (incluidos sus agentes acreditados), en base a reciprocidad (LISD art.s/n posterior al art.156-II);
- ◆ el **principal**, los **intereses, comisiones** y demás **pagos** procedentes de la **deuda pública** (LISD art. s/n posterior al art.156-III).

Sujeto pasivo

(LISD art.158)

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del ISD:

- ♦ las **personas naturales, sucesiones indivisas** y las **sociedades privadas**, nacionales y extranjeras, que realizan transferencias, envíos y traslados de dinero, o que efectúan pagos de cualquier tipo, con o sin la intermediación de instituciones financieras;
- ♦ los **ciudadanos ecuatorianos** que abandonan 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

Se establecen las siguientes **exenciones** (LISD art.159):

- ♦ Las **divisas en efectivo** de los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, mayores de edad que abandonan el país, o los menores de edad que no viajan acompañados de un adulto, hasta una cuantía de **3 salarios básicos unificados (USD 1.350,00 en 2023)** del trabajador en general (LISD art.159-1).
 - 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 (LISD art.159-2).
 - 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 5.109,79** para **2022, 2023 y 2024**, en base a la (Resolución N°. NAC-DGERCGC21-00000053).
- ♦ 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 otorgan financiación por un plazo 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** (LISD art.159-3).
 - 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, son **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 (LISD art.159-4).
- ♦ 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**. La **exención** no se **aplica** en caso de **dividendos** distribuidos a sociedades extranjeras en los que las personas físicas o jurídicas residentes en Ecuador ostentan una participación (LISD art.159-5).

- ◆ Los **pagos al exterior** efectuados por concepto de **rendimientos financieros, ganancias de capital** y el capital de aquellas inversiones provenientes del exterior que han ingresado exclusivamente al mercado de valores del Ecuador. Estas **inversiones** pueden efectuarse en valores de renta variable o en títulos de renta fija. **No se aplica** esta **exención** cuando el pago se realiza entre **partes vinculadas** (LISD art.159-6).
- ◆ Los **pagos al exterior** realizados, derivados de **rendimientos financieros, ganancias de capital** y capital en valores emitidos por sociedades domiciliadas en el Ecuador, que han 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** (LISD art.159-7).
- ◆ Los **pagos al exterior** efectuados por concepto de **rendimientos financieros, ganancias de capital** y capital de aquellos **depósitos a plazo fijo** o, **inversiones** con recursos provenientes del exterior, en instituciones del sistema financiero nacional. La **exención no se aplica** en caso de pagos entre **partes vinculadas** (LISD art.159-8).
- ◆ 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 (LISD art.159-9).
- ◆ Las **personas** que realizan **estudios** en el exterior, en instituciones educativas reconocidas por Ecuador pueden 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 paga dicho impuesto, se puede solicitar la **devolución** de este, cumpliendo las mismas condiciones establecidas para la **exoneración** (LISD art.159-10).
 - Adicionalmente, las personas que salen 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 **5.861** en **2023**).
 - Las personas que padecen 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, bien como financiamiento propio sin intereses o como aporte de capital, siempre que se hayan destinado a realizar inversiones productivas, así como los pagos al exterior por la **venta de derechos** representativos de **capital** u otros **activos** adquiridos por sociedades y personas residentes en Ecuador (desde **29-11-2021**) (LISD art.159-11).
- ◆ 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** (LISD art.159-12).
- ◆ Los **pagos al exterior** por el **mantenimiento a barcos** de astillero (LISD art.159-13).
- ◆ 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 (LISD art.159-14).
- ◆ Las **transferencias de divisas** al exterior realizadas por entidades financieras auxiliares ecuatorianas calificadas, correspondientes a pago y devoluciones de cuantías derivadas de prestaciones de servicios de pago electrónicos, siempre que los ingresos percibidos sean declarados y gravados en Ecuador (desde **29-11-2021**) (LISD art.159-15).
- ◆ Los **pagos al exterior** por la **importación** de bienes de capital y materias primas por las sociedades que suscriben **contratos de inversión** (a partir del **29-11-2021**), por las cuantías y plazos de los contratos. La **exoneración** requiere de dictamen positivo por parte de las autoridades (desde **29-11-21**) (LISD art.159-16).

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

En origen, el **tipo aplicable** del ISD es del **5%** (LISD art.162).

No obstante, el Decreto Ejecutivo N° 298, de 23-12-2021, establecía una **reducción progresiva** del **tipo** del ISD en un **cuarto de punto porcentual (0,25)** por trimestre durante **2022**, hasta alcanzar un **tipo** del **4%**, que ha estado vigente hasta enero de **2023**.

El Decreto 643-23, establece, de nuevo, una **reducción paulatina** del **tipo** del ISD, de acuerdo con las fechas siguientes:

- ◆ Desde **1-2-23: 3,75%**
- ◆ Desde **1-7-23: 3,50%**
- ◆ Desde **21-12-23: 2,00%**

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 art.s/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 art.s/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 art.s/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

Los **sujetos pasivos** del ISD están obligados a **declarar y abonar** el impuesto, de acuerdo con las **opciones** siguientes (LISD art.161):

- ◆ 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 cual se realiza la operación (LISD art.161-a).
- ◆ En caso de **transferencias** efectuadas por **sujetos pasivos que no utilizan el sistema financiero**: de acuerdo con las normas establecidas en resolución del SRI (LISD art.161-b).
- ◆ En caso de **transferencias** efectuadas por **entidades financieras** (nacionales y extranjeras) **domiciliadas en Ecuador**: el Banco Central del Ecuador efectúa la transferencia 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 mensual al SRI de acuerdo con las normas (LISD art.161-c).

- ◆ 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 (LISD art.161-d).

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 y sus modificaciones)

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 Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares - RIMPE

(Ley de Régimen Tributario Interno, de 17-11-04 y sus modificaciones -LRTI-; Rgto para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de 8-6-10 y sus modificaciones -RLRTI-; Decreto N° 374)

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, de **29-11-2021** (LO COVID-19), establece el denominado *Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE)*, para el pago del Impuesto sobre la Renta, aplicable a los **ingresos brutos** derivados del ejercicio de determinadas actividades llevadas cabo por los **sujetos pasivos** (LRTI art.97-1).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del RIMPE, las personas físicas y jurídicas (LRTI art.97-3):

- ♦ **RIMPE – Emprendedores:** las personas (naturales y jurídicas) con **ingresos brutos anuales** de hasta **US\$ 300.000** al **31** de diciembre del año anterior.
- ♦ **RIMPE – Negocios populares:** las personas naturales con **ingresos brutos** de hasta **US\$ 20.000** al **31** de diciembre del año anterior.

Por el contrario, no pueden formar parte del RIMPE, los **sujetos pasivos** (LRTI art.97-4):

- ♦ que han percibido **ingresos brutos** superiores a **US\$ 300.000,00** en el ejercicio económico anterior (LRTI art.97-4-a).
- ♦ dedicados a las actividades de **construcción, urbanización, lotización, transferencias de inmuebles** y otras similares (LRTI art.97-4-b).
- ♦ dedicados a la **prestación de servicios profesionales, mandatos y representaciones, transporte** (excepto taxis), **actividades agropecuarias, comercializadoras de combustibles, trabajadores dependientes**, así como los que perciben exclusivamente **rentas de capital** y aquellos que mantienen **regímenes especiales** de pago de impuesto a la renta (LRTI art.97-4-c).
- ♦ receptores de **inversión extranjera directa**, y los que desarrollan actividades en **asociación público-privada** (LRTI art.97-4-d).
- ♦ desarrollan su actividad económica en el sector de **hidrocarburos, minero, petroquímica, laboratorios médicos y farmacéuticas, industrias básicas, financiero, economía popular y solidaria y seguros** (LRTI art.97-4-e).

Sin perjuicio de las **obligaciones formales ordinarias** del (CT art.96), los **sujetos** pertenecientes al RIMPE deben (LRTI art.97-7):

- ♦ Llevar un **registro de ingresos y gastos y declarar** el impuesto conforme a los resultados que arroje el mismo, en el caso que la normativa así lo disponga (LRTI art.97-7-a).
- ♦ **Emitir comprobantes de venta** reglamentarios. Los **negocios populares** sólo deben emitir **notas de venta** (LRTI art.97-7-b).
- ♦ Los **pagos** efectuados por los **contribuyentes** de este régimen deben observar los cuantías de bancarización previstas en la (LRTI art.103) (LRTI art.97-7-c).

Base imponible

Está constituida por los **ingresos brutos** percibidos por los **contribuyentes**, entendiendo por **ingresos brutos** a los **ingresos gravados** percibidos por los **sujetos pasivos**, una vez excluidos los **descuentos** y **devoluciones** (LRTI art.97-3).

- ♦ Los **sujetos pasivos** del RIMPE tributan por el Impuesto a la Renta por los **ingresos brutos** del ejercicio, exclusivamente respecto de aquellos ingresos derivados de actividades no excluidas de este.

Tipo de gravamen

En **2023**, los **contribuyentes** del RIMPE tributan por el Impuesto a la Renta en base a la escala de **tipos siguiente** (LRTI art.97-6):

Ingresos brutos (USD)	Cuota (USD)	Tipo Marginal (%)
De 0 a 20.000	60	0
20.000,01 hasta 50.000	60	1,00
50.000,01 hasta 75.000,01	360	1,25
75.000,01 hasta 100.000,01	672,50	1,50
100.000,01 hasta 200.000,01	1.047,50	1,75
200.000,01 hasta 300.000	2.797,52	2,00

Los **contribuyentes** del RIMPE que superan en el ejercicio el límite superior del **USD 300.000**, deben abonar el excedente en base al **tipo marginal máximo** de la escala anterior y pasan a formar parte del **régimen ordinario** del impuesto en el ejercicio siguiente.

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **liquida anualmente** y se **abona** hasta el **31** de marzo de cada ejercicio fiscal (LRTI art.97-8).

Por su parte, los **sujetos pasivos** del (RIMPE – emprendedores) deben **liquidar** y **abonar semestralmente** el **IVA generado** en la aplicación del RIMPE. En el caso de los **Negocios Populares**, el pago de la cuota establecida en la escala progresiva de tipos anterior ya incluye el pago del IVA generado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios o derechos alcanzadas por su actividad.

El **sujeto activo** del RIMPE es el **Estado** ecuatoriano y es **administrado** por el **Servicio de Rentas Internas** (LRTI art.97-2).

El régimen RIMPE es de aplicación obligatoria durante **3** años, a partir de la **primera declaración** del impuesto, siempre que el **contribuyente** no exceda la cuantía máxima exigida. Los **contribuyentes** que perciben ingresos superiores deben liquidar el impuesto en el **régimen general**. Por otra parte, los **contribuyentes** que mantienen su condición de **Negocios Populares** se mantienen en el RIMPE mientras conserven dicha condición (LRTI art.97-5).

Los **contribuyentes** excluidos del RIMPE no pueden ingresar de nuevo a este.

VIII. Otros impuestos

A. **Impuesto Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior**

(Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, de 29-11-2021 - LO COVID-19 -; Reglamento: Decreto Ejecutivo N° 304, de 29-12-2021 - RLO COVID-19 -; Resol N° NAC-DGERCGC21-00000061)

Este impuesto ha estado vigente hasta **31-12-2022**.

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
- F. Impuesto a los Espectáculos Públicos
- G. Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas
- H. Impuesto a las Utilidades en la Transferencia de Predios Urbanos y Plusvalía de los Mismos
- I. Impuesto sobre el Valor Especulativo del Suelo en la Transferencia de Bienes Inmuebles

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* es un impuesto **anual** 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 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 afectan a cada predio, **se acumula** con objeto de aplicar la **escala** de **tipos progresiva** (COOTAD art.505).

En el caso de **condominios**, los copropietarios pueden 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-d)

Los propietarios cuyos predios soportan **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** salarios básicos unificados mensuales del trabajador en general (COOTAD art.507-f).
- ♦ **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** (COOTAD art.508-a);
 - el **2 por mil adicional**, que se aplica sobre el **valor imponible** de las **propiedades** consideradas **obsoletas** (COOTAD art.508-b).

Exenciones

Están **exentas** del pago de estos tributos los siguientes **propiedades** (COOTAD art.509):

- ♦ Los **predios unifamiliares** urbano-marginales con valores de hasta **25** salarios básicos unificados mensuales del trabajador en general (COOTAD art.509-a).
- ♦ Los **predios** propiedad del **Estado** y demás entidades del sector público (COOTAD art.509-b).
- ♦ 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 (COOTAD art.509-c).
- ♦ Los **predios** propiedad de **naciones extranjeras** u **organismos internacionales** públicos destinados a dichas funciones (COOTAD art.509-d).
- ♦ Los **predios** declarados de **utilidad pública** por los municipios, **sujetos a expropiación** (COOTAD art.509-e).

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** (COOTAD art.510-a);
- ♦ 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 (COOTAD art.510-b);
- ♦ los **edificios** dedicados a **viviendas populares** y **hoteles** (COOTAD art.510-c).

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

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** COOTAD art.512).

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 (COOTAD art.516).

- ♦ 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.

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 existe **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 corresponde 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

Para establecer la **base imponible**, el **contribuyente** puede aplicar las siguientes **deducciones** respecto del valor de la propiedad (COOTAD art.521):

- ♦ 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 (COOTAD art.521-a);
- ♦ **otras deducciones temporales** que pueden ser otorgadas por diversos motivos (desastres naturales, pérdidas de cosechas, etc.), previa solicitud de los interesados (COOTAD art.521-b).

Exenciones

Están **exentas** del **pago** de impuesto predial rural las siguientes **propiedades** (COOTAD art.520):

- ♦ cuyo **valor** no exceda de **15 salarios básicos unificados mensuales** del trabajador privado en general (COOTAD art.520-a).
- ♦ del **Estado** y demás entidades del sector público (COOTAD art.520-b).
- ♦ de **instituciones de asistencia social** o de **educación particular**, cuyas utilidades sean destinadas a dichos fines (COOTAD art.520-c).
- ♦ de **gobiernos u organismos extranjeros** que no constituyen empresas de carácter particular y no persiguen fines de lucro (COOTAD art.520-d).
- ♦ Las **tierras comunitarias** de las **comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas o afroecuatorianas** (COOTAD art.520-e).
- ♦ Los **terrenos** que poseen y mantienen **bosques primarios** o que **reforestan** con plantas nativas en zonas de vocación forestal (COOTAD art.520-f).
- ♦ Las **tierras propiedad de misiones religiosas** establecidas en la región amazónica ecuatoriana, destinadas a prestar servicios de salud y educación a la comunidad, siempre que no estén dedicadas a finalidades comerciales o se encuentren en arriendo (COOTAD art.520-g).
- ♦ **explotadas** en forma **colectiva** pertenecientes al sector de la **economía solidaria** y las que utilicen tecnologías agroecológicas (COOTAD art.520-h).

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 (COOTAD art.520-1);
- ♦ 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 (COOTAD art.520-2).

Liquidación y pago del impuesto

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** (COOTAD art.522):

- ◆ 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 **1** 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

Son objeto del denominado *Impuesto de Alcabala* los siguientes **actos jurídicos** relacionados con el **traspaso de dominio de bienes inmuebles** (COOTAD art.527):

- ◆ Los **títulos traslativos** de dominio **onerosos** de **bienes raíces** y de **buques**, en el caso de ciudades portuarias, en los casos autorizados por la ley (COOTAD art.527-a).
- ◆ La **adquisición** del **dominio** de bienes **inmuebles** a través de **prescripción** adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios (COOTAD art.527-b).
- ◆ La **constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación**, relativos a esos bienes (COOTAD art.527-c).
- ◆ Las **donaciones** a favor de quienes no sean legitimarios (COOTAD art.527-d).
- ◆ Las **transferencias** (gratuitas y onerosas) realizadas por el **fiduciario** a favor de los **beneficiarios** en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil (COOTAD art.527-e).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del tributo, las **partes beneficiadas** en el respectivo contrato, así como los **favorecidos** en aquellos actos que se realizan 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 la **cuantía mayor** del **valor del contrato** y el **valor catastral** (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 intervienen en el contrato y que se repite en los **3** años siguientes, 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 extienden a las adjudicaciones efectuadas 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

Quedan **exentos** del **pago** del Impuesto de Alcabala (COOTAD art.534):

- ◆ El **Estado**, los **municipios** y demás **organismos** de derecho público, así como las **entidades exentas** de todo impuesto, en la parte que les corresponde, quedando obligadas al pago, las partes que no gozan de esta exención (COOTAD art.534-a).
- ◆ En la **venta** o **transferencia** de dominio de inmuebles destinados a programas de **vivienda de interés social**, la exoneración es **total** (COOTAD art.534-b).
- ◆ Las **ventas** de **inmuebles** por 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 (COOTAD art.534-c).
- ◆ Las **adjudicaciones** por **particiones** o por **disolución de sociedades** (COOTAD art.534-d).
- ◆ Las **expropiaciones** efectuadas por instituciones del Estado (COOTAD art.534-e).
- ◆ Los **aportes** de **bienes raíces** por los **cónyuges o convivientes** a la sociedad conyugal, o a la sociedad de bienes, así como los efectuados a sociedades cooperativas, siempre que su capital no exceda de **10** remuneraciones mensuales mínimas unificadas del trabajador privado en general. En caso de cuantía mayor la **exoneración** aplicable es del **50%** del tributo que habría correspondido pagar a la cooperativa (COOTAD art.534-f).
- ◆ Los **aportes** de **bienes raíces** a **nuevas sociedades** procedentes de la fusión de sociedades anónimas y sobre los inmuebles propiedad de las sociedades fusionadas (COOTAD art.534-g).
- ◆ Los **aportes** de **bienes raíces** al capital de **sociedades industriales** de capital, en la parte correspondiente a la sociedad, debiendo lo que sea de cargo del transmitente (COOTAD art.534-h).

- ◆ Las **donaciones** al **Estado** y otras **instituciones de derecho público**; 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 análogas debidamente autorizadas (COOTAD art.534-i).
- ◆ Los **contratos de transferencia de dominio y mutuos hipotecarios** otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados (COOTAD art.534-j).

Por último, se aplica una **exención total** de impuestos, tasas o contribuciones (provinciales o municipales), incluido el Impuesto de Plusvalía, a las **transferencias** de dominio de bienes **inmuebles** destinadas a la constitución de 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 **ejercen** permanentemente **actividades económicas** y están 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 realizan **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 ejercen 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

Están **exentos** del ISAT (COOTAD art.554):

- ♦ 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 (COOTAD art.554-a).
- ♦ 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 destinan exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos (COOTAD art.554-b).
- ♦ 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 (COOTAD art.554-c).
- ♦ Las **personas naturales** amparadas por la **Ley de Fomento Artesanal** (COOTAD art.554-d).
- ♦ Las **personas** naturales o jurídicas que se dediquen a la **actividad agropecuaria**, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria (COOTAD art.554-e).
- ♦ Las **cooperativas** de ahorro y crédito (COOTAD art.554-f).

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.

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 (Impuesto al Rodaje)

(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**, la cual 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** (COOTAD art.541-a).
- ◆ **Organismos internacionales**, aplicando el principio de reciprocidad (COOTAD art.541-b).
- ◆ La **Cruz Roja** Ecuatoriana, como ambulancias y otros con igual finalidad (COOTAD art.541-c).
- ◆ Los **cuerpos de bomberos**, como autobombas, coches, escala y otros vehículos especiales contra incendio. Los vehículos en tránsito no deben el impuesto (COOTAD art.541-d).

Están **exentos** de este impuesto los vehículos que **importen** o que **adquieren** las **personas con discapacidad**, según lo establecido por la Ley Sobre Discapacidades.

Liquidación y pago del impuesto

(COOTAD art.538)

Los **propietarios** de vehículos están obligados al **pago** del impuesto a comienzos del año, incluso cuando el vehículo ha sido transferido a otra persona, la cual es responsable si el propietario anterior no lo ha **abonado** (COOTAD art.538).

Todo lo relativo al **cobro** del impuesto se establece en la **ordenanza municipal** respectiva (COOTAD art.540).

El impuesto debe ser **abonado** en el cantón de registro del vehículo (COOTAD art.542).

F. Impuesto a los Espectáculos Públicos

(COOTAD art. 543 a 545-2 y sus modificaciones)

El impuesto grava la **entrada** a los **espectáculos públicos** autorizados (COOTAD art.543)

La **base imponible** está constituida por el **precio de venta** de las **entradas** a los espectáculos (COOTAD art.543).

El impuesto se aplica a los **tipos** siguientes (COOTAD art.543):

- ◆ **Espectáculos públicos: 10%**
- ◆ **Eventos deportivos profesionales: 5%**

No obstante, las ordenanzas municipales pueden fijar los valores de las cuantías mínimas de las entradas no sujetas al impuesto (COOTAD art.545)

Los **municipios** y **distritos** metropolitanos tienen la potestad de establecer **exenciones** a los **espectáculos** artísticos realizados exclusivamente por **artistas ecuatorianos**, así como en las **presentaciones en vivo** de **artistas extranjeros** (COOTAD art.544)

G. Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas

(COOTAD art.546 a 551 y sus modificaciones)

Hecho imponible

Este impuesto grava el ejercicio de **actividades comerciales, industriales o financieras**, por parte de los **sujetos pasivos** en las jurisdicciones municipales o metropolitanas. Los **contribuyentes** están **obligados a inscribirse** en el registro del municipio y obtener una **patente anual**, en los **30 días** siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los **treinta días** siguientes al día final del mes en que termina el año (COOTAD art.548).

Sujeto pasivo

(COOTAD art.547)

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto, a las **personas** físicas y jurídicas, nacionales o extranjeras **domiciliadas** o con **establecimiento** en la respectiva **jurisdicción** municipal o metropolitana, que **ejercen permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales**.

Base imponible

Está constituida por el **valor** del **patrimonio** de los **sujetos pasivos dentro** del **cantón** (COOTAD art.548).

Tipo de gravamen

Los **concejos**, mediante ordenanza, deben establecer la **tarifa** del impuesto que oscila entre **USD 10 y USD 25.000** (COOTAD art.548).

Los **contribuyentes** que obtienen **pérdidas** (mediante declaración o fiscalización del municipio o distrito metropolitano) pueden obtener una **reducción** del impuesto del **50%**. Esta **reducción** puede alcanzar hasta la **tercera parte**, si se demuestra un descenso en la **utilidad** de los **contribuyentes** de más del **50%** en relación con el promedio obtenido en los **3** ejercicios anuales anteriores (COOTAD art.549).

Las **sociedades**, como **sujetos pasivos** del impuesto, deben **abonar** un **1%** sobre su **capital social**, al Servicio de Rentas Internas (agente de recaudación, en este caso), como requisito previo para la segunda autorización para imprimir **comprobantes de venta** y de **retención**. Esta cuantía constituye un **adelanto** del impuesto, cuya liquidación final se efectúa por cada municipalidad (COOTAD art.551).

Exenciones

Los **artesanos** debidamente **cualificados** se encuentran **exentos** del impuesto (COOTAD art.550).

H.

Impuesto a las Utilidades en la Transferencia de Predios Urbanos y Plusvalía de los Mismos

(COOTAD art.556 a 561 y sus modificaciones)

Hecho imponible

El impuesto grava las **utilidades** y **plusvalías** derivadas de la **transferencia** de **inmuebles urbanos**.

Sujeto pasivo

(COOTAD art.558)

Se consideran **sujetos pasivos** a los **propietarios** de los **predios**, por la **utilidad** obtenida en la **venta**, y los **adquirentes** hasta la **cuantía principal** del impuesto **no abonada** en el momento de la **venta**.

En las **transferencias de dominio**, el impuesto **grava solidariamente** a las **partes contratantes** o a los **herederos y sucesores**, en el caso de **herencias, legados y donaciones**.

Base imponible

(COOTAD art.556)

Está constituida por las **utilidades o plusvalías** derivadas de las **transferencias de inmuebles** urbanos.

Tipo de gravamen

(COOTAD art.556)

El impuesto se aplica a un **tipo del 10%** sobre la **base imponible**, porcentaje que puede ser modificado mediante ordenanza por los municipios.

Deducciones

Las municipalidades pueden aplicar una **deducción** de la **base imponible**, por las cuantías abonadas por concepto de **contribuciones especiales de mejoras y concesión onerosa de derechos** (COOTAD art.557)

Además de las **deducciones** por mejoras y el coste de adquisición, en el caso de **donaciones**, los **contribuyentes** pueden **deducir** (COOTAD art.559):

- ♦ El **5%** de las **utilidades líquidas** por cada año transcurrido desde el momento de la **adquisición** hasta la **venta**. No obstante, el impuesto no puede **cobrase** una vez transcurridos **20 años** a partir de la **adquisición** (COOTAD art.559-a); y,
- ♦ La **desvalorización** de la **moneda**, según informe al respecto del Banco Central (COOTAD art.559-b).

Liquidación y pago del impuesto

(COOTAD art.560)

Los notarios no pueden otorgar las escrituras de venta de los inmuebles, sin la presentación del recibo de **pago** del impuesto, otorgado por la respectiva tesorería municipal.

I.

Impuesto sobre el Valor Especulativo del Suelo en la Transferencia de Bienes Inmuebles

(COOTAD art.561-1 a 561-18 y sus modificaciones)

Este impuesto grava las **ganancias extraordinarias** en las **transferencias de inmuebles** (COOTAD art.561-1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por las **transferencias** de **dominio** de bienes **inmuebles** (rurales o urbanos), a cualquier título, que dan lugar a una **ganancia extraordinaria** (COOTAD art.561-4).

Por el contrario, el impuesto no se aplica a las **transferencias** de **dominio** de bienes **inmuebles** por (COOTAD 561-11):

- ◆ **Sucesiones** mortis causa (COOTAD 561-11-a).
- ◆ **Donaciones** (COOTAD 561-11-b).
- ◆ **Rifas y sorteos** (COOTAD 561-11-c).
- ◆ **Subastas o ventas judiciales** o por **instituciones estatales** (COOTAD 561-11-d).

Tampoco son objeto de este impuesto, por no constituir transferencia, las **adjudicaciones** de bienes **inmuebles** derivadas de los **gananciales** de la **sociedad conyugal** o de **bienes**, y las ocasionadas por el **reparto** del **patrimonio** de **sociedades comerciales**.

Sujeto pasivo

(COOTAD art.561-3)

Son **sujetos pasivos**, en calidad de **contribuyentes**, las **personas** naturales, sucesiones indivisas y las sociedades que **transfieren** bienes **inmuebles**.

Base imponible

(COOTAD art.561-10)

Está constituida por la cuantía de la **ganancia extraordinaria**, derivada de la **diferencia** entre el **valor** de **transmisión** del bien inmueble y el de **adquisición ajustado** en base a las reglas anteriores.

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica en base a los **tipos** de la **tabla** siguiente (COOTAD art.561-13):

Salarios básicos unificados para los trabajadores en general (USD)	Tipo (%)
De 0 a 24	0
Más de 24	75%

Exenciones

Se aplica una **exención** a las **transferencias** de bienes inmuebles realizadas por (COOTAD art.561-12):

- ♦ El **Estado**, sus instituciones y las empresas públicas (COOTAD art.561-12-a);
- ♦ Los **estados extranjeros** y **organismos internacionales** reconocidos por el Estado ecuatoriano (COOTAD art.561-12-b);
- ♦ Las **empresas** de **economía mixta**, en la parte que represente aportación del sector público (COOTAD art.561-12-c);
- ♦ Las **personas** (naturales o sociedades) dedicadas a la promoción y construcción de **viviendas de interés social y prioritario** (COOTAD art.561-12-d); y,
- ♦ Los **deudores** o garantes del deudor por las **daciones en pago** de **inmuebles** para la cancelación de deudas, hasta la cuantía de estas (COOTAD art.561-12-e).

Los **sujetos pasivos exentos** están obligados a **declarar** las **ganancias** para fines informativos.

Liquidación y pago del impuesto

La **declaración** y **pago** del impuesto se realiza en forma previa al otorgamiento de la escritura correspondiente ante el notario (COOTAD art.561-14).

La responsabilidad de la **liquidación** y **recaudación** del impuesto (con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública), corresponde a los **gobiernos autónomos descentralizados municipales o metropolitanos**. No obstante, el **Servicio de Rentas Internas** puede ejercer **subsidiariamente** estas facultades (COOTAD art.561-16).

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 **2023**, en **USD 450** (Acuerdo Ministerial N° MDT-2022-216).

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 anuales**, 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	673
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	673
B.	Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas	683
C.	Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia	691
II.	Impuestos sobre la Propiedad	694
A.	Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces	694
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	695
A.	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ITBMPS)	695
IV.	Impuestos Selectivos	701
A.	Impuestos sobre Productos del Tabaco - IPT	701
B.	Impuestos sobre Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.....	703
C.	Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas	704
D.	Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares	707
E.	Impuesto Especial a la Matrícula por primera vez de Bienes en el Territorio Nacional.....	709
F.	Impuesto Especial sobre Combustibles - IEC	711
G.	Contribución de Conservación Vial.....	713
H.	Contribución Especial para el Fondo Solidario para la Salud (FOSALUD).....	714
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	714
A.	Impuesto a las Operaciones Financieras – ICHTE y RICL	714

VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	717
	A. Derechos arancelarios a la Importación (DAI)	717
VII.	Regímenes Simplificados.....	717
VIII.	Otros	718
	A. Impuesto ad Valorem – Compañías de Seguros	718

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones bajo el Régimen General	719
B.	Contribuciones al INSAFORP.....	720

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** del 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 **fuentes**, tales como las procedentes de (LISR art.2):

- ♦ las **actividades empresariales** (comerciales, agrícolas, industriales, de servicio) y de cualquier otra naturaleza (LISR art.2-b);
- ♦ del **capital** tales como (alquileres, intereses, dividendos o participaciones) (LISR art.2-c); 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 (LISR art.2-d).

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 (LISR art.5-a).
- ♦ las **sociedades** irregulares o de hecho y las **uniones** de personas (LISR art.5-d).

Por el contrario, no se consideran **sujetos pasivos** (LISR art.6):

- ♦ El Estado (LISR art.6-a);
- ♦ Los municipios (LISR art.6-b); y
- ♦ Las corporaciones y fundaciones de derecho y utilidad pública debidamente calificadas (LISR art.6-c).

El **domicilio tributario** de **contribuyentes** y **responsables** es el lugar de localización principal de la dirección y administración efectiva de su actividad económica (CT art.52).

A efectos del impuesto, se consideran **domiciliados** en El Salvador (CT art.53):

- ♦ Las personas jurídicas, fideicomisos, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho y demás entidades sin personalidad jurídica **constituidas en El Salvador**, salvo aquellas que fijan expresamente su **domicilio** en el **exterior** en el acto de su constitución. (CT art.53-c).
- ♦ Las personas jurídicas **domiciliadas fuera de El Salvador**, que disponen de sucursales, agencias o establecimientos permanentes (CT art.53-e).

A efectos tributarios, se considera **domicilio** en El Salvador de los **sujetos pasivos** del impuesto al lugar (CT art.55):

- ♦ En el que se encuentra la **dirección o administración efectiva** de sus negocios (CT art.55-a);
- ♦ En el que se localiza el **centro principal** de su **actividad**, en caso de no conocerse el de su administración y oficinas centrales (CT art.55-b);
- ♦ **Indicado** por el **representante** en la última declaración del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces (CT art.55-c); y,
- ♦ En el que se **produce el hecho imponible**, en caso de no existir domicilio (CT art.55-d).

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 (LISR art.13-a);
- ♦ 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 (LISR art.13-b);
- ♦ la **renta** se presume **obtenida** en la medianoche del día de finalización del ejercicio o periodo fiscal correspondiente (LISR art.13-c).

El Impuesto sobre la Renta grava las rentas de fuente salvadoreña.

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 por **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 (LISR art.16-a);
 - el capital se encuentra invertido o colocado en El Salvador (LISR art.16-b); y,
 - el riesgo asumido se encuentra localizado en el territorio salvadoreño (LISR art.16-c).

La ubicación o localización también se considerará configurada si el **sujeto** que obtiene dichos **resultados o rendimientos** es un domiciliado en El Salvador 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.

Las personas jurídicas deben utilizar el **sistema acumulativo**, para determinar sus **rentas, costes y gastos** en base al principio de **devengo** (LIRS art.24).

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).

Los **contribuyentes** obligados a llevar **contabilidad formal** determinan su **renta neta imponible** añadiendo a la **utilidad líquida** derivada de la cuenta de resultados, las **cuantías** correspondientes a los **gastos** de producción y conservación de la renta **no deducibles** y otros **ingresos gravables** por el impuesto (RLISR art.32).

Los **contribuyentes** deben establecer una separación entre los **ingresos y gastos** derivados de las actividades gravadas de las no gravadas, con objeto de evitar que los resultados positivos o negativos de las actividades no gravables afecten a los resultados de las otras actividades. Aquellos **gastos** no asignables a una actividad productiva concreta se distribuyen por partes iguales entre las actividades gravables y no gravables.

Rentas exentas

Entre las **rentas excluidas** del impuesto se incluyen (LISR art.4):

- ◆ las **indemnizaciones** percibidas por determinados contratos de **seguro** (LISR art.4-7).
- ◆ los **intereses** de **créditos exteriores** 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**.

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 de la renta y la conservación de su fuente (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).
 - No se incluyen los **pagos** a **clientes** y **empleados** y otros **gastos** análogos (billetes aéreos, cuotas de clubes, joyas, prendas de vestir, etc.) **no necesarios** para la producción y conservación de la **renta**.
- ◆ 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 de acuerdo con la (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, abonados al propio **contribuyente**, representantes legales y empleados (LISR art.29-3)
- ◆ los **gastos** por el **alquiler de bienes muebles o inmuebles** directamente utilizados para la obtención de **renta gravable** (herramientas, maquinaria, locales, almacenes, fábricas, terrenos, etc.) (LISR art.29-4).
 - La **deducción** se efectúa en proporción al tiempo de utilización de los bienes, excepto los utilizados para actividades estacionales.
- ◆ las **primas de seguros** (mercancías, transportes, lucro cesante) 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**, abonados en el ejercicio (LISR art.29-6).
 - No se incluyen el Impuesto sobre la Renta, el IVA, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, las sanciones recargos e intereses, que **no son deducibles**.
- ◆ Los **gastos por combustibles** debidamente comprobados para maquinarias, transporte de carga, (de reparto, transporte de personal, vendedores, del activo realizable), 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**² (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 El Salvador, y en el exterior, en caso de asistencia médica, hospitalaria y estudios (LISR art.32-1);
 - 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 (LISR art.32-2);
 - las aportaciones patronales para la constitución y funcionamiento de asociaciones o cooperativas, la constitución de fondos de cesantías y otras eventualidades de los trabajadores (LISR art.32-3);
 - las **donaciones** (gratuitas e irrevocables) 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 (LISR art.32-4).
 - las **cuotas o aportaciones** a sindicatos, asociaciones, fundaciones o gremiales de trabajadores (LISR art.32-5).

Gastos no deducibles

Con carácter general, **no son deducibles** aquellos **gastos** no necesarios para generar **renta obtenida**. Entre los mismos se encuentran (LISR art.29-A):

- ◆ Los **gastos personales** del **contribuyente** y familiares, así como de los socios, asesores, directivos, etc. (LISR art.29-A-1);
- ◆ Las **remuneraciones** por servicios ajenos a la generación de **ingresos** computables (LISR art.29-A-2);
- ◆ Los **beneficios**, las **participaciones** y **dividendos** abonados o acreditados a socios, accionistas o propietarios o familiares, salvo que se compruebe efectivamente que los capitales han sido invertidos en la fuente generadora de **renta gravable** (LISR art.29-A-3);
- ◆ Las **dietas y gastos de viajes** no considerados indispensables para la actividad de la empresa (LISR art.29-A-4);
- ◆ 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** (LISR art.29-A-5);
- ◆ El impuesto sobre la renta, el **IVA** y el impuesto sobre bienes inmuebles, abonado por el **contribuyente** (LISR art.29-6).

1 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

2 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- ◆ 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** (LISR art.29-A-6);
- ◆ Las **utilidades** del ejercicio destinadas al **aumento del capital** de la sociedad, o para la **constitución de reservas** cuya **deducción** no esté expresamente autorizada (LISR art.29-A-7);
- ◆ Los **dividendos** abonados a propietarios de **acciones preferentes** de la sociedad (LISR art.29-A-8);
- ◆ Las **donaciones** y **aportaciones** no incluidas en la ley (LISR art.29-A-9);
- ◆ Las **pérdidas de capital** (sólo pueden ser compensadas frente a las **ganancias de capital**) (LISR art.29-A-10).
 - 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 **fuerza de renta** (LISR art.29-A-11);
- ◆ 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 (LISR art.29-A-12);
- ◆ Los **intereses, comisiones** y otros **pagos** abonados por operaciones financieras y de seguros cuando (LISR art.29-A-14):
 - no se han efectuado las **retenciones** por el ISR o el IVA correspondiente, en su caso (LISR art.29-A-14-a);
 - el **prestamista** es una **persona** residente **vinculada** que no declara las **rentas gravadas** (LISR art.29-A-14-b);
 - 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**(LISR art.29-A-14-c);
 - 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(LISR art.29-A-14-d).

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 (LISR art.29-A-15):
 - los sujetos emisores de los documentos no se encuentran inscritos como **contribuyentes** del impuesto (LISR art.29-A-15-a);
 - no han sido asignadas y autorizadas por la administración tributaria (LISR art.29-A-15-b); 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 (LISR art.29-A-15-c y d).
- ◆ Los **gastos** de adquisición o uso de bienes o utilización de servicios **no necesarios** para la producción de **renta** o la conservación de esta (LISR art.29-A-16).
- ◆ Las **donaciones** no informadas por los donatarios, autorizadas por la administración tributaria, y las que superan los límites legales (LISR art.29-A-17).
- ◆ Los **gastos** no debidamente documentados y registrados contablemente (LISR art.29-A-18).
- ◆ La **amortización** o la **depreciación** de **derechos de llave, marcas** y otros **activos intangibles** similares (LISR art.29-A-19).
- ◆ Los **recargos, sanciones** e **intereses** abonados por obligaciones tributarias (LISR art.29-A-20).
- ◆ Las **pérdidas** derivadas de la **venta** de **activos** realizables en estado de **deterioro**, vencimiento, caducidad o similares (LISR art.29-A-21).
 - no se incluyen los bienes deteriorados como resultado del proceso de producción y que son vendidos posteriormente.
- ◆ Los **gastos** por castigos o **provisiones** no deducibles legalmente (LISR art.29-A-22).

- ♦ Las **adquisiciones** de bienes y servicios de **cuantía** igual o superior a **25 salarios mínimos mensuales** (LISR art.29-A-23):
 - no realizadas mediante cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito(LISR art.29-A-23-i),
 - no formalizadas mediante contrato, escritura pública u otros documentos mercantiles, tales como: permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de título de dominio de bienes, compensaciones de deudas u operaciones contables (LISR art.29-A-23-ii).
- ♦ Las **deducciones** no contenidas expresamente en esta ley (LISR art.29-A-24).

Depreciación y amortización

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** (LISR art.30).

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.30-4).

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

Los **contribuyentes** pueden **deducir** de la **renta** (LISR art.31):

- ♦ 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 (LISR art.31-1):

- en el caso de sociedades que realizan **operaciones sujetas y exentas**, la **reserva legal** es deducible en la proporción correspondiente a las **operaciones gravadas**.
- ◆ Los saldos de las **deudas incobrables**, siempre que (LISR art.31-2):
 - la **deuda** provenga de **operaciones propias** de la actividad de la empresa (LISR art.31-2-a);
 - en su momento hayan sido **computados** como **ingresos gravables** y **contabilizados** oportunamente; (LISR art.31-2-b y c); y
 - se proporcione a la Administración Tributaria la información correspondiente (LISR art.31-2-d).
- ◆ 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 (LISR art.31-3-a);
 - **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 (LISR art.31-3-b);
 - **constituidas** sobre contingencias (LISR art.31-3-c);
 - de **activos extraordinarios**, por la cuantía de la **reserva** de **saneamiento** de **cuentas incobrables** trasladada para su constitución (LISR art.31-3-d).

Ganancias de capital

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** (LISR art.14).

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

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

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** (LISR art.41).

Quedan **excluidas** del cálculo del impuesto, las **rentas** que han sido objeto de **retención definitiva** del ISR.

Las **utilidades** de los **sujetos** domiciliados son gravadas con un **impuesto complementario** cuando se **distribuyen** de acuerdo con lo establecido en la presente ley (LISR art.72).

Los denominados **grandes contribuyentes** están sujetos, asimismo, a la denominada *Contribución Especial para la Seguridad Nacional* que se analiza más adelante.

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** (LISR art.14), y las procedentes de la **transmisión** de **activos** poseídos durante más de **1 año** desde la fecha de adquisición son gravadas a un **tipo** del **10%** (LISR art.42).

Retenciones sobre pagos internos

Se analizan.

Dividendos

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%** (LISR art.72).

Dicha retención **no se aplica** cuando los **beneficios** (LISR art.74-B):

- ◆ han sido objeto de **retención** del impuesto en distribuciones anteriores (LISR art.74-B-a).
- ◆ son **capitalizados** en acciones nominativas o participaciones sociales de la propia entidad distribuidora (LISR art.74-B-b).
- ◆ son **reinvertidos** por entidades sin personalidad jurídica (LISR art.74-B-c).
- ◆ son **abonados al Estado** y otros entes de derecho público, las cooperativas y demás entidades de utilidad pública cualificadas (LISR art.74-B-d).

Intereses

Las **cuantías** (en dinero o en especie) derivadas de préstamos, anticipos, o cualquier otra forma de financiación entregadas por las personas jurídicas y otras entidades 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%** (LISR art.74-A).

Esta **retención no se aplica** cuando:

- ◆ el **tipo de interés** ha sido pactado a precio de mercado o superior (LISR art.74-A-1).
- ◆ el **contrato** ha sido suscrito entre instituciones financieras supervisadas (LISR art.74-A-2).
- ◆ el **contrato** ha sido suscrito por entidades (públicas o privadas), dedicadas habitualmente a la concesión de créditos (LISR art.74-A-3 y 4).
- ◆ 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 (LISR art.74-A-5).

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** (LIS R 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-b).

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 **fuentes**, tales como las derivadas (LISR art.2):

- ♦ del **trabajo** (salarios, sueldos, honorarios, comisiones, etc.) y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales (LISR art.2-a);
- ♦ del **capital** (alquileres, intereses, dividendos o participaciones) (LISR art.2-c); y
- ♦ de **otros tipos de rentas, ganancias**, etc., incluidos los **incrementos de patrimonio** no justificados (LISR art.2-d).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LISR art.5):

- ◆ las **personas físicas** (domiciliadas y no domiciliadas) en El Salvador (LISR art.5-a).
- ◆ las **sucesiones** y **fideicomisos** (domiciliados y no domiciliados) en El Salvador (LISR art.5-b).
- ◆ los **artistas** y **deportistas** (domiciliados y no domiciliados) en El Salvador que actúan a título individual o como grupo (LISR art.5-c).

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 (CT art.53-a).
- ◆ 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** (CT art.53-b).
- ◆ los **fideicomisos** constituidos en El Salvador, salvo que el documento constitutivo fije expresamente su domicilio fuera de El Salvador (CT art.53-c).
- ◆ las **sucesiones abiertas** en El Salvador (CT art.53-c).

A efectos tributarios, el **domicilio** de las **personas físicas** en El Salvador es el lugar (CT art.54):

- ◆ de **residencia habitual** (CT art.54-a);
- ◆ donde **desarrollan** sus **actividades** civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla (CT art.54-b);
- ◆ **indicado** por el **contribuyente** o **responsable** en la última declaración del Impuesto sobre la Renta o de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces (CT art.54-c); y,
- ◆ donde se produce el **hecho imponible**, en caso de no existir domicilio (CT art.54-d).

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).

Por su parte, 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

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 (LISR art.3-1).
- ♦ Las **donaciones** (entre cónyuges, ascendientes y descendientes del donante) y los **legados o herencias** percibidos por los **contribuyentes** (LISR art.3-2 y 3).

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 (LISR art.4-2).
 - Por el contrario, las **rentas** percibidas por pagos de servicios prestados en El Salvador a gobiernos u organismos internacionales se encuentran **sujetas**, excepto la calificadas como **no gravables o exentas** mediante convenios firmados y ratificados por el gobierno.
- ♦ las **indemnizaciones** (en capital o renta) percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, otorgadas por vía judicial o por convenio privado, así como (LISR art.4-3):
 - 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** (LISR art.4-3), y
 - Las **jubilaciones, pensiones o montepíos** (LISR art.4-3).
- ♦ Las **remuneraciones, compensaciones y dietas** por gastos de representación percibidas por empleados o funcionarios públicos salvadoreños en el exterior (LISR art.4-4);
- ♦ 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** (LISR art.4-5).;
- ♦ El valor del **arrendamiento** de la **vivienda**, quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del **contribuyente**, habitada por este³ (LISR art.4-6);
- ♦ Las **indemnizaciones** abonadas por empresas de seguros (LISR art.4-7);
- ♦ Los **premios** otorgados por la Asamblea Legislativa, por servicios relevantes prestados a la patria (LISR art.4-9);
- ♦ Los **premios** otorgados a los trabajadores públicos, por servicios relevantes prestados a la patria en el desempeño de sus funciones (LISR art.4-10);
- ♦ las **ganancias** derivadas de la **venta** de la **vivienda habitual** cuyo valor no supere los **723 salarios mínimos**, siempre que el **contribuyente** no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de inmuebles (LISR art.4-12);
- ♦ los **aguinaldos** percibidos por los empleados (públicos y privados), siempre que no excedan de **2** salarios mínimos mensuales del sector comercio y servicios (LISR art.4-16).

3 Limitada a una sola vivienda.

Rendimientos de trabajo

Dentro de este tipo de rendimientos analizamos:

Salarios

Los **rendimientos de trabajo** se incluyen en la **renta total** de la persona física y son gravados a los **tipos impositivos progresivos** (LISR art.2-a).

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

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

(RLISR art.9-b y c)

Las **rentas por servicios independientes** se incluyen en la renta obtenida 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

Los **rendimientos del capital** provenientes de alquileres, intereses, dividendos o participaciones constituyen **renta obtenida** (RLISR art.9-d).

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

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* (LISR art.27).

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-d).

Rendimientos del capital inmobiliario

Las **rentas** del **capital inmobiliario** abonadas a personas físicas residentes se incluyen en la **renta bruta** obtenida del perceptor y quedan sujetas a los **tipos progresivos** del impuesto (RLISR art.9-d).

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

Las personas físicas domiciliadas, con **rentas diversas**, pueden **deducir** los siguientes **gastos** para calcular su **base imponible** (LISR art.33):

- ◆ 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) (LISR art.33-a).
- ◆ 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** (LISR art.33-b).
- ◆ 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 **2023** 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 **1** 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 lo considerando todas las remuneraciones gravadas acumuladas a dichos meses (hayan sido o no retenidas) (D 95-2015 art.1-f).

Dividendos

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** (LISR art.27; CT art.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** (LISR 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%** (CT art.156).

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**. En el caso de la lotería nacional de beneficencias, esta **retención** solo se aplica a los premios superiores a **30 salarios mínimos mensuales** (CT art.160).

Retenciones a no residentes

Las personas físicas **no domiciliadas** 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 **regímenes preferenciales**, se aplica una **retención definitiva** del **25%** (CT art.158).

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 **regímenes preferenciales**, se aplica 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 **regímenes preferenciales**, se aplica 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 **regímenes preferenciales**, se aplica 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.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** de la CEPSCC está constituido por (LCEPSCC art.3):

- ◆ El **pago** de **servicios públicos** de **telefonía** (fija y móvil) (LCEPSCC art.3-a);
- ◆ El **pago** por la **contratación** de **servicios** de **televisión** por cualquier medio (LCEPSCC art.3-b);
- ◆ El **pago** por la **contratación** de **servicios** de **transmisión de datos** (LCEPSCC art.3-c);
- ◆ 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 (LCEPSCC art.3-d); 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 (LCEPSCC art.3-e).

Los **pagos** de los **3** primeros servicios constituyen **hechos imponibles** de la **contribución especial** cuando son contratados en El Salvador⁴.

La Contribución Especial **se devenga** (LCEPSCC art.6):

- ◆ En los **servicios de telecomunicaciones**: en el momento del **pago** de estos (LCEPSCC art.6-a);
- ◆ En las **transferencias**: en el momento de **entrega** de los dispositivos tecnológicos, o cuando se efectúa el **pago**, lo que ocurra primero (LCEPSCC art.6-b);
- ◆ En las **importaciones**: cuando se produce la importación definitiva (LCEPSCC art.6-c);
- ◆ 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 (LCEPSCC art.6-d); 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 (LCEPSCC art.6-e).

Sujeto Pasivo

Son **sujetos pasivos** de la Contribución Especial (LCEPSCC art.4):

- ◆ Los **usuarios** y **revendedores** de servicios de telecomunicaciones proporcionados por los operadores de redes comerciales de telecomunicaciones (LCEPSCC art.4-a);
- ◆ Los **adquirentes** e **importadores** de dispositivos tecnológicos (LCEPSCC art.4-b y c);
- ◆ Los **representantes** de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y que bajo sus órdenes o instrucciones deban emplear sistemas de telecomunicaciones (LCEPSCC art.4-d); 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 (LCEPSCC art.4-e).

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 (LCEPSCC art.5-a);
- ◆ Los **proveedores** de servicios de televisión por suscripción por cualquier medio (LCEPSCC art.5-b);
- ◆ Los **proveedores** de servicios de transmisión de datos (LCEPSCC art.5-c); y,

⁴ 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 **sujetos pasivos** que transfieren dispositivos tecnológicos (terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos y sus accesorios), incluso aquellos cedidos en arrendamiento o comodato (LCEPSCC art.5-d).

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

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 (LCEPSCC art.9).

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

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 (LITBR art.1):

- ◆ Las **adjudicaciones de bienes** en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario es el mismo socio que los aportó a la sociedad (LITBR art.1^a);
- ◆ Las **cesiones de derechos hereditarios** sobre **inmuebles** con anterioridad a la aceptación de la **herencia** por parte del cedente (LITBR art.1-3^a);
- ◆ La **constitución o traspaso de derechos de usufructo**, uso o habitación (LITBR art.1-5^a);
- ◆ Las **adquisiciones de bienes** por el **Estado** y demás entidades públicas descentralizadas, incluidas las fundaciones (LITBR art.1-6^a);
- ◆ Las **donaciones** para la creación o el fomento del denominado *Bien de Familia* (LITBR art.1-7^a);
- ◆ Las **donaciones** en favor de los sindicatos de trabajadores (LITBR art.1-8^a);
- ◆ El **fideicomiso inter vivos** a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitados vuelven a éste después del plazo (LITBR art.1-9^a);
- ◆ Las **enajenaciones de bienes** de valor no superior a **US\$28.571,43** (LITBR art.1-10^a);
- ◆ Las **adquisiciones de inmuebles** por las asociaciones cooperativas, comunitarias campesinas y otras autorizadas a efectos del proceso de reforma agraria (LITBR art.1-11^a);
- ◆ Los casos de **fusión de sociedades** que sean propietarias de bienes **inmuebles** (LITBR art.1-12^a).

Sujeto pasivo

(LITBR art.2)

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto, las personas físicas y jurídicas que adquieren **inmuebles**.

Base imponible

El ITBR se aplica sobre el **valor real** del **inmueble** transferido, cuyo valor no puede ser inferior a (LITBR art.3):

- ◆ **12** veces la cuantía del **alquiler anual** del **inmueble** transmitido (LITBR art.3-1^a);
- ◆ La **cuantía** de las **deudas** garantizadas sobre el **inmueble**, incrementadas en **una tercera parte** del valor de este (LITBR art.3-2^a).

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 bien raíz, 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)

El denominado *Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ITBMPS)* grava las **transferencias**, (importación, internación, exportación y al consumo) de **bienes muebles corporales** y las **prestaciones** (importación, internación, exportación y el autoconsumo) **de servicios** (LITBMPS art.1).

El impuesto se aplica sin perjuicio de la aplicación de otros impuestos especiales que gravan los mismos actos o hechos, tales como: la producción, distribución, transferencia, comercialización, importación e internación de determinados bienes y la prestación, importación e internación de ciertos servicios (LITBMPS art.2).

Hecho imponible

Está constituido por:

- ◆ las **transmisiones onerosas** de **bienes** muebles corporales (LITBMPS art.4).
Entre estas se encuentran las (LITBMPS art.7):
 - **transferencias** en subasta pública, las **adjudicaciones** en pago o remate de **bienes** muebles corporales propiedad de **contribuyentes** del impuesto (LITBMPS art.7-a);
 - **permutas** (LITBMPS art.7-b);
 - **daciones en pago** (LITBMPS art.7-c);
 - **cesiones de dominio** de **bienes** muebles corporales (LITBMPS art.7-d);
 - **mutuos** o **préstamos** de consumo (LITBMPS art.7-e);
 - **aportes de bienes** muebles corporales propios del giro a sociedades u otras personas jurídicas, sociedades nulas, irregulares o de hecho y en general, a entidades o colectividades sin personalidad jurídica (LITBMPS art.7-f);
 - **transferencias** de **bienes** muebles corporales de la empresa por motivos de reorganizaciones de sociedades (LITBMPS art.7-g);
 - **adjudicaciones** y **transferencias** de **bienes** muebles corporales por disolución, liquidación o disminuciones de capital de empresas, excluidas las efectuadas a los propios socios o accionistas de estas (LITBMPS art.7-h);
 - **transferencias** de **empresas**, respecto de los **bienes** muebles corporales del activo realizable incluidos en la operación (LITBMPS art.7-i);
 - **constitución** o **transferencia** onerosa del **derecho de usufructo**, uso o del derecho de explotar o de apropiarse de productos o bienes muebles por anticipación, extraídos de canteras, minas, lagos, bosques, plantaciones, almácigos y otros semejantes (LITBMPS art.7-j);
 - **promesa de venta** seguida de la **transferencia** de la posesión (LITBMPS art.7-k);
 - en general, toda forma de **entrega onerosa** de **bienes** que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuere propietario (LITBMPS art.7-l); y,
 - **transferencias** de **bienes** muebles corporales efectuadas por **sujetos pasivos**, cuyos bienes hayan sido adquiridos por éstos en pago de deudas (LITBMPS art.7-m).
- ◆ 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):
 - también se incluyen los **retiros** destinados a **rifas**, **sorteos** o **distribución gratuita** con fines promocionales y las **faltas de inventario** no debidas a causas fortuitas o de fuerza mayor;
 - por el contrario, no se consideran retirados ni gravados los bienes trasladados desde el activo realizable al fijo, necesarios para la actividad de la empresa, ni los donados a corporaciones y fundaciones de derecho y utilidad pública cualificadas entidades cualificadas.
- ◆ 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).
Entre estas se encuentran las (LITBMPS art.17):
 - **prestaciones** de todo tipo de **servicios** (LITBMPS art.17-a);
 - **asesorías técnicas** y elaboración de planos y proyectos (LITBMPS art.17-b);
 - **arrendamientos de bienes muebles** corporales (con o sin promesa de venta u opción de compra), subarrendamientos, concesiones u otros tipos de cesiones del uso o disfrute de bienes muebles corporales (LITBMPS art.17-c);
 - **arrendamientos**, subarrendamientos de **inmuebles** destinados a todo tipo de actividades comerciales, industriales, de servicios, etc., (con o sin promesa de venta u opción de compra), usufructos, concesiones u otras cesiones del uso o disfrute de inmuebles, establecimientos y empresas mercantiles (LITBMPS art.17-d);
 - **arrendamientos de servicios** en general (LITBMPS art.17-e);

- **producción** o **ejecuciones** de **obras** materiales muebles, con materias primas aportadas por quien encarga la obra (LITBMPS art.17-f);
- **ejecución** de **obras** de **ingeniería** o similares, con materiales o medios suministrados por quien encarga la obra (LITBMPS art.17-g);
- **instalaciones, ejecuciones** de **obras**, movimientos de tierra, a precio alzado o unitario o en otra forma (LITBMPS art.17-h);
- **reparaciones**, transformaciones, ampliaciones, y trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de **bienes muebles** e **inmuebles** (LITBMPS art.17-i);
- **contratos** generales de **construcción** o edificación de **inmuebles** nuevos, en los que el ejecutor o constructor aporta solamente su trabajo personal y el que encarga la obra o construcción suministra los materiales (LITBMPS art.17-j);
- la **construcción** o edificación de **inmuebles nuevos** a precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista (LITBMPS art.17-k);
- **comisión**, mandato, **consignación de ventas** en remate o subasta, ferias o bolsas (LITBMPS art.17-l);
- **transporte o fletes** de carga (terrestre, aéreo y marítimo) y de pasajeros, aéreo y marítimo (LITBMPS art.17-m);
- **prestados** por **profesionales liberales** universitarios y de contaduría pública o **servicios independientes** no subordinados y por quienes ejercen personalmente profesiones u oficios que requieren o no título o licencia para su ejercicio, ya se trate de personas naturales o jurídicas constituidas por aquellos. Para los efectos de esta Ley, se considera profesión liberal la función del notariado (LITBMPS art.17-n);
- **arrendamientos**, subarrendamientos, concesiones u otras cesiones del uso o disfrute de marcas, **patentes** de **invención**, procedimientos o fórmulas industriales y similares (LITBMPS art.17-o);
- **pagos** de **dietas** u otros **emolumentos similares**, excluidas las laborales y las de empleados públicos (LITBMPS art.17-p); y
- el pago de **membresías**, **cuotas** y similares por el uso o disfrute de bienes o servicios (LITBMPS art.17-q).

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 (LITBMPS art.15-a, b y c).
 - 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;
 - en las **importaciones** de bienes sujetos a **regímenes aduaneros especiales**: al quedar los bienes a disposición de los importadores, por haberse convertido la importación, en definitiva.
- ♦ En las **prestaciones de servicios**, cuando (LITBMPS art.18):
 - se emiten los **comprobantes** correspondientes (LITBMPS art.18-a);
 - **finaliza** la **prestación** (LITBMPS art.18-b);
 - se **entrega el bien** (objeto del **servicio**) en arrendamiento, subarrendamiento, uso o disfrute (LITBMPS art.18-c);
 - se produce la **entrega**, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de obra (LITBMPS art.18-d); y,
 - se realiza el **pago** (total o parcial) de los servicios (LITBMPS art.18-e).
 - 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 (LITBMPS art.20-a);
- ◆ Las **sucesiones** (LITBMPS art.20-b);
- ◆ Las **sociedades** nulas, irregulares o, de hecho (LITBMPS art.20-c);
- ◆ Los **fideicomisos** (LITBMPS art.20-d);
- ◆ Las **asociaciones cooperativas** (LITBMPS art.20-e); y,
- ◆ Las **uniones** de personas, socios, consorcios o cualquiera que fuere su denominación (LITBMPS art.20-f);

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, así como las **personas** que **transfieren materias primas** o insumos no utilizados en el proceso productivo (LITBMPS art.22).
 - por el contrario, no son **contribuyentes** las personas que realizan **transferencias ocasionales** de bienes adquiridos sin ánimo de revenderlos.
- ◆ los **importadores** (habituales y no habituales) de **bienes** muebles corporales o de **servicios** sujetos (LITBMPS art.23).
- ◆ Las personas que **prestan servicios** de forma **habitual** mediante contraprestación (LITBMPS 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 (LITBMPS art.51).
 - por el contrario, **se excluyen** las reducciones de precios, bonificaciones, descuentos usuales (LITBMPS art.52).
- ◆ El **valor aduanero** en las importaciones o internaciones.

Sin perjuicio de la regla general, las **bases imponibles específicas** se determinan (LITBMPS 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 (LITBMPS art.48-a);
- ◆ 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** (LITBMPS art.48-b);

- ◆ En los **retiros** de **bienes** de la empresa: por el **precio de venta al público** asignado o por el **precio corriente de mercado** (LITBMPS art.48-c);
- ◆ En las **ventas** y **transferencias** de **establecimientos mercantiles** y otras universalidades: por el valor de los **bienes muebles corporales** incluidos en la transferencia (LITBMPS art.48-d);
- ◆ En las **permutas** y operaciones semejantes: por el **valor de los bienes de cada parte** (LITBMPS art.48-e);
- ◆ En las **ventas abonadas con servicios**: por el valor de dichos bienes (LITBMPS art.48-f);
- ◆ 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 (LITBMPS art.48-g);
- ◆ 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** (LITBMPS art.48-h);
- ◆ 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** (LITBMPS art.48-i);
 - 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 afectada) (LITBMPS art.48-j);
- ◆ En el **autoconsumo de servicios**: por el **precio asignado** a estos que, en ningún caso, puede ser inferior al **precio de mercado** (LITBMPS art.48-k);
- ◆ 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** (LITBMPS art.48-l); y,
- ◆ En las **prestaciones de servicios** de **comisionistas, consignatarios, corredores**, etc., por la comisión o remuneración pactada (LITBMPS art.48-m).

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 (LITBMPS art.49).

Tipos de gravamen

El **tipo ordinario** del impuesto es el **13%** (LITBMPS art.54).

Las **exportaciones** de bienes y servicios tributan a un **tipo cero** (LITBMPS art.75).

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 (LITBMPS art.45-b);
- ◆ **efectuadas** por **instituciones u organismos internacionales** y sus funcionarios (LITBMPS art.45-c);
- ◆ de **bienes** efectuadas por **pasajeros y tripulantes**, en base al régimen de equipaje de viajeros, exonerados de derechos de aduanas (LITBMPS art.45-d);
- ◆ de **bienes donados** (desde el extranjero) a entidades de utilidad pública calificadas (LITBMPS art.45-e);
- ◆ **donaciones**, de acuerdo con convenios celebrados por El Salvador (LITBMPS art.45-f);
- ◆ de **bienes importados** por los **municipios** para sus obras (LITBMPS art.45-g);
- ◆ de **maquinaria** para su utilización en la producción de bienes y servicios por determinados sujetos pasivos debidamente inscritos (LITBMPS art.45-h);
- ◆ 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 (LITBMPS art.45-j).

Están **exentos** del impuesto los siguientes **servicios** (LITBMPS art.46):

- ◆ de **salud** prestados por entidades públicas e instituciones de utilidad pública cualificadas (LITBMPS art.46-a);
- ◆ de **arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso** o disfrute temporal de **viviendas residenciales** (LITBMPS art.46-b);
- ◆ **prestados** en relación de **dependencia (empleados)** y los prestados por **funcionarios** (LITBMPS art.46-c);
- ◆ de **espectáculos públicos culturales** autorizados (LITBMPS art.46-d);
- ◆ **educativos** prestados por las escuelas, universidades e instituciones similares (LITBMPS art.46-e);
- ◆ Los **intereses** sobre **depósitos y préstamos** realizados por bancos e instituciones financieras supervisadas, asociaciones, cooperativas (LITBMPS art.46-f);
- ◆ Los **intereses** de **valores** emitidos por el **Estado**, sus agencias autónomas o por instituciones privadas (en el último caso, a través de una Bolsa de Valores) (LITBMPS art.46-g);
- ◆ de **suministro de agua y alcantarillado** prestados por instituciones públicas (LITBMPS art.46-h);
- ◆ de **transporte público** terrestre de pasajeros (LITBMPS art.46-i);
- ◆ las **primas** abonadas por **seguros** de personas, así como los **reaseguros** en general (LITBMPS art.46-j);
- ◆ las **cotizaciones patronales** a las administradoras de fondos de pensiones, en lo relativo a las comisiones de administración de las cuentas de los trabajadores (LITBMPS art.46-k);
- ◆ la **lotería** nacional de beneficencia (LITBMPS art.46-l);
- ◆ de **suministro de agua potable** para fines domésticos y sin ánimo de lucro en sectores rurales (LITBMPS art.46-m);

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, traspasados de periodos anteriores (LITBMPS 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** (LITBMPS 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)

El denominado *Impuesto sobre Productos del Tabaco* es un **impuesto monofásico** que grava los **cigarros, cigarrillos, cigarritos** y otros **productos del tabaco**, así como los que contienen mezclas de tabaco y sucedáneos (LIPT art.1).

Hecho imponible

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 (LIPT art.3).

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

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** (LIPT art.2).

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

La **producción interna** y la **importación** de los productos del tabaco está sujeta a (LIPT art.4):

- ◆ Un **impuesto específico** de **2,25** centavos de dólar USA (**US\$0,0225**) por cada cigarro, cigarrillo, cigarrillo o cualquier otro producto elaborado del tabaco. En el caso de tabaco picado, el **impuesto específico** se aplica por cada **gramo** de contenido (LIPT art.4-A).
- ◆ Un **impuesto ad-valorem**, que se determina aplicando (LIPT art.4-B):
 - 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

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por (D 640-96 art.42-A):

- ♦ 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.
 - Se considera **retiro o desafectación**, las **faltas de inventario** no debidas a causas fortuitas, fuerza mayor u otras inherentes a las actividades normales de la empresa.
 - Por el contrario, las causas anteriores que no excedan del **1,5%** de las unidades mensuales producidas, no se consideran **retiro o desafectaciones**.

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**⁵, 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.

⁵ El **precio declarado de venta sugerido al público** del impuesto ad valorem debe incluir todas las cuantías cargadas o cobradas adicionalmente, además de los costos y gastos imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases retornables y no retornables, los márgenes de utilidad, excluyendo este impuesto 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 (D640-96 art.43-a).
 - 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 (D640-96 art.43-a-ii).
- ◆ 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, por cada **1%** en volumen de alcohol por litro de bebida, o su proporción correspondiente (D640-96 art.43-b).

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*.

El impuesto se aplica sin perjuicio de la aplicación de otros impuestos que gravan estos mismos actos o hechos (D 237-09 art.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** de los impuestos (ad-valorem y específico) está constituido por (D 237-09 art.2):

- ♦ 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:
 - se considera **retiro o desafectación**, las **faltas de inventario** no debidas a causas fortuitas, fuerza mayor u otras inherentes a las actividades normales de la empresa.

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

Se aplica una **exención** a (D 237-09 art.3):

- ♦ Las **exportaciones** de los bienes gravados. No se consideran **exportaciones**, las **transferencias de bienes** a **sujetos** amparados por **regímenes aduaneros especiales** (D 237-09 art.3-a).
- ♦ 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 (D 237-09 art.3-b).
- ♦ Las **importaciones**, la **producción** o las **retiradas** de refrescos, concentrados de cereales, complementos nutricionales o medicinales para **consumo humano** (incaparina, maicena, avenas, atoles) (D 237-09 art.3-c).
- ♦ Las **donaciones** de productos gravados **al Estado**, municipios e instituciones de utilidad pública calificadas (D 237-09 art.3-d).

Base imponible

La **base imponible** del impuesto ad valorem está constituida por el **precio de venta sugerido al público**⁶. 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 237-09 art.4).

⁶ A efectos del impuesto, se entiende por **precio de venta sugerido al público**, el precio de venta sugerido al consumidor final de los bienes. No se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor, intermediario, detallista, o, a cualquier otro agente económico distinto al que vende los bienes al consumidor final, ni el que se determina en la transferencia de los bienes afectos realizada por el productor o importador a personas vinculadas. Se entenderá por personas vinculadas lo establecido en el Código Tributario.

Tipo de gravamen

La **producción, importación** y el **retiro** de los bienes gravados están sujetos a los **impuestos específicos y ad-valorem** siguientes (D 237-09 art.4):

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 237-09 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%** (D 237-09 art.4-B-1).
- ◆ **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%** (D 237-09 art.4-B-2).

Las muestras sin valor económico también son gravadas por el impuesto ad-valorem, constituyendo su **base imponible** el **precio de venta sugerido** al consumidor de los productos comercializados.

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. Los **saldos positivos** de impuestos acreditables pueden ser **trasladados** a futuros periodos de tributación.

Las **exportaciones** y las **donaciones** de bienes del periodo **no** se consideran **sujetas** al impuesto.

Liquidación y pago del impuesto

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. Por su parte, los **importadores** deben **liquidar** estos impuestos en el momento de la **declaración aduanera** (D 237-09 art.11 y 12).

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

El **hecho imponible** del impuesto ad-valorem, está constituido por las **ventas e importaciones** de los siguientes bienes (D 540-04 art.10):

- ♦ **Armas de fuego**, partes y accesorios de éstas (D 540-04 art.10-a);
- ♦ **Municiones** e insumos para recargarlas (D 540-04 art.10-b); y,
- ♦ **Productos pirotécnicos** (D 540-04 art.10-c).

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.
 - se consideran **retirados o desafectados** las **faltas de inventario** no debidas a casos fortuitos o de fuerza mayor.
- ♦ 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

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 (D 540-04 art.13).

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 (D 540-04 art.14):

- ◆ Las Fuerzas Armadas (D 540-04 art.14-a);
- ◆ La Policía Nacional Civil (D 540-04 art.14-b);
- ◆ La Academia Nacional de Seguridad Pública (D 540-04 art.14-c);

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 coste 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)

El Decreto 234/2009, establece un **impuesto** especial **monofásico** denominado *Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional*, aplicado sobre los **vehículos, barcos y aeronaves** (D 234-09 art.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto especial está constituido por la primera matrícula de (D 234-09 art.3):

- ♦ Vehículos **automóviles** en el Registro Público de Vehículos (D 234-09 art.3-a).
- ♦ **Buques y artefactos navales**⁷ en el Registro de la Autoridad Marítima Portuaria (D 234-09 art.3-b).
- ♦ **Aeronaves** en el Registro de Aviación Civil salvadoreño (D 234-09 art.3-c).

A efectos de lo indicado en los epígrafes b y c anteriores, 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.
- ♦ La **inscripción** en los **registros públicos** correspondientes de bienes afectos registrados previamente por **sujetos exentos** y, por tanto, **exonerados** del pago del Impuesto Especial a la Primera Matrícula.

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).

7 Las embarcaciones de recreo o deportivas y las motos acuáticas, se consideran buques a efectos de esta Ley y, por tanto, sujetas al Impuesto.

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

La **base imponible** está constituida (D 234-09 art.7):

- ◆ Para los **bienes adquiridos en El Salvador**: por el **precio total** fijado en la operación, excluido el ITBMPS, independientemente de la modalidad contractual (D 234-09 art.7-a).
- ◆ Para los **bienes importados** por el sujeto que solicita el registro: por el **valor aduanero**, más los impuestos o derechos abonados, excluido el ITBMPS (D 234-09 art.7-b).
- ◆ 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 (D 234-09 art.7-c).

No obstante, la Administración Tributaria dispone de la potestad de estimar la **base imponible** del impuesto, cuando ésta es 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%** (D 234-09 art.9-a).
 - **buques** y artefactos navales comerciales y de transporte de pasajeros: **2%** (D 234-09 art.9-b).
 - buques y artefactos navales no incluidos en los apartados anteriores: **5%** (D 234-09 art.9-c).
- ◆ **Aeronaves** (D 234-09 art.10):
 - comerciales y de transporte de pasajeros: **2%** (D 234-09 art.10-a).
 - las no comprendidas en el epígrafe anterior: **5%** (D 234-09 art.10-b).

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto a (D 234-09 art.6):

- ◆ Los vehículos **automóviles** propiedad de (D 234-09 art.6-a):
 - 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 (D 234-09 art.6-a-1).
 - La Universidad de El Salvador (D 234-09 art.6-a-2).
 - El cuerpo diplomático y consular extranjero, así como los funcionarios extranjeros acreditados en El Salvador (D 234-09 art.6-a-3).
 - La Cruz Roja Salvadoreña (D 234-09 art.6-a-4).
 - El Cuerpo de Bomberos Voluntarios y Municipales (D 234-09 art.6-a-5).
 - Las instituciones y organismos declarados legalmente **exentos** de impuestos (D 234-09 art.6-a-6).

- ◆ Las **naves** y artefactos navales de las (D 234-09 art.6-b):
 - **personas físicas** propietarias de embarcaciones **artesanales** con eslora igual o inferior a (**30 pies - 9,144 metros**) y las **cooperativas** de pescadores artesanales autorizadas (D 234-09 art.6-b-1).
 - **corporaciones o fundaciones** de utilidad pública calificadas, dedicadas a la enseñanza o investigación científica marítima (D 234-09 art.6-b-2).
- ◆ Las **aeronaves** de las (D 234-09 art.6-c):
 - **personas (físicas o jurídicas)** propietarias de aeronaves debidamente certificadas, destinadas a **trabajos agrícolas o forestales** o al **traslado de enfermos y heridos** (D 234-09 art.6-c-1).

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 de los bienes nuevos o usados (D 234-09 art.13-a y b);
- ◆ la adquisición interna mediante cualquier modalidad contractual (D 234-09 art.13-c); o
- ◆ la finalización del plazo de permanencia, navegación u operación, para los bienes de matrícula extranjera (D 234-09 art.13-d).

La **declaración jurada** incluye el **pago** de los impuestos y debe ser presentada en la Administración Tributaria o en las entidades financieras autorizadas.

La **administración** del impuesto corresponde al Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Impuestos Internos (D 234-09 art.2).

F. Impuesto Especial sobre Combustibles - IEC

(Ley: Decreto Legislativo N° 225-09, publicado el 17-12-09 y sus modificaciones - LIEC)

El denominado *Impuesto Especial sobre Combustibles*, un impuesto **monofásico ad-valorem** aplicado a los **combustibles**⁸, está previsto por el Decreto 225-09.

El impuesto se aplica sin perjuicio de la aplicación de otros impuestos que gravan los mismos actos o hechos (LIEC art.1).

Hecho Imponible

El **hecho imponible** del impuesto **ad valorem** está constituido por (LIEC art.2):

- ◆ 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.

⁸ Este término abarca al gasohol (mezcla de gasolina y alcohol), diesel, gasolinas o sus mezclas con otros carburantes.

- se consideran **retirados** o **desafectados**, las **faltas** de **inventario** no debidas a causas fortuitas o de fuerza mayor.

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.

Sujeto pasivo

(LIEC art.2)

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto los **productores e importadores** de los productos gravados.

Exenciones

(LIEC art.2)

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).

La facultad de fiscalización, inspección, investigación y control del impuesto está encomendada a la Dirección General de Impuestos Internos y a la Dirección General de Aduanas, en el ámbito de sus competencias (LIEC art.11).

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 su **ingreso** dentro de los primeros **5** días hábiles de cada mes, en el Fondo General del Estado las contribuciones acumuladas en el mes anterior, incluyendo una **declaración jurada** del volumen facturado y transferido, a partir de **mayo** de **2023**, de acuerdo con el (D 728-23 art.1).

H. 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

El **hecho imponible** del ICHTE, está constituido por los **débitos** en cuentas de depósitos y las **órdenes de pago o transferencias electrónicas** correspondientes a (D 764-14 art.3):

- ◆ Los **pagos** de **bienes** y **servicios** (mediante **cheque** y **tarjeta de débito**), en operaciones superiores a **US\$1.000,00** (D 764-14 art.3-a);
- ◆ Los **pagos** mediante **transferencias electrónicas** (internas o externas) de valor superior a **US\$1.000,00** (D 764-14 art.3-b);
- ◆ Las **transferencias** (internas y externas; ordinarias y electrónicas) a terceros de valor superior a **US\$1.000,00** (D 764-14 art.3-c);

- ◆ Los **desembolsos** de **préstamos** o financiación de cualquier tipo (D 764-14 art.3-d); y,
- ◆ Las **operaciones** entre **entidades financieras** realizadas a solicitud de los clientes o por su propio interés (D 764-14 art.3-e).

El impuesto se **devenga** en el momento de la realización del **pago, transferencia o desembolso**.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto (D 764-14 art.5):

- ◆ Los **titulares** de **depósitos** (D 764-14 art.5-a);
- ◆ Los **ordenantes o realizadores** de **pagos** o **transferencias** de cualquier tipo, a través de entidades financieras y no financieras (D 764-14 art.5-b); y,
- ◆ Las **entidades financieras** que realizan desembolsos de **préstamos** y **operaciones** por su propio interés (D 764-14 art.5-c).

Se consideran **responsables** del impuesto, en calidad de **agentes** de **retención** (D 764-14 art.6):

- ◆ Las **entidades financieras** (D 764-14 art.6-a);
- ◆ Las **entidades** que ejecutan órdenes de pago o transferencias de cualquier tipo (D 764-14 art.6-b);
- ◆ Los que designe la Administración Tributaria, mediante resolución (D 764-14 art.6-e) (D 764-14 art.6-e).

El **agente** de **retención** es **responsable solidario** por el pago del impuesto. El **agente** de **retención** que ha efectuado pagos indebidos o en exceso a la Administración Tributaria, puede solicitar la **devolución** o **acreditamiento**, utilizando el procedimiento establecido en el Código Tributario.

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

Se aplica una **exención** a las siguientes **operaciones** financieras (D 764-14 art.4):

- ◆ Las **retiradas** de **efectivo** en las entidades financieras y a través de cajeros electrónicos (D 764-14 art.4-a);
- ◆ Los **pagos** de **bienes** y **servicios** (mediante cheque, tarjeta de débito y transferencia), inferiores a **US\$1.000,00** (D 764-14 art.4-b);
- ◆ Los **pagos** mediante **tarjeta** de **crédito** y el uso de estas (D 764-14 art.4-c);
- ◆ Los **pagos** de la **seguridad social** y **previsionales** (D 764-14 art.4-d);
- ◆ Los **pagos, acreditaciones** y las **transferencias** realizadas por (D 764-14 art.4-e):
 - 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 (D 764-14 art.4-e-1);

- Las misiones diplomáticas, consulares y sus agentes acreditados en El Salvador, a condición de reciprocidad (D 764-14 art.4-e-2);
- Los organismos internacionales y las agencias de desarrollo o cooperación extranjeras (D 764-14 art.4-e-3);
- Los Fondos de Pensiones (D 764-14 art.4-e-4); y,
- Los usuarios de Zonas Francas, Depósitos de Perfeccionamiento Activo, Parques o Centros de Servicios (D 764-14 art.4-e-5).
- Los Fondos de Titularización (D 764-14 art.4-e-6);
- Los Fondos de Inversión (D 764-14 art.4-e-7).

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 (D 764-14 art.4-f).
- ◆ Los **pagos** de **préstamos (internos)** de los clientes a las entidades financieras. La **exención** no se aplica a los pagos por **préstamos exteriores** (D 764-14 art.4-g);
- ◆ 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** (D 764-14 art.4-h);
- ◆ 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 (D 764-14 art.4-i);
- ◆ Los **pagos y transferencias** (recibidas y efectuadas), derivadas de operaciones del mercado de valores; las **aportaciones y rescates** de fondos de inversión abiertos, así como las **compraventas de productos y servicios en bolsa** (D 764-14 art.4-i);
- ◆ Los **pagos y transferencias** (recibidas y efectuadas) por **entidades bursátiles y sociedades tituladoras** (D 764-14 art.4-i);
- ◆ Los **pagos** (capital, intereses, utilidades, rendimientos y comisiones) derivados de **operaciones en bolsa**, incluida la **deuda pública** estatal y municipal (D 764-14 art.4-i);
- ◆ La **constitución de reservas de liquidez** de las entidades financieras, así como la disposición u operación sobre las mismas (D 764-14 art.4-j);
- ◆ Los **pagos** de los servicios de **suministro de agua y energía eléctrica**, efectuados mediante cheques, transferencias bancarias, tarjetas de crédito o débito (D 764-14 art.4-k);
- ◆ 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, así como las **operaciones** efectuadas por Corredores de Bolsa, Depositarias de Valores y Puestos de Bolsa (D 764-14 art.4-l);
- ◆ Las **transferencias al exterior** por las **importaciones** de bienes y servicios y las **remesas** por repatriación de capital o utilidades (D 764-14 art.4-m);
- ◆ Las **transferencias del exterior**, acreditadas en cuenta del beneficiario o destinatario (remesas familiares, pagos por exportaciones) (D 764-14 art.4-n);
- ◆ 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** (D 764-14 art.4-ñ), y;
- ◆ Los **pagos** realizados por las **estaciones de servicios de combustible** por la compra de dichos productos (D 764-14 art.4-o).

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** en la RICL a los **sujetos y entidades** citados arriba en (D 764-14 art.4-e), así como a las **cuentas de gestión de reservas de liquidez** y de **activos líquidos** de las entidades financieras.

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

A. Impuesto ad Valorem – Compañías de Seguros

A. Impuesto ad Valorem – Compañías de Seguros

(Ley del Cuerpo de Bomberos de El Salvador: Decreto Legislativo N° 520, de 4-10-22 – LIACS - ; Guía de Orientación: MH.UVI.DGII/006.007/2022/M1, de **20-1-23** - GOMH)

Este Decreto introduce el denominado *Impuesto ad Valorem – Compañías de Seguros – IACS*, que se aplica en El Salvador a partir del **7-1-23**.

Hecho imponible

Está constituido por la **contratación** de **seguros** vendidos en El Salvador, así como la extensión, renovación o modificación de las pólizas (LIACS art.41).

El impuesto se **devenga** en el momento del **pago** total o parcial de las **primas** (LIACS art.44).

Por el contrario, se encuentran **excluidas** del **pago** del IACS las **primas** de **seguros** (obligatorios u opcionales) derivadas de **créditos** (LIACS art.41):

- ♦ Bancarios.
- ♦ No bancarios.
- ♦ Otorgados por otras personas (físicas y jurídicas) autorizadas para la concesión de créditos.

Tampoco se encuentran **sujetos** los contratos de **reaseguros**.

Sujeto pasivo

Son las **entidades** de **seguros** con las que se contratan, extienden, renuevan o modifican las pólizas de seguros (LIACS art.43).

Se consideran **responsables** ante las entidades aseguradoras a los **agentes** y **corredores** de seguros, por los **pagos** percibidos de los asegurados o contratantes.

Base imponible

Está constituida por la **prima**, sin incluir el IVA (LIACS art.42).

Se considera como prima de la cuantía asegurada, el coste del seguro estimado sobre bases actuariales, que cubre los beneficios e indemnizaciones ofrecidas por el seguro.

Tipo de gravamen

El IACS se aplica a un **tipo** del **5%** (LIACS art.42).

Liquidación y pago del impuesto

Los sujetos pasivos deben **liquidar** y **abonar** el impuesto **mensualmente**, por medios electrónicos, en los **10** días hábiles siguientes de finalización del periodo tributario, informando sobre las operaciones gravadas y excluidas en dicho periodo (LIACS art.45 y 46).

- ♦ La obligación de presentar la **declaración** permanece incluso si los **sujetos pasivos** no han efectuado **operaciones sujetas**.

El IACS abonado en el ejercicio constituye un **gasto deducible** del Impuesto sobre la Renta (GOMH inciso 4).

La administración tributaria es la encargada de ejercer las facultades de fiscalización del tributo.

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 al denominado **Ingreso Base de Cotización - IBC**, equivalente al **salario mensual** de los **empleados**. En **2023**, se elimina la **base máxima** para calcular estas **contribuciones**. Por otra parte, la tabla siguiente incluye los **IBC mínimos** vigentes a partir del **1-1-23**:

Sector económico	Cuantía mensual (\$)
Comercio, Servicios, Industria e Ingenios Azucareros	365,00
Maquila Textil y Confección	359,00
Recolección de Caña y Beneficio de Café	272,66
Trabajadores Agropecuarios	243,46

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 al **salario mensual** del **empleado**, sin tope alguno, desde el **1-1-23**, a un **tipo** del **8,75%**, mientras que la **contribución** del **empleado** es del **7,25%**. (LISP-22 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	727
A.	Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	727
B.	Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas.....	739
C.	Impuesto de Solidaridad - ISO	747
D.	Tributación de Hidrocarburos.....	749
E.	Tributación Minera.....	750
II.	Impuestos sobre la Propiedad	751
A.	Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones.....	751
B.	Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos - ICV	754
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	754
A.	Impuesto al Valor Agregado IVA	754
IV.	Impuestos Selectivos	758
A.	Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo - IDPCCDP .	759
B.	Impuesto Específico a la Distribución del Cemento - IEDC	761
C.	Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas	762
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.....	764
E.	Impuesto sobre Tabacos y sus Productos.....	766
F.	Impuesto de Salida del País, Impuesto sobre Hospedajes y Tarjeta de Turismo	767
G.	Impuesto sobre la Primer Matrícula de Vehículos Terrestres - IPRIMA.....	767
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	770
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	770
A.	Derechos arancelarios a la Importación	770

VII.	Regímenes Simplificados.....	770
A.	Régimen de Pequeño Contribuyente (IVA)	770
VIII.	Otros	772
A.	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos - ITF.....	772

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

A.	Impuesto Único sobre Inmuebles	775
----	--------------------------------------	-----

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones bajo el Régimen General	777
----	--	-----

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):

- ♦ de **actividades lucrativas** (LISR art.2-1).
- ♦ las **rentas** y **ganancias** del **capital** (LISR art.2-2).

Hecho imponible

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 (LISR art.10).

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 (LISR art.10):

- ◆ 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 (LISR art.10-1).
- ◆ por la **prestación de servicios** públicos o privados, entre otros el suministro de **energía eléctrica y agua** (LISR art.10-2).
- ◆ por servicios de **telefonía, telecomunicaciones, informáticos** y de **transporte** de personas y mercancías (LISR art.10-3).
- ◆ por la **producción, venta y comercialización** de bienes en Guatemala (LISR art.10-4).
- ◆ 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 (LISR art.10-5).
- ◆ por la **prestación de servicios** en Guatemala y su exportación desde Guatemala (LISR art.10-6).
- ◆ por el **ejercicio de profesiones, oficios y artes**, incluidas las realizadas sin fines de lucro (LISR art.10-7).
- ◆ 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 (LISR art.10-8).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto, las **personas jurídicas** y los **entes o patrimonios** residentes en Guatemala, que obtienen **rentas afectas** (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 (LISR art.6-3-a).
- ◆ Con domicilio social o fiscal en Guatemala (LISR art.6-3-b).
- ◆ Con una sede de dirección efectiva en Guatemala (LISR art.6-3-c).

A estos efectos, se entiende que las personas jurídicas, entes o patrimonios tienen su sede de dirección efectiva en Guatemala, cuando ejercen 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 fuente guatemalteca**, 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 (LISR art.4-1-a).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-b).
- ♦ La **prestación de servicios** en Guatemala y su **exportación** desde Guatemala (LISR art.4-1-c).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-d).
- ♦ Los **servicios de comunicaciones** (de cualquier naturaleza y por cualquier medio) entre Guatemala y otros países, incluidas las telecomunicaciones (LISR art.4-1-e).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-f).
- ♦ Los **espectáculos y actuaciones** públicas en Guatemala de artistas y deportistas, incluso las percibidas por personas distintas del organizador (LISR art.4-1-g).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-h).
- ♦ Los **subsídios** abonados por entes (públicos o privados) a **contribuyentes** residentes (LISR art.4-1-i).
- ♦ Las **dietas, comisiones, viáticos** (no sujetos a liquidación, 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 órganos de entidades públicas o privadas), abonados por personas o entidades residentes en Guatemala, independientemente del lugar de actuación o reunión (LISR art.4-1-j).
- ♦ Los **honorarios** por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia (LISR art.4-1-k).

Rentas y Ganancias de Capital

(LISR art.4-3)

Con carácter general, se consideran de **fuente guatemalteca** las siguientes **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) (LISR art.4-3-a).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-b).
- ◆ 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.) (LISR art.4-3-c).
- ◆ Las **rentas** derivadas de **bienes muebles e inmuebles** situados en Guatemala (LISR art.4-3-d).
- ◆ Las **ganancias de capital** derivadas de **valores mobiliarios** y otros bienes muebles o derechos ejercidos en Guatemala (LISR art.4-3-e).
- ◆ Las **rentas de capital** derivadas de derechos, acciones o participaciones en entidades (residentes o no residentes), en bienes **inmuebles** situados en Guatemala (LISR art.4-3-f).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-g).
- ◆ Las **ganancias de capital** derivadas de la **transmisión** de bienes **muebles e inmuebles** situados en Guatemala o de derechos sobre estos (LISR art.4-3-h).
- ◆ Los **premios** de loterías, rifas, sorteos o eventos similares realizados en Guatemala (LISR art.4-3-i).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-j).

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

Los siguientes tipos de **rentas** se consideran **exentos** (LISR art.11):

- ◆ **Herencias, legados y donaciones** por causa de muerte (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.) (LISR art.11-1).
- ◆ 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 (LISR art.11-2).

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

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 **pagos extraordinarios** (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, distintos de los familiares y socios de la empresa (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** (financieros y operativos) de bienes (muebles o inmuebles), utilizados para la producción de la **renta** (LISR art.21-13; RLISR art.12).
- ◆ El **coste** de las **mejoras** efectuadas por los arrendatarios de inmuebles no compensadas por los arrendadores (LISR art.21-14).
 - Exceptuando las construcciones en terrenos arrendados, cuando se acuerda que los arrendatarios son los propietarios de la construcción y las deben registrar como **activo fijo**, a efectos de la **depreciación** por el tiempo de vigencia del contrato.
- ◆ 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, así como los recargos, intereses y sanciones tributarias (LISR art.21-15).
- ◆ Los **intereses** derivados de todo tipo 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** siguiente por una cuantía equivalente a **3** veces el **activo neto promedio**¹ incluido por el **contribuyente** en su **declaración anual** (LISR art.24):
 - El **tipo de interés** en **quetzales** no puede exceder del **tipo de interés simple máximo anual** determinado por la Junta Monetaria (dentro de los primeros **15** días de enero y julio de cada año para el semestre respectivo), tomando como base el tipo ponderado bancario para operaciones activas del semestre anterior.
 - Para **préstamos del exterior**, los contratos deben ser negociados con entidades (bancarias o financieras) no residentes supervisadas en su país de origen. El **tipo de interés** sobre **préstamos en moneda extranjera** no puede exceder del tipo descrito en el epígrafe anterior, menos la cuantía de la variación interanual del tipo de cambio del Quetzal frente a la moneda extranjera en el periodo correspondiente a la **declaración anual** del ISR (LISR art.24).
 - La anterior limitación **no afecta** a las **entidades bancarias y financieras** supervisadas y a las cooperativas autorizadas.
- ◆ Las **pérdidas**² 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 aumentan su vida útil o su capacidad de producción (LISR art.21-18).
- ◆ Las **depreciaciones y amortizaciones**³ autorizadas (LISR art.21-19).
- ◆ Las **cuentas incobrables**⁴ 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**⁵ de las entidades aseguradoras, de ahorro, de capitalización y préstamo (LISR art.21-21).

1 Se entiende como activo neto total promedio, la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta de cada período de liquidación definitiva, dividida entre dos. El activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente.

2 Ver Pérdidas, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

5 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- ♦ 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.
 - En caso de **donaciones** en **especie**, además del porcentaje y cuantía señalada anteriormente, la **deducción** no puede exceder del coste de adquisición, producción o construcción no depreciado o amortizado.
- ♦ 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** comprobables (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).
- ♦ 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).

La **aplicación** de las **deducciones** anteriores por parte de los **sujetos pasivos** del impuesto requiere:

- ♦ De su **debidada contabilización**, en caso de los sujetos obligados a llevar contabilización completa (LISR art.22-1);
- ♦ La aplicación de la **retención** correspondiente del **pago** efectuado y de su **ingreso** al Tesoro, en su caso (LISR art.22-2).
- ♦ En caso de **sueldos** y **salarios**, los perceptores deben figurar en las planillas de contribuciones del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, en su caso (LISR art.22-3)
- ♦ Disponer de los **documentos** y **medios** de **respaldo** correspondientes (LISR art.22-4).

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** de la empresa (LISR art.23-a).
 - los **contribuyentes** deben registrar los **gastos** de las **rentas afectas** y **exentas** en cuentas separadas.
- ♦ **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).
 - los **inversionistas** deben registrar estos **gastos** en cuentas separadas.
- ♦ **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, salvo en caso de regímenes especiales (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, excepto los **servicios** sustentados con el **comprobante de pago** al exterior (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). En particular:
 - **Dividendos** (en efectivo o en especie) y **participaciones** sociales a socios y accionistas.
 - **Cuantías** (en efectivo o en especie) **abonadas** por los fiduciarios a los fideicomisarios.
 - **Cuantías abonadas** por las comunidades de bienes o patrimonios a sus integrantes (retiros, dividendos a cuenta o retornos de capital).
- ◆ 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).
 - lo anterior no se aplica a **contribuyentes** que efectúan mejoras permanentes o edificaciones que no son de su propiedad, ni a las mejoras (comprobadas documental y contablemente) realizadas por propietarios, que no requieren de licencia municipal.
- ◆ 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 (%)
1	Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras	5
2	Árboles, arbustos, frutales y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar las plantaciones	15
3	Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques - tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre	20
4	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
5	Equipos informáticos	33, 33
6	Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, cubiertos y similares	25
7	Reproductores de raza, machos y hembras, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común	25
8	Otros bienes muebles no indicados anteriormente	10

No obstante, los **contribuyentes** pueden aplicar **tipos de depreciación inferiores**, si lo consideran más conveniente a las condiciones de uso de los **activos**, los cuales no pueden ser modificados una vez adoptados (RLISR art.24).

Los **contribuyentes** pueden aplicar **deducciones** por la **amortización** de las **explotaciones forestales**, a partir del primer ejercicio fiscal en el que se realiza la extracción. La **cuota anual** se determina multiplicando el **coste unitario**⁶ por la cuantía de unidades efectivamente obtenidas en la explotación (LISR art.31).

Los **contribuyentes** deben llevar una **cuenta separada** por cada área de explotación que permite deducir las **amortizaciones** de las **rentas generadas** en cada ciclo de explotación en cada área.

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).

6 Este coste se determina en función de la producción total estimada, dividiendo el coste total de la explotación (excepto el valor de los terrenos y otros activos depreciables), más la cuantía abonada en la concesión o cesión, entre la cuantía unitaria de unidades a extraer.

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 con sus clientes 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 (LISR art.84-3-b-i).
- ♦ Los **incrementos de patrimonio** derivados de la enajenación de derechos o bienes afectos a actividades productoras de **rentas lucrativas gravadas** (LISR art.84-3-b-ii).

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** (LISR art.84-3-c-iv).
- ♦ Las **revaluaciones** contables de **activos** (LISR art.84-3-c-v).

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** (LISR art.84-3-c-VI-a).
- ♦ Las debidas al **consumo** (LISR art.84-3-c-VI-b).
- ♦ Las derivadas de **transmisiones gratuitas** por actos inter vivos (LISR art.84-3-c-VI-c).

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

Las **rentas** de **fuentes 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 imponible** al **tipo** del **25%** (LISR art.36). La **renta 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** (LISR art.19).
- ♦ 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**. La **retención** no se aplica a los **intereses** abonados a entidades bancarias y financieras no residentes debidamente supervisadas en su país de origen.

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** (LISR art.3).

Hecho imponible

Está constituido por la **obtención** de todo tipo de **rentas** por parte de las personas físicas (LISR art.1).

El impuesto se **devenga** cada vez que se generan **rentas gravadas** (LISR art.1).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto las **personas físicas** y **sucesiones indivisas** residentes en Guatemala que obtienen **rentas fuente guatemalteca**, con independencia de su lugar de **residencia** (LISR art.1).

Se consideran **residentes** aquellas personas físicas que (LISR art.6-1):

- ♦ **permanecen en Guatemala**, de forma continua o discontinua, por más de **183** días dentro del año (LISR art.6-1-a).
- ♦ tienen su **centro de interés económico** en Guatemala, excepto en aquellos casos en los que la persona física prueba ser residente de otro país (LISR art.6-1-b).

Además, también se consideran **residentes** (LISR art.6-2):

- ♦ 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 (LISR art.6-2-a).
- ♦ 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 (LISR art.6-2-b).
- ♦ los **nacionales extranjeros** que residen en Guatemala, como consecuencia de un empleo diplomático o consular, en base a reciprocidad (LISR art.6-2-c).

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** (LISR art.4-1).
- ♦ rentas del **trabajo** (LISR art.4-2).
- ♦ **rentas y ganancias de capital** (LISR art.4-3).

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 (LISR art.4-1-a).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-b).
- ♦ La **prestación de servicios** en Guatemala y su **exportación** desde Guatemala (LISR art.4-1-c).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-d).
- ♦ Los **servicios de comunicaciones** (de cualquier naturaleza y por cualquier medio) entre Guatemala y otros países, incluidas las telecomunicaciones (LISR art.4-1-e).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-f).
- ♦ Los **espectáculos y actuaciones públicas** en Guatemala de artistas y deportistas, incluso las percibidas por personas distintas del organizador (LISR art.4-1-g).
- ♦ 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 (LISR art.4-1-h).
- ♦ Los **subsidios** abonados por entes (públicos o privados) a **contribuyentes** residentes (LISR art.4-1-i).
- ♦ Las **dietas, comisiones, viáticos** (no sujetos a liquidación, 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 órganos de entidades públicas o privadas), abonados por personas o entidades residentes en Guatemala, independientemente del lugar de actuación o reunión (LISR art.4-1-j).
- ♦ Los **honorarios** por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia (LISR art.4-1-k).

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 (LISR art.4-2-a).
- ♦ las **pensiones, jubilaciones** y otras prestaciones, por razón de **empleo** realizado en Guatemala, abonadas a beneficiarios residentes en Guatemala (LISR art.4-2-b).

- ◆ 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 (LISR art.4-2-c).
- ◆ 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 (LISR art.4-2-d).
- ◆ 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 (LISR art.4-2-e).

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) (LISR art.4-3-a).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-b).
- ◆ 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.) (LISR art.4-3-c).
- ◆ Las **rentas** derivadas de **bienes muebles e inmuebles** situados en Guatemala (LISR art.4-3-d).
- ◆ Las **ganancias de capital** derivadas de **valores mobiliarios** y otros bienes muebles o derechos ejercidos en Guatemala (LISR art.4-3-e).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-f).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-g).
- ◆ Las **ganancias de capital** derivadas de la **transmisión** de bienes **muebles e inmuebles** situados en Guatemala o de derechos sobre estos (LISR art.4-3-h).
- ◆ Los **premios** de loterías, rifas, sorteos o eventos similares realizados en Guatemala (LISR art.4-3-i).
- ◆ 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 (LISR art.4-3-j).

Rentas exentas

Se aplica una **exención** a (LISR art.8):

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 (LISR art.70-1).
- ◆ las **indemnizaciones por despido** percibidas por trabajadores públicos y privados (LISR art.70-2).
- ◆ las **remuneraciones** abonadas a diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales debidamente acreditados ante el gobierno guatemalteco, en base a reciprocidad (LISR art.70-3).
- ◆ Las **dietas y gastos de representación** por viajes (dentro y fuera de Guatemala), debidamente comprobados (LISR art.70-4).
- ◆ los **aguinaldos** navideños (limitados al **100%** del salario ordinario mensual) (LISR art.70-5).
- ◆ la **paga extraordinaria anual de julio**, abonada a empleados del sector público y privado (limitada al **100%** del salario ordinario mensual) (LISR art.70-6).
- ◆ 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 (LISR art.70-7).

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 (LISR art.87-1).
- ◆ 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 (LISR art.87-2).
- ◆ Las demás **rentas y ganancias o pérdidas de capital** legalmente **exentas** (LISR art.87-3).

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** derivadas 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** (LISR art.72-a):
 - no se requiere evidencia documental para los primeros **Q. 48.000**.
 - hasta **Q. 12.000 acreditable** del **IVA** soportado por compras de bienes y servicios del periodo anual, 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 (LISR art.72-b).
- ◆ las **contribuciones** previsionales a instituciones de la **seguridad social** guatemalteca (LISR art.72-c).

- ♦ 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 (LISR art.72-d).
- ♦ Las **rentas** del trabajo **exentas**.

La **cuota tributaria anual** de las **rentas** de **trabajo** se determina aplicando los **tipos impositivos progresivos** a la **renta imponible** (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).

No obstante, las **indemnizaciones** o **pensiones** por causa de **muerte, incapacidad, jubilaciones** y **montepíos** se encuentran **exentas** de tributación (LISR art.70-1 y 7).

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%** (LISR art.36). La **renta imponible** 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.19).
- ♦ En base al **régimen opcional**, las personas físicas tributan por su **renta imponible (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 (en dinero o en especie) 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

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 (LISR art.84-3-b-i).
- ♦ Los **incrementos** de **patrimonio** derivados de la **enajenación** de **derechos** o **bienes** afectos a actividades productoras de **rentas lucrativas** gravadas (LISR art.84-3-b-ii).

Por el contrario, no se **consideran ganancias** o **pérdidas de capital** (LISR art.84-3-c):

- ♦ La **división** de la **cosa común** (LISR art.84-3-c-i).
- ♦ La **liquidación** del **patrimonio conyugal** (LISR art.84-3-c-ii).
- ♦ Los **aportes** a fideicomisos de garantía o testamentarios y su **devolución** posterior (LISR art.84-3-c-iii).

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** futuras⁷. 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 **2023**, 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).

⁷ Y, en ningún caso con ganancias derivadas del giro habitual o rentas ordinarias (RLISR art.80).

Retenciones sobre pagos internos

Los trabajadores están sujetos a una **retención mensual final** por sus **rentas de trabajo** (LISR art.75). 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).

Las **retenciones** correspondientes a las **rentas de capital** percibidas por las personas físicas residentes han sido tratadas arriba en la sección de los Rendimientos de capital.

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 - LISO)

Se aplica un **impuesto mínimo alternativo**, denominado *Impuesto de Solidaridad (ISO)*, sobre aquellas personas (físicas o jurídicas) que realizan actividades comerciales o agropecuarias 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** obligados al **pago** 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

Se aplica una **exención** en el Impuesto de Solidaridad a (LISO art.4):

- ◆ Los organismos del **Estado**, sus entidades descentralizadas y empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos (LISO art.4-a).
- ◆ Las **universidades** y **centros educativos** (públicos y privados), legalmente autorizados (LISO art.4-b).
- ◆ Los **sujetos pasivos** que **inician actividades empresariales**, durante los primeros **4** trimestres (LISO art.4-c).
- ◆ Las **actividades mercantiles** y **agropecuarias** realizadas por personas (físicas o jurídicas) que operan dentro de los regímenes especiales de **exportación** y de **maquila, zonas francas, exentas** del ISR durante el plazo de disfrute de la **exención** (LISO art.4-d).
- ◆ Todo tipo de **asociaciones, fundaciones, cooperativas** y aquellas **entidades sin ánimo de lucro** debidamente autorizadas, siempre que sus **ingresos** y **patrimonio** se destinan a los fines de su creación y no realizan distribuciones a sus integrantes (LISO art.4-e).
- ◆ Las **personas** (físicas o jurídicas) que optan por el **Régimen Opcional Simplificado** Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas (LISO art.4-f).
- ◆ 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** (LISO art.4-g).

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 a su **valor monetario** (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%** (D 109-83 art.61-a);
 - 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 (D 109-83 art.61-b); y
 - La **regalía** no puede ser inferior al **5%** (D 109-83 art.61-c).
- ◆ Una **regalía mínima** del **5%** para el **gas natural** comercial y condensados (D 109-83 art.61):
 - 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 (D 48-97 art.61-a):
 - El **Estado**: por la extracción de productos mineros (D 48-97 art.61-a-1).
 - 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 (D 48-97 art.61-a-2).
- ◆ 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 (D 48-97 art.5-1).

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** (D 48-97 art.66-a).
- ◆ **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 (D 48-97 art.66-b).
- ◆ **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 (D 48-97 art.66-c):
 - **3** unidades por km² o fracción, por cada uno de los primeros **3** años (D 48-97 art.66-c-1).

- 6 unidades por km² o fracción, por cada año de la primera prórroga (D 48-97 art.66-c-2).
- 9 unidades por km² o fracción, por cada año de la segunda prórroga (D 48-97 art.66-c-3).
- ♦ **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 (D 48-97 art.66-d).
- ♦ **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** (D 48-97 art.66-e).
- ♦ **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** (D 48-97 art.66-f).

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):

- ♦ Las **herencias, legados y donaciones** mortis causa de bienes **muebles** (dinero, acciones nominales y valores cotizables), con independencia del lugar donde se encuentren, cuando el juicio sucesorio es abierto en Guatemala (LIHL art.1-c).

- ◆ Las **herencias, legados y donaciones** mortis causa de bienes **muebles** (dinero, acciones nominales y valores cotizables), que se encuentren en Guatemala, con independencia del domicilio del causante en su fallecimiento y del lugar de localización del juicio sucesorio o del otorgamiento del testamento o la escritura de donación (LIHL art.1-d)
- ◆ Las **herencias, legados y donaciones** por cualquier causa, de bienes **inmuebles** localizados en Guatemala y de **derechos reales** sobre estos, con independencia del lugar de fallecimiento del causante, la localización de otorgamiento del testamento o la escritura de donación y del país de apertura del juicio sucesorio y del domicilio de los interesados (LIHL art.1-e).
- ◆ Las **herencias, legados y donaciones** mortis causa de bienes **inmuebles** del causante situados en el extranjero y de **derechos reales** sobre estos, cuando se abre el proceso de herencia o se otorga la escritura de donación 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) (LIHL art.11).

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

La norma establece una larga lista de **exenciones**, entre las que se encuentran (LIHL art.14):

- ♦ las efectuadas al **Estado**, los municipios y la Universidad de San Carlos (LIHL art.14-5);
- ♦ las pólizas de **seguros de vida** (LIHL art.14-8);
- ♦ los **bienes gananciales** del cónyuge supérstite (LIHL art.14-9);
- ♦ las **fundaciones** benéficas y culturales (LIHL art.14-11);
- ♦ los **derechos de propiedad** literaria o artística (LIHL art.14-12);
- ♦ Los **títulos** y valores del **Estado** (LIHL art.14-13).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **devenga** en la **fecha del fallecimiento** del **causante** o de la **declaración de muerte presunta** del **ausente**. Para la determinación de su **cuantía** se toma como **base** el valor que se asigna o tengan asignados los bienes yacentes a partir de la fecha de puesta en conocimiento del Fisco de la **sucesión** (LIHL art.36).

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

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 (LIVA art.3-1).
- ◆ Las **prestaciones de servicios** en Guatemala (LIVA art.3-2).
- ◆ Las **importaciones** (LIVA art.3-3).
- ◆ El **arrendamiento** de **bienes muebles** e **inmuebles** (LIVA art.3-4).
- ◆ Las **adjudicaciones** de **bienes muebles** e **inmuebles** en pago, salvo las derivadas de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso (LIVA art.3-5).
- ◆ 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 (LIVA art.3-6).

- ♦ La **destrucción, pérdida** o cualquier hecho que implica las **faltas de inventario** por cualquier causa (LIVA art.3-7).
 - Salvo bienes perecederos, causas fortuitas, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- ♦ La **primera venta** o **permuta** de **bienes inmuebles** (LIVA art.3-8).
- ♦ Las **donaciones** inter vivos de **bienes muebles e inmuebles** (LIVA art.3-9).
- ♦ Las **aportaciones** de **inmuebles** a sociedades (LIVA art.3-10).

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 (LIVA art.4-1).
- ♦ En las **prestaciones de servicios**: en la **fecha de emisión** de la factura o la del **pago** de la contraprestación, lo que ocurra primero (LIVA art.4-1).
- ♦ En las **ventas** o **permutas** de **automóviles**: en la **fecha de emisión** de la factura (LIVA art.4-1).
- ♦ En las **importaciones**: en la **fecha de pago** de los derechos aduaneros correspondientes (LIVA art.4-2).
- ♦ En las **adjudicaciones**: en el momento en el que se **documenta** o **entrega** el bien (LIVA art.4-3).
- ♦ En los **retiros** de **bienes muebles** o **auto prestaciones de servicios**: en el momento de la **retirada** o de la **prestación del servicio** (LIVA art.4-4).
- ♦ En los **arrendamientos** y **prestaciones de servicios periódicos**: al final del periodo fijado para el pago de la contraprestación (LIVA art.4-5).
- ♦ En las **faltas de inventario**: en el momento en que se descubre la **falta** (LIVA art.4-6).
- ♦ En los **seguros** y **fianzas**: en el momento de percepción de las **primas** o **cuotas** (LIVA art.4-7).

Sujeto Pasivo

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 (LIVA art.5):

- ♦ Los **importadores** (habituales o no) (LIVA art.5-1).
- ♦ Los **adquirentes** de bienes o **beneficiarios** de servicios, cuando los vendedores o los proveedores de los bienes o servicios no está domiciliados en Guatemala (LIVA art.5-2 y 3).
- ♦ los **contribuyentes** que adquieren bienes o servicios a personas físicas que, no emiten o entregan la factura correspondiente (LIVA art.5-4).
- ♦ las **sociedades** civiles y mercantiles, irregulares y las de hecho (salvo las comunidades hereditarias), por las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago (LIVA art.5-5).

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).
 - Esto mismo se aplica para las **faltas de inventario** y las **donaciones** inter vivos de bienes **muebles e inmuebles**.

Tipo de gravamen

(LIVA art.10)

El IVA se aplica a un **tipo único** del **12%**.

El **tipo** del impuesto debe estar **incluido** en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

Determinación del impuesto

El **contribuyente** debe **ingresar** al fisco en cada periodo impositivo la **diferencia** entre la cuantía del **impuesto repercutido** por el **contribuyente (débito fiscal)** y la cuantía del **impuesto soportado** 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 de 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, para su compensación 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

Con carácter general, se aplica una **exención** del impuesto a (LIVA art.7):

- ◆ 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 (LIVA art.7-1-a);
 - Las **personas** físicas y jurídicas amparadas por **régimen de importación temporal** (LIVA art.7-1-b);
 - Los **viajeros** que ingresan en Guatemala **bienes muebles** en calidad de **equipaje**, libres de derechos de importación (LIVA art.7-1-c);
 - Los **funcionarios** y **empleados** guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornan a Guatemala, por el **ajuar doméstico**, **efectos personales** y un **vehículo** (LIVA art.7-1-d);
 - Las **misiones diplomáticas** y **consulares** acreditadas en Guatemala y sus agentes en base a reciprocidad (LIVA art.7-1-e);
 - Los **organismos internacionales** de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos (LIVA art.7-1-f).
- ◆ 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** (LIVA art.7-3-a).

- **Herencias, legados y donaciones** por causa de muerte (LIVA art.7-3-b).
- Las **aportaciones** de bienes **muebles** a sociedades (LIVA art.7-3-c).
- Las **aportaciones** de **inmuebles** a sociedades (LIVA art.7-3-d).
 - La **exención** no se aplica a las **aportaciones** de **inmuebles** previamente aportados a sociedades de desarrollo inmobiliario.
- ♦ 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, negociados en **bolsas de valores** autorizadas (LIVA art.7-7).
- ♦ La **constitución** de **fideicomisos** y la **devolución** de los bienes fideicomitidos a l 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** de **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 adquirentes y su núcleo familiar deben acreditar que carecen de vivienda propia u otros inmuebles.
 - La segunda y posteriores transferencias de vivienda tributan por el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
- ♦ 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 incluye **exenciones específicas** mediante las cuales se **exime** 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 (LIVA art.8-1).
- ♦ Las **universidades** autorizadas en Guatemala (LIVA art.8-2).
- ♦ La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (LIVA art.8-3).
- ♦ El Instituto Guatemalteco de **Seguridad Social** (LIVA art.8-4).
- ♦ Las **misiones diplomáticas** y **consulares** acreditadas en Guatemala, incluidos sus agentes y empleados, en base a reciprocidad (LIVA art.8-5).
- ♦ Los **organismos internacionales** que disfrutan de exención de impuestos, de acuerdo con convenios suscritos con el Gobierno de Guatemala (LIVA art.8-6).

Las personas anteriores están **exentas del pago** del impuesto incluido en la factura de los **vendedores o prestadores de servicios**. En las **importaciones**, deben solicitar la **exención** a la Administración Tributaria (LIVA art.9).

Liquidación y pago del impuesto

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 (LIVA art.40).

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 (LIVA art.41).

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** (LIVA art.45), 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 (LIDPCCDP art.2-a).
 - para su **uso**, disposición o **consumo propio** (LIDPCCDP art.2-b).
- ◆ En el momento de su **salida de la aduana** (LIDPCCDP art.2-c).

Por el contrario, **no se encuentran gravados** los **productos** crudos utilizados para su **procesamiento** en refinerías guatemaltecas ni los **productos exportados** (LIDPCCDP art.4).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** y agentes **retenedores** del impuesto, las **personas físicas y jurídicas** (LIDPCCDP art.8):

- ◆ **distribuidoras** de combustibles, legalmente autorizadas para operar en Guatemala (LIDPCCDP art.8-a).
- ◆ que **realizan operaciones de explotación petrolera** en Guatemala, por el **petróleo crudo** destinado al consumo dentro de Guatemala (LIDPCCDP art.8-b).
- ◆ **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 (LIDPCCDP art.8-c).
- ◆ **Importadoras** de los productos, para su **distribución** o **consumo propio** (LIDPCCDP art.8-d).

Se consideran **responsables solidarios**, los propietarios de empresas individuales y los representantes de las personas jurídicas **contribuyentes**, por los actos y omisiones realizados (LIDPCCDP art.11).

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)

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

Se aplica una **exención** a los productos destinados a (LIDPCCDP art.5):

- ◆ Las **instituciones** y **organismos exentos** constitucionalmente (LIDPCCDP art.5-a).
- ◆ Las **misiones diplomáticas** acreditadas en Guatemala, en base a reciprocidad (LIDPCCDP art.5-b).
- ◆ Los **organismos internacionales** (públicos y privados) que operan en Guatemala, en virtud de convenios suscritos (LIDPCCDP art.5-c).

Las **exenciones** sólo pueden ser utilizadas por las **personas beneficiarias** y no pueden ser transferidas a terceros (LIDPCCDP art.7).

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**.

Determinación del impuesto

El impuesto se determina mediante la aplicación de los **tipos** anteriores a la **base imponible** (LIDPCCDP art.14).

Los **agentes de retención** deben aplicar el impuesto en las **entregas** de productos a los **expendedores** (gasolineras), **consumidores** a granel y otros **adquirentes** (LIDPCCDP art.15).

- ◆ La **cuota** del impuesto no forma parte de la **base imponible** del IVA en las entregas para distribución, las importaciones y las ventas a consumidores finales.

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 (LIDPCCDP art.16 y 17).

Por su parte los **importadores** efectúan el **ingreso** previamente a la retirada de los productos de la aduana.

El control y la fiscalización del impuesto corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT (LIDPCCDP art.19).

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), en Guatemala. El impuesto se destina exclusivamente para el financiamiento de los programas de vivienda popular.

Hecho imponible

Está constituido por la **distribución de cemento** (nacional e importado) en Guatemala (LIEDC art.1).

El **hecho imponible** surge (LIEDC art.3):

- ♦ En la **producción nacional**: 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 (LIEDC art.8-a).
- ♦ En las **importaciones**: en la fecha de su **ingreso** en la **aduanas** (LIEDC art.8-b).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las personas físicas y jurídicas (LIEDC art.6):

- ♦ **Productoras de cemento**, cuando el producto se distribuye o vende en Guatemala (LIEDC art.6-a).
- ♦ **Importadoras directas** de cemento, para su distribución o venta en Guatemala, para uso propio o de terceros (LIEDC art.6-b).

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

Se aplican **exenciones** del pago del impuesto a (LIEDC art.7):

- ◆ las **personas** (físicas y jurídicas) que gozan de **exención** o exoneración de impuestos, por mandato constitucional (LIEDC art.7-a).
- ◆ a los **organismos internacionales** que disfrutan de **exención** o exoneración impositiva en base a convenios suscritos (LIEDC art.7-b).
- ◆ Las **exportaciones** o reexportaciones de cualquier clase de cemento (LIEDC art.7-c).

Liquidación y pago del impuesto

El IEDC se **liquida** y **abona** de la forma siguiente (LIEDC art.9):

- ◆ 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 (LIEDC art.9-a).
- ◆ 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 (LIEDC art.9-b).

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 (D 21-04 art.8-a).
- ◆ 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 (D 21-04 art.8-b).

- ♦ 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 (D 21-04 art.8-c).
- ♦ En caso de **cese parcial de actividades** afectas: en la fecha de **terminación** de estas (AG 205-04 art.8-d).

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

Están **exentas** del **pago** del impuesto (D 21-04 art.4):

- ♦ las **importaciones** de productos gravados efectuadas por los **organismos internacionales** que disfrutan de **exención** de impuestos (D 21-04 art.4-a).
- ♦ Las **exportaciones** o reexportaciones de las bebidas (D 21-04 art.4-b).

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).

La **administración** del impuesto en todas sus funciones corresponde a las Superintendencia de Administración Tributaria (D 21-04 art.22).

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, de producción nacional o importadas.

Hecho imponible

Está constituido por la **distribución** en Guatemala de las **bebidas** citadas anteriormente (D 09-02 art.3).

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 - SAT, 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 (D 09-02 art.5-a);
- ◆ En caso de **retiros** de productos gravados por los **sujetos pasivos**, para uso o consumo personal: en la fecha en que se produce dicho **retiro** (D 09-02 art.5-b);
- ◆ En caso de **transferencias gratuitas** de productos gravados por los **sujetos pasivos**: en la **fecha de entrega real** de los productos (D 09-02 art.5-c); 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 (D 09-02 art.5-d).

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del impuesto (D 09-02 art.7):

- ♦ los **fabricantes e importadores** de bebidas gravadas domiciliados en Guatemala (D 09-02 art.7-1).
- ♦ 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 (D 09-02 art.7-2).

Exenciones

Se aplica una **exención** a (D 09-02 art.6):

- ♦ Las **importaciones** de productos gravados por parte los **organismos internacionales exentos** de impuestos en base a los convenios suscritos (D 09-02 art.6-a); y,
- ♦ Las **exportaciones** de productos gravados (D 09-02 art.6-b).

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

Las **bebidas gravadas** por este impuesto están sujetas a los **tipos específicos** siguientes, por **cada litro** (D 09-02 art.10):

Producto	Tipo Q.
a. Bebidas gaseosas simples o endulzadas	0,18
b. Bebidas isotónicas o deportivas	0,12
c. Jugos y néctares naturales	0,10
d. Bebidas de yogur de cualquier clase	0,10
f. 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 mensual** (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 las productores e importadores) debidamente registradas, que realizan **importaciones eventuales** y para su **propio consumo**, no están obligadas a presentar la **declaración jurada mensual** y deben **abonar** el **impuesto**, con **anterioridad** a la **salida** de los productos de la **aduana**.

La **administración** del impuesto, en todas sus funciones, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT.

E. Impuesto sobre Tabacos y sus Productos

(Ley: Decreto N° 61-77, y sus modificaciones)

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto está constituido las **transferencias** de los **productos** a cualquier título (D 61-77 art.24).

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

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 (D 61-77 art.24):

- ♦ **entregados** como **propaganda, muestras** o a los trabajadores del fabricante, con un límite del **0,5%** de la cuantía del impuesto mensual (D 61-77 art.24-a).
- ♦ **deteriorados** retirados para su **destrucción**, con un límite del **0,25%** de la cuantía del impuesto mensual (D 61-77 art.24-b).

Tipo de gravamen

(D 61-77 art.22)

El impuesto se aplica a un **tipo** del **100%** de la **base imponible**, 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 – IPRIMA -)

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 determina 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

	Descripción	Tipo (%)
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

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 (LIPRIMA art.112):

- ♦ El **Estado** y sus entidades descentralizadas y autónomas (LIPRIMA art.112-1).
- ♦ El Instituto Guatemalteco de **Seguridad Social** (LIPRIMA art.112-2).
- ♦ La **Universidad** de San Carlos de Guatemala y las demás universidades (LIPRIMA art.112-3).
- ♦ Las **misiones diplomáticas** y **consulares** y sus funcionarios (LIPRIMA art.112-4 y 5).
- ♦ Los **Cuerpos de Bomberos** Voluntarios y Municipales (LIPRIMA art.112-6).
- ♦ 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 (LIPRIMA art.112-7).

Liquidación y pago del impuesto

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 (LIPRIMA art.116).

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 exceden 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.
- ♦ La **cuantía** de 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

Está constituido por la **emisión, suscripción u otorgamiento** de **documentos** que contienen los actos y contratos y siguientes (LITF art.2):

- ◆ Los **contratos civiles y mercantiles** (LITF art.2-1).
- ◆ Los **documentos otorgados** en el **extranjero**, que surten efectos en Guatemala (LITF art.2-2).
- ◆ Los **documentos** (públicos o privados) que permiten comprobar el pago con bienes o cuantías de dinero (LITF art.2-3).
- ◆ 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 (LITF art.2-4).
- ◆ Los **comprobantes** por **pagos de premios de loterías, rifas y sorteos** practicados por entidades privadas y públicas (LITF art.2-5).
- ◆ 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 (LITF art.2-6).
- ◆ 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 (LITF art.2-7).
- ◆ La **segunda y subsiguientes ventas o permutas** de bienes inmuebles (LITF art.2-9).

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

La normativa del impuesto establece una diferencia entre **personas** y **actos exentos**. De esa manera:

Se aplica una **exención** a los **documentos** que contienen actos o contratos gravados, realizados por (LITF art.10):

- ◆ El **Estado** y sus entes descentralizados y autónomos, los municipios y sus empresas, cuando el pago les corresponde (LITF art.10-1).
- ◆ La **Universidad** de San Carlos de Guatemala y demás universidades cualificadas (LITF art.10-2).

- ♦ Las **entidades educativas** privadas que realizan programas oficiales de estudios, cuando el pago les corresponde (LITF art.10-3).
- ♦ Las **asociaciones** y **fundaciones** de todo tipo; los **sindicatos** de trabajadores, **asociaciones** gremiales e **instituciones religiosas** debidamente autorizadas y sin fines de lucro, siempre que no efectúen distribuciones entre sus miembros y que sus fondos se destinen a los fines previstos en sus estatutos o documentos constitutivos (LITF art.10-4).
- ♦ Todos los **actos** y **contratos** realizados por las **cooperativas**, **federaciones** y confederación de cooperativas entre sí y con sus asociados (LITF art.10-5).

La **exención** también se aplica a los **actos** y **contratos** siguientes (LITF art.11):

- ♦ **Gravados** con el **IVA** (LITF art.11-1).
- ♦ Los **recibos** por el **pago** de **remuneraciones** por servicios personales dependientes; por **prestaciones** de jubilación; **pensiones alimenticias** y por **aportaciones** a fondos de pensiones (LITF art.11-2).
- ♦ Los **recibos** por el **pago** de **becas**, **bolsas de estudio** y **similares** (LITF art.11-3).
- ♦ Los **cheques** y **certificados de depósito** (LITF art.11-4).
- ♦ 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 (LITF art.11-5).
- ♦ Las **aportaciones de capital** a las empresas, así como la **suscripción**, **emisión**, **pago** y **transmisión** de **acciones** o derechos de participación (LITF art.11-6).
- ♦ los **préstamos extranjeros** utilizados para financiar la importación real de bienes (LITF art.11-7).
- ♦ la **creación**, **emisión**, **negociación**, etc., de todo tipo de **bonos**, **obligaciones** y **cédulas hipotecarias** por parte de las entidades financieras supervisadas, incluidos sus cupones e intereses (LITF art.11-8 y 9).
- ♦ la **emisión** y **negociación** de títulos de **deuda pública** del Estado y sus entidades descentralizadas, incluidos los intereses (LITF art.11-10).
- ♦ las **cuantías** abonadas por **pólizas** de **seguro de vida** (LITF art.11-11).
- ♦ las **actuaciones** administrativas y judiciales (LITF art.11-12).
- ♦ las **facturas** de proveedores no residentes y las **pólizas** de exportación e importación (LITF art.11-13).
- ♦ los **documentos de pago** y **facturas** derivados de actos y contratos que hayan sido gravados (LITF art.11-14).
- ♦ las **exportaciones** de mercancías y productos, así como la **venta** de mercancías y productos para su **exportación posterior** (LITF art.11-15).
- ♦ las **operaciones** de **crédito** suscritas por los **bancos** e **instituciones financieras** autorizadas (LITF art.11-16).
- ♦ las **operaciones** de **crédito** y préstamos **entre particulares** (personas físicas y jurídicas) (LITF art.11-17).
- ♦ los **contratos** y **operaciones** de **reaseguro** y **refinanciamiento** y los documentos adicionales (LITF art.11-18).
- ♦ 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) (LITF art.11-19).

La **exención** también se aplica a las **operaciones bancarias** y **bursátiles** siguientes (LITF art.12):

- ♦ Los **documentos** utilizados en su **gestión interna** por estas entidades, excepto los libros de contabilidad y los derivados de operaciones por cuenta ajena (LITF art.12-1).
- ♦ Las **operaciones** con el **Banco de Guatemala** y la realizadas en **bolsas de valores** (LITF art.12-2).
- ♦ Todos los **títulos** de **crédito** emitidos por bancos y sociedades financieras, así como los **documentos** de **respaldo** del pago de intereses (LITF art.12-3).

- ◆ Los **créditos** otorgados a las instituciones públicas y sus correspondientes contratos (LITF art.12-4),
- ◆ Los **documentos** de crédito otorgados o emitidos por los usuarios, en favor de entidades bancarias, derivados de obligaciones contractuales (LITF art.12-5).
- ◆ Otros **documentos** (LITF art.12-6).

Base imponible

Está constituida por la **cuantía** del **acto** o **contratos** incluidos en el **documento**. En caso de consignación de varios actos o contratos en un mismo documento, la **base imponible** se determina por la **suma** cada uno de ellos, excluyendo los contratos accesorios (LITF art.13).

Los **actos** o **contratos** en **moneda extranjera** deben ser convertidos a **moneda guatemalteca**, al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación (LITF art.14).

Por su parte, la administración tributaria está obligada a **liquidar** el ITF, previa solicitud de las partes, para su pago directo y en efectivo en caja (LITF art.15).

Tipo de gravamen

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 debe 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).

Por su parte, los **contribuyentes** del IVA están sujetos al ITF por aquellos actos o contratos no gravados por el IVA (LITF art.9).

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 **anualmente** sobre el **valor** de los **bienes inmuebles** urbanos/rurales, situados en Guatemala (LIUSI art.1).

Hecho imponible

(LIUSI art.3)

El IUSI recae sobre los **bienes inmuebles** rústicos y urbanos, incluidos los terrenos, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes.

Por el contrario, entre los bienes sujetos **no se incluyen** la maquinaria y equipo, las viviendas, escuelas, clínicas y establecimientos similares destinados a los trabajadores de las propiedades rurales.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos contribuyentes** 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 (LIUSI art.9-1).
- ♦ Los **fiduciarios** por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso (LIUSI art.9-2).
- ♦ Los **usufructuarios** de bienes inmuebles (LIUSI art.9-3).
- ♦ Las **personas** físicas o jurídicas, por los impuestos, sanciones e intereses adeudados en la fecha de adquisición de los inmuebles (LIUSI art.9-4).

Base imponible

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 (LIUSI art.4):

- ◆ El **valor** del **terreno** (LIUSI art.4-1);
- ◆ El **valor** de las **estructuras, construcciones e instalaciones** adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras (LIUSI art.4-2);
- ◆ El **valor** de los **cultivos permanentes** (LIUSI art.4-3);
- ◆ El **incremento o decremento** determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales (LIUSI art.4-4);
- ◆ La **naturaleza** urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares (LIUSI art.4-5).

El **valor** de un inmueble se **determina** mediante **autoavalúo** (LIUSI art.5):

- ◆ de los **contribuyentes y responsables**, sus apoderados o representantes legales (LIUSI art.5-1);
- ◆ **directo** del inmueble por la **administración** o el **municipio**, de acuerdo con el manual de avalúos del Ministerio de Finanzas Públicas y los procedimientos acordados por el Municipio (LIUSI art.5-2);
- ◆ **técnico** practicado por **valuador** autorizado por la administración, a requerimiento del propietario, en base a certificación jurada, firmada por el propietario o representante legal y el valuador autorizado (LIUSI art.5-3); y,
- ◆ en base a los **nuevos valores** consignados en el **aviso notarial** derivado de la enajenación o transferencia de bienes inmuebles (LIUSI art.5-4).

No obstante, los valores anteriores en ningún caso pueden ser **inferiores** a los **registrados** en la **matrícula fiscal**.

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

Se aplica una **exención** a los bienes **inmuebles propiedad** de las entidades siguientes (LIUSI art.12):

- ◆ El **Estado**, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las municipalidades y sus empresas (LIUSI art.12-1);
- ◆ Las **misiones diplomáticas** y **consulares** acreditadas en Guatemala, en base a reciprocidad (LIUSI art.12-2);
- ◆ Los **organismos internacionales** de los cuales Guatemala forme parte (LIUSI art.12-3);
- ◆ La **Universidad de San Carlos** de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas en Guatemala (LIUSI art.12-4);
- ◆ Las **entidades religiosas** autorizadas, por los inmuebles destinados al culto, asistencia social o educativa proporcionada de forma general y gratuita (LIUSI art.12-5);
- ◆ Los **centros educativos** privados que proporcionan planes y programas oficiales de estudio (LIUSI art.12-6);
- ◆ Los **colegios profesionales** (LIUSI art.12-7);
- ◆ La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (LIUSI art.12-8);
- ◆ Los **inmuebles** de las **cooperativas** legalmente constituidas en Guatemala (LIUSI art.12-9).

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 el **pago** 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 de Recreación de los Trabajadores del Sector Privado (IRTRA): **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, (excluido el incentivo), el cual es modificado cada año para ajustarlo a la inflación.

En **2023**, en base al (Acuerdo Gubernativo 353-2022 de **23-12-2022**) su **cuantía mínima mensual** por actividades en el departamento de Guatemala puede observarse en la tabla siguiente:

Actividades económicas	Salario diario Q.	Salario mensual Q.	Bonificación incentivo Q.	Salario total mensual Q
			Decreto 78-89	
No agrícolas	104,10	3.166,38	250,00	3.416,38
Agrícolas	101,05	3.073,60	250,00	3.323,60
Exportadora y de maquila	95,13	2.893,54	250,00	3.143,54

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	785
A.	Impuestos sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	785
B.	Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas.....	793
C.	Impuesto Mínimo Alternativo.....	800
D.	Aportación Solidaria.....	801
E.	Impuesto sobre los intereses	801
II.	Impuestos sobre la Propiedad	802
A.	Impuesto al Activo Neto	802
B.	Impuesto sobre Tradición de Bienes Inmuebles.....	803
C.	Impuesto sobre Tradición de Dominio de Tierras.....	805
D.	Tasa Única Anual por Matrícula de Vehículos.....	805
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	806
A.	Impuesto sobre Ventas (ISV).....	806
IV.	Impuestos Selectivos	811
A.	Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos - IEUCC	811
B.	Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas	813
C.	Impuesto Selectivo al Consumo	814
D.	Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservación del Patrimonio Vial - ACPV	817
E.	Impuesto sobre las Máquinas Tragamonedas.....	818
F.	Impuesto sobre Premios de Urna de la Lotería Nacional de Beneficencia e inclusive la Lotería Electrónica Concesionada.....	819
G.	Impuesto a los Casinos de Juegos de Envite o Azar.....	819
H.	Tasa de Servicio Turístico	820
I.	Impuesto sobre la Lotería.....	820

V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	821
	A. Gravamen de las Operaciones en las Instituciones Financieras.....	821
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	824
	A. Derechos Arancelarios a la Importación.....	824
VII.	Regímenes Simplificados.....	825
	A. Régimen Simplificado del Impuesto sobre Ventas.....	825
VIII.	Otros	825

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	825
	A. Impuesto sobre la Industria, Comercios y Servicios	826
	B. Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos.....	827
	C. Impuesto Personal	828
	D. Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones	830
II.	Impuestos sobre la Propiedad	831
	A. Impuestos sobre Bienes Inmuebles	831

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones bajo el Régimen General	833
----	--	-----

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 ; Reglamento: Acuerdo N° 799-10 y sus modificaciones - RLISR)

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. La **renta** incluye toda clase de rendimientos, utilidades, ganancias, intereses, productos, participaciones etc., y, en general, cualquier percepción en efectivo, valores, especies o créditos, que producen un **incremento** en el **patrimonio neto** del **contribuyente** (LISR art.1)

El impuesto se aplica sobre la totalidad de los **ingresos** o **rentas** de **fuentes hondureña**.

También se consideran ingresos **afectos** al impuesto, las **ganancias de capital** (RLISR art.7).

Sujeto pasivo

Las **entidades jurídicas** (domiciliadas o residentes y no residentes) en Honduras que ejercen una actividad que genera **beneficios** provenientes de Honduras, son consideradas **sujetos pasivos** del impuesto. También se encuentran sujetas al impuesto, las **naves mercantes** que (LISR art.2):

- ◆ Operan con matrícula o bajo bandera hondureña (LISR art.2-a)
- ◆ Navegan habitualmente en Honduras o perciben ingresos de fuentes hondureñas (LISR art.2-b)

Las **personas jurídicas** no residentes o no domiciliadas en Honduras están sujetas al impuesto por las rentas de **fuelle hondureña**, aunque se trate de rentas abonadas o acreditadas por personas residentes y no residentes (LISR art.4)

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 (LISR art.4).

Base imponible

Honduras aplica el principio de **renta territorial**, por lo que las personas jurídicas **residentes** sólo están sujetas a tributación por sus rentas de **fuelle hondureña** (CT art.1). Por su parte, las personas jurídicas **no residentes** o no domiciliadas en Honduras tributan por las rentas de **fuelle hondureña** (LISR art.4).

El impuesto se aplica sobre la **renta neta gravable**, que se define como la **renta bruta**¹ 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

A efectos del impuesto, **no constituyen renta bruta** de las personas jurídicas y, por tanto, no se someten a gravamen (LISR art.10):

- ◆ las **cuantías** percibidas por **seguros** procedentes de instituciones hondureñas (LISR art.10-a).
- ◆ las **subvenciones** o **subsidijs** otorgados por el Estado, distritos y municipios (LISR art.10-c).
- ◆ las **herencias, donaciones** inter vivos y **legados** (el producto de la venta de derechos de herencia no está exento) (LISR art.10-d).
- ◆ las **exenciones** garantizadas por leyes especiales aprobadas por el Congreso Nacional.

1 Por **renta bruta** se entiende la totalidad de ingresos anuales (en dinero u otros bienes y valores de cualquier tipo), percibidos por el **contribuyente** de cualquier tipo de **fuelle** (LISR art.10).

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**² 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**³. 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**⁴ 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**⁵ 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**⁶ 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 contribuyente⁷ (LISR art.11-n).

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

6 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

7 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**. Las **deducciones** no realizadas en el ejercicio no pueden aplicarse 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** (**suma de dígitos, saldos decrecientes**, otros) (RLISR art.49). Sin embargo, 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** por **amortización** 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** por **amortización** 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 incobrables⁸ o dudosas, deduciendo el **1%** de las **ventas** de bienes y servicios a crédito efectuadas en el ejercicio, excluyendo las ventas a crédito y las cuentas por cobrar derivadas de operaciones con empresas vinculadas (LISR art.11-g; RLISR art.50).

- ♦ A esta **reserva** se cargan las cuentas consideradas incobrables. Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se comprueba que han transcurrido más **24** meses desde la fecha de su vencimiento.
- ♦ Si el **contribuyente** recupera (total o parcialmente) deudas deducidas en ejercicios anteriores, por haberlas considerado incobrables, la cantidad recuperada debe incluirse como **ingreso gravable** del ejercicio de su percepción.
- ♦ Por el contrario, **no son deducibles** las deudas contraídas por operaciones realizadas entre cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; entre la sociedad colectiva o en comandita simple y sus socios; o entre una sociedad anónima o en comandita por acciones y sus directores, accionistas o cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de ellos.

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).

⁸ 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 operaciones susceptibles de **generar ganancias y pérdidas de capital** en el periodo, deben ser consideradas en conjunto. En caso de **ganancias**, los **ingresos** deben ser incluidos en la **renta bruta gravable**.

No obstante, 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** (RLISR art.33).

- ♦ En observancia del párrafo anterior, la (SAR) debe fijar en cada caso, los plazos que considere adecuados para la tenencia de los títulos valores.

Las **ganancias de capital** obtenidas por las personas jurídicas están sujetas al **impuesto único del 10%** (LISR art.10).

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 puede 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).

Las **ganancias de capital** se consideran producidas en la fecha de la **enajenación** de los **bienes** y se computan en el ejercicio de su realización (RLISR art.36).

En caso de **ganancias de capital** derivadas de la enajenación bienes, cuya cuantía se percibe en cuotas en ejercicios fiscales diferentes, las **ganancias** se entienden producidas en el período señalado en el párrafo anterior, aunque los **contribuyentes** pueden solicitar acogerse al **pago** de la parte del **impuesto** correspondiente a dichas ganancias en **cuotas anuales** en la misma proporción que las cuotas del pago del precio.

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 **renta neta gravable (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

En **2023**, 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 la denominada *Aportación Solidaria* no deducible, aplicable a un **tipo** del **5%** (Decreto 278-2013 art.15).

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 una 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”*⁹) 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.

9 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.

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 están sujetas a **retención** y se incluyen en su renta global, tributando al **tipo general** del impuesto.

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 ; Reglamento: Acuerdo N° 799-10 y sus modificaciones - RLISR)

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 **fuentes hondureña**.

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 **contribuyentes** no calificados como empresa mercantil (RLISR art.3).

Son **sujetos pasivos** del impuesto las personas (RLISR art.11):

- ◆ domiciliadas o residentes en Honduras, que perciben **rentas** provenientes de **fuentes hondureñas** (RLISR art.11-a);
- ◆ no domiciliadas ni residentes que perciben **rentas** de **fuentes hondureña** (RLISR art.11-b); y,
- ◆ transeúntes, por las **rentas** de **fuentes hondureña** derivadas de actividades que producen **ingresos gravados** (RLISR art.11-c).

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**, así como los **descendientes** que perciben **ingresos gravados** (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 hondureña** (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** de las personas físicas, 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 una cuantía 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 (LISR 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 a 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).

El LTCII es un **impuesto cedular** que 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 apartamentos, con una **cuantía mensual superior** a las **L.15.000**. Se exceptúan del impuesto los hoteles, moteles y hospedajes, que tributan de acuerdo con las normas del ISR (D 17-2010¹⁰ art.5).

Ganancias de capital

Las **ganancias** de **capital** obtenidas por las personas físicas (residentes y no residentes) están sujetas a tributación a un **impuesto único** del **10%** (LISR art.10) y no están sujetas a los **tipos progresivos**. Con carácter general, las **pérdidas** de **capital** no pueden ser deducidas de la **renta ordinaria**.

10 Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público.

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 familiar** 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 familiar**, 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 **reversión parcial** en una nueva **vivienda familiar**, 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** (LISR art.13):

- ◆ 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 la explotación de un inmueble (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 **renta neta gravable** (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 **2023**, la **renta neta gravable** derivada por las personas físicas residentes tributa a los siguientes **tipos progresivos** (LISR art.22-b):

Base imponible	Tipo (%)
0 – 199.039,47	0
199.039,48 – 303.499,90	15
303.499,91 – 705.813,76	20
Más de 705.813,76	25

Fuente: Acuerdo SAR 014-2023, de **18-1-2023**

Adicionalmente, en Honduras se aplica el denominado *Impuesto Mínimo Alternativo (IMA)*, en caso de que la **cuota** del **ISR**, 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%** (LISR art.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%** y, por tanto, están **excluidos** de la aplicación de la **escala** de **tipos progresivos** (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 ; Reglamento: Acuerdo N° 799-10 y sus modificaciones - RLISR)

En Honduras se aplica el denominado *Impuesto Mínimo Alternativo - IMA*, un gravamen 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 la (LISR art.22); 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 la (LISR art.22-a o b), 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 certificadas 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 la (LISR art.22).

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 (LISR art.22-A-6).

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

(Ley de Ordenamiento de las Finanzas Públicas, Control de las Exoneraciones y Medidas Anti evasión: D 278-2013 art.15; Texto Consolidado de la Aportación Solidaria – vigente a 25-06-2018)

En **2023**, las **personas jurídicas**, excepto aquellas incluidas en los Regímenes Especiales de Exportación y Turismo, sin perjuicio de lo establecido la (LISR art.22), 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 (D 278-2013 art.15).

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 ;
Reglamento: Acuerdo N° 0948-2003, publicado el 28-6-2003)

Hecho imponible

La Ley de Equidad Tributaria establece el denominado *Impuesto al Activo Neto*, un **impuesto cedular anual** aplicable a las **personas jurídicas** domiciliadas en Honduras que realizan **actividades económicas** (LICAT art.5).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos**, las **personas jurídicas** domiciliadas en Honduras, caracterizadas como **comerciantes** de acuerdo con el Código de Comercio (LICAT art.5).

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 (LICAT art.14-1);
- ◆ Las **personas jurídicas exentas** del Impuesto Sobre la Renta (LICAT art.14-2);
- ◆ Los **empresarios** que operan en las Zonas Libres (ZOLI), Zonas Industriales de Procesamiento (ZIP), Zonas Libres Turísticas (ZOLT) y maquilar (RIT) y las demás bajo regímenes especiales de exoneración fiscal (LICAT art.14-3);
- ◆ Las **personas jurídicas** en etapa preoperativa de sus actividades (LICAT art.14-4);
- ◆ Los **contribuyentes** que obtienen **pérdidas operativas** fortuitas o por fuerza mayor en el ejercicio (LICAT art.14-5).

Base imponible

Está constituida por el **Activo Total Neto**. 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 las cuantías correspondientes a la ampliación de las inversiones 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).

Por su parte, las **entidades financieras** y **aseguradoras** consideran como activo afecto al impuesto, los activos (fijos y eventuales), terrenos, construcciones y otros activos compuestos por gastos y cargos diferidos. Las sociedades mercantiles tenedoras de acciones (Holding Company) pueden deducir únicamente la porción de activos en inversión de acciones en otras empresas (LICAT art.7).

Tipo de gravamen

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 (LICAT art.7).

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).

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 en las oficinas recaudadoras autorizadas (LICAT art.13).

La administración y fiscalización del ICAT corresponde a la Administración Tributaria (LICAT art.16).

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 - LITBI; Reglamento de la Ley de Equidad Tributaria: Acuerdo N° 0948-2003, publicado el 28-6-2003 - RLITBI)

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.8)

Son **sujetos pasivos** del impuesto las **personas** que transfieren inmuebles.

Base imponible

(LITBI art.1 ; RLITBI art.35)

Está constituida por la **cuantía mayor** correspondiente al **precio** de **compraventa**, valor **catastral** o **valor asegurado** del inmueble, debidamente acreditado por las alcaldías o las entidades aseguradoras. En caso de inexistencia de valor catastral o de seguro, el impuesto se abona sobre el **valor declarado**, sin perjuicio de la revisión posterior de la administración tributaria.

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

Se aplica una **exención** a (LITBI art.3):

- ◆ Los **inmuebles** adquiridos por el **Estado** y sus dependencias autónomas, los municipios y distritos, para fines de utilidad pública (LITBI art.3-1);
- ◆ Las **enajenaciones** de **inmuebles** de **menores** e **incapaces** hechas con los requisitos legales para proveer a sus necesidades reales inmediatas (LITBI art.3-2);
- ◆ Los **inmuebles** destinados a los **programas** de **vivienda** por lotes y servicios (LITBI art.3-3);
- ◆ Los **inmuebles rurales** destinados a **vivienda rural** debidamente calificados (LITBI art.3-4);
- ◆ Las **donaciones familiares** entre personas vinculadas hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad y cónyuges (LITBI art.3-5);
- ◆ Las **ventas** efectuadas por entidades jurídicas de desarrollo social sin ánimo de lucro debidamente registradas (LITBI art.3-6).

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

A. Impuesto sobre Ventas (ISV)

(Ley: Decreto Ley N° 24-1963, de 27-12-1963 y sus modificaciones – LISV - (actualizado hasta Decreto Legislativo N° 59-2022)

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** (LISV art.5-A-a);
- ◆ 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 (LISV art.5-A-b);
- ◆ 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** (LISV art.5-A-c);
- ◆ En las **importaciones**: en el momento de nacionalización del bien o de la liquidación y pago de la póliza correspondiente (LISV art.5-A-d);
- ◆ Los **bienes** y mercancías **usados** causan el impuesto sobre ventas cuando son **importados**, en cuyo caso este impuesto constituye un coste. Cuando estos bienes y mercaderías son objeto de comercialización en el mercado interno, **no son gravados** con el impuesto sobre ventas (LISV art.5-A-e).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** o **responsables** del impuesto (LISV art.8):

- ◆ En las ventas: a las personas físicas o jurídicas que las efectúan (LISV art.8-a);
- ◆ En los **servicios**: a las personas físicas o jurídicas que los prestan (LISV art.8-b);
- ◆ En las importaciones: a los importadores o su agente aduanero (LISV art.8-c).

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

La **base del impuesto** está constituida (LISV art.3):

- ◆ En el caso de **ventas o prestaciones de servicios**: por su **precio** (al contado o a crédito), excluyendo los **gastos** directos de **financiación** ordinaria o extraordinaria (LISV art.3-a);
- ◆ 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 (LISV art.3-b);
- ◆ 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 (LISV art.3-c);
- ◆ 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 (LISV art.6);
- ◆ En el caso **cigarrillos** y otros productos del tabaco: por el **precio mayorista**, incluyendo el impuesto de producción y consumo (LISV art.6).

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 (LISV art.3).

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 (LISV art.6).

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 (LISV art.12-A):
 - por las **ventas anuladas** del periodo; y (LISV art.12-A-a);
 - por las **rebajas** y **descuentos** aplicados (LISV art.12-A-b).
- ◆ 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 (LISV art.12-B):
 - por las **compras anuladas** del periodo (LISV art.12-B-a); y
 - por los **descuentos** y **reducciones** de precios obtenidos en el periodo (LISV art.12-B-b).

Los **contribuyentes** que realizan **ventas** o **prestan servicios gravados** y **exentos**, determinan el **crédito fiscal** de acuerdo con las normas siguientes (LISV art.12):

- ◆ el **crédito fiscal** derivado de actividades gravadas se utiliza en un **100%** (LISV art.12-a).
- ◆ cuando no es posible discriminar entre operaciones **gravadas** y **exentas**, los **contribuyentes** solo tienen derecho al **crédito fiscal** por el porcentaje correspondiente a las operaciones **gravadas**. El **crédito** relacionado con las operaciones **exentas** constituye un **coste** o **gasto** (LISV art.12-b).

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, cuando la sociedad (nueva o subsistente) continúa la actividad. Además, los **contribuyentes** que cesan sus actividades no tienen derecho a **devolución** ni **reintegro** del **crédito fiscal** remanente, ni tampoco a su **transferencia**, salvo en los casos de fusión o absorción anteriores.

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 (Anexo I AE N° 005-2014) (LISV art.15-a):

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.
Comestibles (de bovino, de cerdo y de pollo) (frescos, refrigerados o congelados)
Leche y derivados
Huevos de gallina
Hortalizas y Vegetales
Frutas Frescas
Café
Especias
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
Además de los productos cafeteros incluidos anteriormente, a partir del 2-7-22 , se incluyen también los cafés siguientes: en oro, pergamino (seco y húmedo) y en uva (Decreto Legislativo N° 59-2022).

- ◆ Los productos **farmacéuticos** de uso humano, incluyendo los materiales quirúrgicos y las jeringas (LISV art.15-b);
- ◆ 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 (LISV art.15-c);

- ◆ Los **libros**, diarios o periódicos, **revistas** científicas, técnicas y culturales, cuadernos, útiles escolares, pinturas y esculturas artísticas (LISV art.15-c);
- ◆ Las **artesanías** menores y las **flores** de producción nacional (LISV art.15-c);
- ◆ Las **partituras musicales** (LISV art.15-c);
- ◆ los **cueros** y **pieles** de bovino destinados a la pequeña industria y artesanía (LISV art.15-c);
- ◆ Los siguientes **servicios** de (LISV art.15-d):
 - **energía eléctrica** (públicos y privados), 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;
 - A partir del **12-4-21**, 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** (LISV art.15-e);
- ◆ Los **productos** farmacéuticos de uso **veterinario, fertilizantes**, abono, fungicidas, herbicidas, insecticidas, pesticidas, raticidas y demás anti roedores (LISV art.15-e);
- ◆ Los **animales vivos** (LISV art.15-e);
- ◆ Los medios de reproducción animal (LISV art.15-e);
- ◆ Las **semillas** y material vegetal para la siembra y propagación sexual y asexual (LISV art.15-e);
- ◆ Las **materias primas** para la elaboración de alimentos balanceados y en su presentación final, exceptuando los destinados para **mascotas** (LISV art.15-e);
- ◆ También quedan **exentos** del pago del impuesto sobre ventas (LISV art.15-f):
 - 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** (LISV art.15-g);
- ◆ las **entradas** a **conciertos** y eventos organizados por las iglesias autorizadas (LISV art.15-h);

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, un impuesto **monofásico** que se aplica en la etapa de comercialización, a nivel de fábrica o al momento de la importación, de forma generalizada tanto para los cigarrillos producidos en Honduras como para los importados.

Hecho imponible

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** (LIEUCC art.23):

- ◆ 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 (LIEUCC art.23-1).
- ◆ En el caso de los **cigarrillos importados**: en el momento de aceptación de la **póliza aduanera** (LIEUCC art.23-2).

Este impuesto no se aplica a los cigarrillos de producción interna destinados a la **exportación**.

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

El impuesto se aplica mediante una **cuantía fija** (única y definitiva) 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 (LIEUCC art.25).

A partir del **20-6-23** el impuesto de los cigarrillos es de **L 571,34**, por millar (o proporcional por fracción de millar), de conformidad con la cantidad de cigarrillos vendida o importada (Acuerdo N° 014-2023 art.2).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **autoliquida** (LIEUCC art.26):

- ◆ 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** (LIEUCC art.26-1).
- ◆ En el caso de las **importaciones**: el impuesto se abona de acuerdo con la normativa aduanera, con anterioridad al retiro de los bienes (LIEUCC art.26-2).

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

Está constituido por las **transmisiones** (onerosas y lucrativas) y las **importaciones** de los productos gravados (DL 17-10 art.36):

El impuesto se **devenga** (DL 17-10 art.32):

- ◆ 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 (DL 17-10 art.36-3).

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 **20** de junio de **2023** (Acuerdo N° 014-2023 art.3):

Tipo de bebida	L por Litro
Gaseosas y otras bebidas preparadas, excluidos los jugos naturales, leche y productos lácteos.	0,946726
Cerveza (sin alcohol y de malta)	6,725618
Vinos , Champagne y Sangría	8,439407

Tipo de bebida	L por Litro
Brandy, coñac, vermut	45,576068
Las demás bebidas fermentadas (Sidra, Perada, Aguamiel, Sake); Mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas	8,439407
Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual a 80 % vol.; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados de cualquier graduación	0,163174
Aguardiente de vino	45,576068
Whisky	45,576068
Ron (según variedades)	24,975252 – 27,750524
Aguardientes y otros	9,794266 – 19,833358
Gin y ginebra, vodka, tequila, licores cordiales y cremas (licor de café, mentas, cacao y otros), bebidas preparadas, breizzer, coolers y similares	45,576068

Asimismo, se establece la aplicación, en la producción nacional e importación, de un Impuesto de Producción y consumo de **L 0,163174**, por cada litro de alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétricos superior o igual al **80%**; incluido 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; Reglamento: Acuerdo N° 1121-10)

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** (D58-82 art.5-a).
- ◆ las **exportaciones**, de acuerdo con las condiciones establecidas en las normas legales (D58-82 art.5-b).
- ◆ determinadas **mercancías** enumeradas que también están exentas del ISV (D58-82 art.5-c).

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 (D58-82 art.3-a).
- ◆ productos **producidos en Honduras**: sobre el precio de salida de fábrica, más un **15%** de beneficio presunto (D58-82 art.3-a).
- ◆ 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 (D58-82 art.3-b).
- ◆ importaciones o ventas para el **uso o consumo** del importador, productor, fabricante o vendedor: sobre la cuantía resultante de las normas anteriores (D58-82 art.3-c).

El **beneficio** estimado del **15%** no es tenido cuenta cuando se aplica el gravamen especial sobre automóviles y furgonetas.

Impuesto Selectivo al Consumo de Vehículos Automotores Nuevos y Usados

Por su parte, el denominado *Impuesto Selectivo al Consumo de Vehículos Automotores Nuevos y Usados*, grava los **vehículos nuevos** (producidos en Honduras o importados) de acuerdo con el D58-82 Ley de Impuesto Selectivo al Consumo y sus Reformas (Acuerdo 1121-10 art.33), así como a los vehículos **usados** importados (Acuerdo 1121-10 art.36).

Hecho imponible

El impuesto se **devenga** (Acuerdo 1121-10 art.35):

- ◆ en las **importaciones**: en el momento de su **importación** definitiva en Honduras (Acuerdo 1121-10 art.35-a).
- ◆ en los **fabricados en Honduras**: a la **salida de fábrica** con destino a su venta o exposición, para su **venta** en Honduras (Acuerdo 1121-10 art.35-b).

Base imponible

Está constituida (Acuerdo 1121-10 art.37):

- ◆ En los **importados** (nuevos y usados): por la suma del **valor CIF** más los derechos arancelarios.
- ◆ En los **producidos** en **Honduras**: por el **precio de venta** ex-fábrica.

No obstante, la normativa prohíbe la importación de vehículos automóviles terrestres de más de **10** años de uso y de autobuses, camiones y otros vehículos de trabajo con más de **13** años, así como de los vehículos declarados irreparables o chatarra, con la excepción de ambulancias y vehículos de rescate donados a los Bomberos, Cruz Roja, Comité Permanente de Contingencias y los municipios hondureños (Acuerdo 1121-10 art.39).

Tipo de gravamen

Los **vehículos** gravados por este Impuesto Selectivo al Consumo tributan 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 (que no forma parte de la base del ISV), 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 Conservación del Patrimonio Vial - ACPV

(Decreto N° 131, de 20-05-1998. Reformado mediante Decreto N° 41-2004; de 23-04-2004; Decreto N° 278-2013 y Decreto N° 3-2022)

El tributo denominado *Aporte para la Atención a Programas Sociales y Conservaciones del Patrimonio Vial*¹¹, 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).

Este **aporte** debe ser abonado por las personas (físicas o jurídicas) dedicadas a la producción, transformación, refinación o importación de estos, y su cuantía a partir del **11-2-2022** es la siguiente (Decreto N° 3-2022):

Producto	Aporte en dólares
Gasolina super	0,9949
Gasolina regular	0,8276
Diesel	0,4466
Fuel Oil (Bunker C)	0,4267
Kerosina	0,1500
GLP	
Hasta 25 libras	0,1500
Más de 25 libras	0,1500
AvJet	0,0300

11 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.

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 (LACPV art.41).

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** (a partir de 26-5-14), 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

(Ley de Estímulo a la Producción, Competitividad y Apoyo al Desarrollo Humano - Decreto N° 131, de 20-05-1998; Reglamento de la Ley: Acuerdo N° 0719-11, de 9-7-11)

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** (Acuerdo 0719-11 art.4):

- ◆ del **alojamiento** diario en **hoteles** (Acuerdo 0719-11 art.4-1);
- ◆ por el **arrendamiento de vehículos** para fines turísticos (Acuerdo 0719-11 art.4-2); y
- ◆ de los **servicios** prestados por las **agencias** operadoras de **turismo** receptivo (Acuerdo 0719-11 art.4-3).

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 (Acuerdo 0719-11 art.8).

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** (Acuerdo 0719-11 art.6).

Quedan **exceptuados** del pago de este tributo, las **pensiones, hospedajes** y los **hoteles** de uso **popular** gestionados por personas de bajos ingresos, calificados así por el Instituto Hondureño de Turismo (Acuerdo 0719-11 art.2).

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.

Se consideran **agentes retenedores** a las empresas que operan, patrocinan, emiten los boletos.

El impuesto es **administrado** y **fiscalizado** por el SAR y se ingresa el día **10** de cada mes o el día hábil siguiente

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 (BANADESA), 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.
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** en el momento (Acuerdo 1775-11 art.6):

- ◆ del **retiro** de las cuentas indicadas en los incisos a y b de la tabla precedente.
- ◆ de **realización** del **pago** por los instrumentos referidos en el inciso d.

- ◆ del **desembolso** de los préstamos otorgados por las instituciones financieras, excepto la facturación de cargos a tarjetas de crédito.
- ◆ del **pago y transferencia** del inciso e.
- ◆ de la orden de **transferencia** o del **envío** de dinero del inciso f.
- ◆ de **renovación** de la tarjeta de crédito.

Sujeto pasivo

(Acuerdo 1775-11 art.8)

Son **sujetos pasivos** del gravamen:

- a. Las personas (físicas y jurídicas) propietarias de **depósitos** a la **vista** o **cuentas de cheques**.
- b. Las personas jurídicas titulares o propietarias de **depósitos** de **ahorro**.
- c. Las personas (físicas o jurídicas) que adquieren **cheques** de **caja**, cheques **certificados**, cheques de **viajero** u otros instrumentos financieros similares.
- d. 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.
- e. Las personas (físicas o jurídicas) que realizan **transferencias** o **envíos** de **dinero** dentro y fuera de Honduras.
- f. Las personas (físicas o jurídicas) titulares de **tarjetas** de **crédito** en el momento de su renovación de esta.
- g. 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 (Acuerdo 1775-11 art.9-1).
- ◆ Las cuentas de fideicomiso creadas por la administración pública (Acuerdo 1775-11 art.9-2).
- ◆ 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** (Acuerdo 1775-11 art.9-3).
- ◆ 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 (Acuerdo 1775-11 art.9-4).
- ◆ Las retiradas en cuentas habilitadas en entidades financieras por las agencias de cooperación e instituciones dependientes de gobiernos extranjeros exentas por convenios internacionales (Acuerdo 1775-11 art.9-5).
- ◆ Las cuentas utilizadas por el Estado para el pago de prestaciones legales y bonos creados por norma legal (Acuerdo 1775-11 art.9-6).
- ◆ Las retiradas por concepto de cargos por servicios bancarios de las cuentas establecidas en los incisos a y b (Acuerdo 1775-11 art.9-7).
- ◆ Las retiradas correspondientes a errores o anulaciones de operaciones previamente acreditadas o debitadas en cuenta (Acuerdo 1775-11 art.9-8).
- ◆ Las retiradas en las cuentas que las entidades financieras mantienen entre sí y con el Banco Central de Honduras, a efectos de compensación (Acuerdo 1775-11 art.9-9).
- ◆ 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 (Acuerdo 1775-11 art.9-10).
- ◆ Las retiradas en las cuentas utilizadas por operadores de tarjetas de crédito y crédito (Acuerdo 1775-11 art.9-11).
- ◆ Las remesas provenientes del exterior y las empresas administradoras de dichas remesas (Acuerdo 1775-11 art.9-12).
- ◆ Las transferencias (dentro y fuera de Honduras) realizadas por personas físicas por una cuantía igual o inferior a **L 20.000** (Acuerdo 1775-11 art.9-13).
- ◆ Las cuentas de patronatos o juntas de agua debidamente acreditadas (Acuerdo 1775-11 art.9-14).
- ◆ Las transferencias electrónicas o cheques en cuentas de la misma persona física o jurídica dentro de Honduras (Acuerdo 1775-11 art.9-15).
- ◆ Las instituciones religiosas acreditadas en Honduras (Acuerdo 1775-11 art.9-16).
- ◆ Las organizaciones humanitarias y de desarrollo autorizadas (Acuerdo 1775-11 art.9-17).
- ◆ Las retiradas y transferencias para la compraventa de moneda extranjera (Acuerdo 1775-11 art.9-18).
- ◆ La reestructuración de préstamos que no implican pagos ni desembolso de fondos (Acuerdo 1775-11 art.9-19).
- ◆ Las transacciones financieras efectuadas por las organizaciones privadas de desarrollo financiero supervisadas (Acuerdo 1775-11 art.9-20).
- ◆ Las transacciones financieras efectuadas por los institutos de previsión social debidamente acreditados (Acuerdo 1775-11 art.9-21).
- ◆ 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 (Acuerdo 1775-11 art.9-22).
- ◆ Las operaciones de redescuento realizadas por las instituciones financieras (Acuerdo 1775-11 art.9-23).
- ◆ Las operaciones financieras generadas como producto de la venta o comercialización de productos regulados por el Estado (combustibles) (Acuerdo 1775-11 art.9-24).

- ◆ 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 (Acuerdo 1775-11 art.9-25).

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 (Acuerdo 1775-11 art.13-a).
- ◆ 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 (Acuerdo 1775-11 art.13-b).

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

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° 59-2022)

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 Administración Tributaria 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 Subnacionales¹²

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

- Impuesto sobre la Industria, Comercio y Servicios
- Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos
- Impuesto Personal
- Impuesto Selectivo de Telecomunicaciones

¹² Estos tributos se regulan en la Ley de Municipalidades, contenida en el Decreto N° 134-90, de 7 de noviembre de 1990 y su Reglamento General correspondiente.

A. Impuesto sobre la Industria, Comercios y Servicios

(Ley de Municipalidades: D 134-90, de 7-11-1990 y sus modificaciones;
Reglamento General Ley de Municipalidades, de 18-2-1993 y sus modificaciones -
Acuerdo N° 018-93 - art.109 a 126)

El denominado *Impuesto sobre Industrias, Comercios y Servicios*, es un gravamen **mensual** que se aplica sobre los **ingresos anuales** generados por las actividades de **producción, venta de mercaderías o prestación de servicios** (Acuerdo N° 018-93 art.109).

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.

Sujeto pasivo

(D 134-90 art.78 ; Acuerdo N° 018-93 art.110)

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) que llevan a cabo las anteriores actividades de forma continuada y sistemática, con ánimo de lucro.

Base imponible

(D 134-90 art.78; Acuerdo N° 018-93 art.112)

Está constituida por el volumen de la **producción, ingresos o ventas** anuales de los sujetos pasivos.

Tipo de gravamen

(D 134-90 art.78; Acuerdo N° 018-93 art.112)

El impuesto se aplica sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio anterior, 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 (Acuerdo N° 018-93 art.116).

No obstante, los establecimientos siguientes deben tributar **mensualmente** (D 134-90 art.79; Acuerdo N° 018-93 art.113):

- ◆ **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

(Ley de Municipalidades: D 134-90, de 7-11-1990 y sus modificaciones;
Reglamento General Ley de Municipalidades, de 18-2-1993 y sus modificaciones,
Acuerdo N° 018-93 art.127 a 133)

El denominado *Impuesto de Extracción o Explotación de Recursos* grava la **explotación** (temporal o permanente) o **extracción de recursos naturales** (renovables y no renovables), dentro de los límites territoriales de los municipios.

Hecho imponible

Está constituido por la realización de las operaciones siguientes ((Acuerdo N° 018-93 art.127):

- ◆ La **extracción** o **explotación** de canteras, minerales, hidrocarburos, bosques y sus derivados (Acuerdo N° 018-93 art.127-a).
- ◆ La **caza, pesca** o **extracción** de especies en mares, lagos, lagunas y ríos. En los mares y lagos la extracción debe ser dentro de **200** metros de profundidad (Acuerdo N° 018-93 art.127-b).

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, como impuesto adicional al Impuesto sobre Industrias, Comercios y Servicios.
- ◆ **Explotaciones de sal común y cal:** el impuesto se abona a partir de **2.000** toneladas métricas.

C. Impuesto Personal

(Ley de Municipalidades: D 134-90, de 7-11-1990 y sus modificaciones;
Reglamento General Ley de Municipalidades, de 18-2-1993 y sus modificaciones -
(Acuerdo N° 018-93 - art.93 a 108)

Hecho imponible

El denominado *Impuesto Personal o Vecinal* grava los **ingresos anuales** percibidos por los **sujetos pasivos** en el municipio (D 134-90 art.77).

A efectos del impuesto, se consideran **ingresos:** los sueldos, honorarios, ganancias, dividendos, rentas, intereses, participaciones, rendimientos y, en general, cualquier tipo de percepción en dinero, valores o en especie (Acuerdo N° 018-93 art.93).

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 por los **sujetos pasivos**.

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica en base a los **tipos** de la **escala progresiva** siguiente (D 134-90 art.77):

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
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

El impuesto se determina por **tramos de ingreso** y la cuantía total está constituida por las cuantías resultantes de cada tramo (Acuerdo N° 018-93 art.94).

Exenciones

Se aplica una **exención** al pago del impuesto a (D 134-90 art.77):

- ◆ Las **personas** constitucionalmente **exentas** (D 134-90 art.77-a).
- ◆ Los **jubilados** y **pensionistas** por **invalidez**, por las prestaciones percibidas por estos conceptos (D 134-90 art.77-b).
- ◆ Los **mayores** de **65** años con **ingresos brutos anuales** inferiores al mínimo vital fijado por la LISR (En **2023**, **L. 199.039,47**) (D 134-90 art.77-c).
- ◆ Las personas físicas afectas al Impuesto de Industrias, Comercios y Servicios por los mismos ingresos (D 134-90 art.77-ch).

A excepción de lo indicado en el literal c) anterior, todas las demás **rentas** o **ingresos** de fuentes diferentes se encuentran gravadas por el impuesto (RD 134-90 art.102).

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

(Ley de Municipalidades: D 134-90, de 7-11-1990 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 (D 134-90 art.81-1);
- ◆ dedicadas a la explotación y prestación del servicio de radiodifusión sonora y televisión abierta de libre recepción (D 134-90 art.81-2); y,
- ◆ por los ingresos de los operadores de Servicios Públicos de Telecomunicaciones no derivados de la prestación de un Servicio Público de Telecomunicaciones (D 134-90 art.81-3).

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

(Ley de Municipalidades: D 134-90, de 7-11-1990 y sus modificaciones; Reglamento General Ley de Municipalidades, de 18-2-1993 y sus modificaciones - Acuerdo N° 018-93 - art.77 a 92)

Hecho imponible

(Acuerdo N° 018-93 art.77)

Está constituido por la **propiedad** o **posesión** de bienes **inmuebles** (urbanos o rurales) en el municipio, con independencia del domicilio del propietario.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto los **propietarios** o **poseedores** de los inmuebles (Acuerdo N° 018-93 art.77).

También se consideran **contribuyentes**, las personas usufructuarias a título gratuito, los beneficiarios del uso y disfrute de inmuebles, así como las personas sujetas al régimen de comunidad de bienes inmuebles (Acuerdo N° 018-93 art.77).

Base imponible

(D 134-90 art.76)

Está constituida por el **valor catastral** (a 31 de mayo de cada año) 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

Se aplica una **exención** al pago del impuesto a (D 134-90 art.76):

- ◆ Las **viviendas habituales** de los propietarios de la forma siguiente (D 134-90 art.76-a):
 - En los municipios de más de **300.000** habitantes: las primeras **L 100.000** de la **base imponible** (D 134-90 art.76-a-1).
 - En municipios de **75.000** a **300.000** habitantes: las primeras **L 60.000** de la **base imponible** (D 134-90 art.76-a-2).
 - En los demás municipios: las primeras **L 20.000** (D 134-90 art.76-a-3).
- ◆ Los **inmuebles** del **Estado** (D 134-90 art.76-b).
- ◆ Los **templos** de culto y sus centros parroquiales (D 134-90 art.76-c).
- ◆ Los **centros** de educación gratuita, de asistencia social, de organizaciones privadas de desarrollo calificados por el municipio (D 134-90 art.76-ch).
- ◆ Los **centros** de exposiciones propiedad de instituciones no lucrativas, debidamente calificados (D 134-90 art.76-d).

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 **2023**, dado que la Ley Marco del Sistema de Protección Social fue declarada inconstitucional, los empleadores y los empleados deben realizar **contribuciones mensuales** al Instituto Hondureño de Seguridad Social (IHSS), de acuerdo con la Ley del Seguro Social: Decreto 140-59 (art.55-A y 55-B), de la forma siguiente:

- ◆ **Régimen de Seguro de Atención a la Salud (Enfermedad y Maternidad):** una **contribución** con un techo máximo de **L 10.342,19**, 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 10.796,49** a los siguientes **tipos** de aporte por parte del:
 - Empleador: **2,0%**
 - Trabajador: **1,0%**

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 10.796,49** 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 trabajador¹³, con un techo máximo de **3** salarios mínimos actualizables.

En el ámbito de la denominadas **Microempresas**¹⁴, las **contribuciones** al IHSS se efectúan de la forma siguiente:

- ◆ **Régimen de Seguro de Atención a la Salud (Enfermedad y Maternidad):** una **contribución** con un techo máximo de **L 10.342,19**, 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 10.782,30** a los siguientes **tipos** de aporte por parte del:
 - Empleador: **2,0%**
 - Trabajador: **1,0%**

¹³ 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**.

¹⁴ Empresas con **10** o menos trabajadores.

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 10.782,30** correspondiente al aporte de IVM, sin techo salarial de contribución, a los siguientes **tipos** de aportes por parte del:
 - Empleador: **0,75%**
 - Trabajador: **0,75%**
- ◆ **Aportación patronal al Seguro de Cobertura Laboral**, es equivalente al **3,30%** 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)*.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	839
	A. Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	839
	B. Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	855
	C. Impuesto a los Rendimientos Petroleros.....	877
II.	Impuestos sobre la Propiedad	879
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	879
	A. Impuesto al Valor Agregado	879
IV.	Impuestos Selectivos	886
	A. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	887
	B. Impuesto Federal sobre Automóviles Nuevos.....	893
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	895
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	895
	A. Impuestos Generales a la Importación y Exportación	895
VII.	Regímenes Simplificados.....	895
	A. Régimen de Incorporación Fiscal.....	896
	B. Régimen Simplificado de Confianza	898
VIII.	Otros	904

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Propiedad	905
	A. Impuesto Predial.....	905
	B. Impuesto Estatal sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	907
	C. Impuesto sobre Adquisición y Traslado de Dominio de Bienes Inmuebles	909

II.	Impuestos Generales sobre el Consumo	911
A.	Impuesto sobre Espectáculos Públicos	912
B.	Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos	913
C.	Impuesto a las Erogaciones en Juegos con Apuestas y Concursos	914
D.	Impuesto sobre la Prestación de Servicios de Hospedaje	915
E.	Impuesto a la Venta Final de Bebidas con Contenido Alcohólico	917
III.	Otros	918
A.	Impuesto sobre las Nóminas.....	918

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Régimen General.....	920
----	----------------------	-----

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 realizan 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** a 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-II, 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-II):

- ◆ Donde se encuentra la administración principal del negocio, en el caso de personas residentes (CFF art.10-II-a);
- ◆ Donde se encuentra la administración principal del negocio en México, en el caso de establecimientos de personas jurídicas no residentes (CFF art.10-II-b).

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 **f fuente de renta**, en el caso de personas **residentes** (LISR art.1-I).
- ◆ Sobre los **ingresos** atribuibles al **establecimiento permanente**, en el caso de sociedades **no residentes** con **establecimiento permanente** en México (LISR art.1-II).
- ◆ Sobre los **ingresos** de **f fuente mexicana**, en el caso sociedades **no residentes** sin **establecimiento permanente** en México, o cuando teniéndolo, dichos **ingresos** no sean atribuibles a este (LISR art.1-III).

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 (LISR art.9-I).
- ◆ A la **utilidad fiscal** del ejercicio se le restan, en su caso, las **pérdidas fiscales** pendientes de aplicar de ejercicios anteriores (LISR art.9-II).

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 las **transmisiones** 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).
- ♦ La **consolidación** de la **nuda propiedad** y el **usufructo** de los **bienes** (a partir de **2022**) (LISR art.18-XII).
 - El **ingreso acumulable** está constituido por la cuantía del derecho del usufructo, determinado mediante avalúo practicado por peritos autorizados por las autoridades fiscales, en el momento de consolidación de la nuda propiedad y el usufructo de dichos bienes.

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 (LISR art.27-I).
- ♦ Estar amparadas por un **comprobante fiscal** y que los pagos superiores a **\$2.000** sean efectuados a través del sistema financiero (LISR art.27-III).
 - En la **adquisición** de **combustibles** para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el **pago** debe efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aunque la cuantía no exceda de **\$2,000.00** (a partir de **2022**).
- ♦ Estar debidamente **registradas** en la **contabilidad** y que sólo se resten **una vez** (LISR art.27-IV).
- ♦ Cumplir las normas sobre **retención** y de **ingreso** a cargo de terceros, o que se solicite a los mismos la justificación de dicho **pago** (LISR art.27-V).

- ◆ Que, en los **pagos** realizados a **contribuyentes** del IVA, el impuesto se **traslade** de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente (LISR art.27-VI).
- ◆ Que los **préstamos** cuyos **intereses** se pretenden **deducir** sean utilizados en la actividad de la empresa (LISR art.27-VII).
- ◆ Otros requisitos.

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** siguientes:

- ◆ Las **devoluciones** recibidas o los **descuentos** y **bonificaciones** efectuados en el ejercicio (LISR art.25-I).
- ◆ El **coste** de las **ventas** (LISR art.25-II).
- ◆ Los **gastos** netos de **descuentos**, **bonificaciones** o **devoluciones** (LISR art.25-III).
- ◆ Las **inversiones** (LISR art.25-IV).
- ◆ Los **créditos incobrables** y las **pérdidas** por causas fortuitas, fuerza mayor o por la enajenación de bienes distintos a los del inciso II anterior (LISR art.25-V).
- ◆ Las **cuotas patronales** abonadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo (LISR art.25-VI).
- ◆ Los **intereses** a cargo **devengados** en el ejercicio, sin ajuste alguno (LISR art.25-VII).
- ◆ El **ajuste anual** por **inflación** que resulte deducible (LISR art.25-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 (LISR art.25-IX).
- ◆ Las **aportaciones** (complementarias a las de la Ley del Seguro Social) a **reservas** para **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 (LISR art.25-X).
- ◆ Los **gastos** efectuados (dentro y fuera de México) por los **establecimientos permanentes** de sociedades no residentes (LISR art.26).
 - 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).
- ◆ Que los **pagos**, que a su vez constituyen **ingresos** de **contribuyentes** personas físicas de los denominados **coordinados**¹, los **contribuyentes** del régimen de actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras y las **empresas** constituidas exclusivamente por personas físicas cuyos **ingresos** no superen los **\$5.000.000** así como los **donativos**, sólo sean **deducidos** cuando hayan sido efectivamente **pagados** (LISR art.27-VIII).
- ◆ Los **honorarios** a **administradores**, **directivos**, **gerentes**, etc., siempre que (LISR art.27-IX):
 - el **importe** anual por persona no sea **superior** al sueldo del empleado de mayor jerarquía de la sociedad (LISR art.27-IX-a);
 - su **importe** total no sea superior a la cuantía de **sueldos** y **salarios** devengados por el personal de la empresa (LISR art.27-IX-b);
 - su **cuantía** no exceda del **10%** de las **deducciones** del ejercicio (LISR art.27-IX-c).
- ◆ Los **gastos** de **asistencia técnica**, por **transferencia** de **tecnología** o de **regalías**, siempre que (LISR art.27-X):
 - se compruebe ante el SAT que el **prestador** de los **servicios** cuenta con los elementos técnicos propios para ello;

1 **Coordinados:** son aquellas personas jurídicas que realizan actividades de transporte de carga y pasajeros.

- 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.
- ♦ Los gastos de **previsión social**, siempre que se trate de prestaciones otorgadas a todos los **trabajadores**, entre ellas (LISR art.27-XI).
- ♦ Las **aportaciones a fondos de ahorro** de carácter general, siempre que (LISR art.27-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 valor de la UMA.
- ♦ Los **pagos** por **primas de seguros** en beneficio de los trabajadores (LISR art.27-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 existe obligación legal de contratarlos y que durante la vigencia de las pólizas no se conceden préstamos con garantía de las anteriores (LISR art.27-XII).
- ♦ el **coste** de **adquisición** o los **intereses** de los **créditos** recibidos por la sociedad, siempre que se corresponden con los de mercado. Cuando exceden del precio de mercado no es **deducible** el excedente (LISR art.27-XIII).
- ♦ los **gastos** por **importaciones**, por la cuantía declarada en las mismas (LISR art.27-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 (a partir de **2022**) (LISR art.27-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 (UI)**, cuando no se haya logrado cobrarlos en el plazo de un año (LISR art.27-XV-a).
 - Los **créditos** contratados con el público en general de entre **5.000** y **30.000** UI, siempre que el **contribuyente** informa a las sociedades de información crediticia autorizadas.
 - Cuando el acreedor informa 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 obtiene una resolución definitiva que demuestra haber agotado las gestiones de cobro o la imposibilidad de la ejecución de la resolución favorable (LISR art.27-XV-b);
 - se comprueba que el **deudor** ha sido declarado en **quiebra** mediante **sentencia** o **concurso** (LISR art.27-XV-c).
 - 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 realiza el cobro (LISR art.27-XVI).
- ♦ Los **pagos** a **comisionistas e intermediarios no residentes**, cuando se cumplen los requisitos de información y documentación correspondientes (LISR art.27-XVII).
- ♦ Los **pagos** por **salarios** y el **subsidio para el empleo** efectivamente abonados (LISR art.27-XIX).
- ♦ El **importe** de las **mercancías, materias primas y productos deteriorados deducidos** de los inventarios en el ejercicio y ofrecidas en **donación** (LISR art.27-XX).
- ♦ Los **pagos** por los bienes recibidos por los EP localizados en México (de **contribuyentes** no residentes; de la sede matriz o de otro EP localizado fuera de México), siempre que su **cuantía** no supere el valor aduanero de aquellos (LISR art.27-XXII).

- ◆ Los **gastos de viaje** (dentro y fuera de México)² siguientes (LISR art.28-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.
- ◆ **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**.

La **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 encuentran³ (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 (LISR art.28-I).
- ◆ Los **gastos e inversiones** relacionados con **ingresos exentos** (LISR art.28-II).
- ◆ Los **gastos** relacionados con **inversiones no deducibles** (LISR art.28-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 (LISR art.28-III).
- ◆ Los **gastos** de **representación** (LISR art.28-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** (LISR art.28-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 sin fines de lucro (LISR art.28-VII).

2 Se requiere que el **contribuyente** aporte el comprobante fiscal o la documentación que justifica el hospedaje o transporte. La **deducción** por alimentación sólo puede efectuarse cuando el pago se realiza mediante tarjeta de crédito.

3 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.

- ♦ Las **provisiones por reservas⁴ complementarias** (de activo o pasivo) constituidas con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, excepto las relacionadas con gratificaciones a los trabajadores (LISR art.28-VIII).
- ♦ Las **reservas** creadas para **indemnizaciones** y pagos de **antigüedad** a los trabajadores, excepto las constituidas de acuerdo con esta Ley (LISR art.28-IX)⁵.
- ♦ Las **primas** abonadas por el **reembolso de acciones** emitidas por la empresa (LISR art.28-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 (LISR art.28-XI)⁶.
- ♦ El **crédito comercial**, aun cuando sea adquirido de terceros (LISR art.28-XII).
- ♦ Los **pagos** por la **utilización de aviones y embarcaciones** no autorizados para su explotación comercial.
 - En caso de **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 son **deducibles** (LISR art.28-XIII).
- ♦ Las **pérdidas** derivadas de la **enajenación**, por **caso fortuito** o **fuerza mayor** de **activos no depreciables** (LISR art.28-XIV)⁷.
- ♦ Los **pagos** por concepto de **IVA** o del **IEPS**, efectuados por el **contribuyente** y los que le hubieran trasladado (LISR art.28-XV).
- ♦ Las **pérdidas** derivadas de **fusiones, reducciones de capital** o por la **liquidación de sociedades**, en las que el **contribuyente** tenga una participación (LISR art.28-XVI)⁸.
- ♦ 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** (LISR art.28-XVII)⁹.
- ♦ 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) (LISR art.28-XVIII).
- ♦ Las **pérdidas** en **operaciones con derivados** y con **personas** físicas o jurídicas (residentes y no residentes) vinculadas, cuando los términos convenidos no se corresponden a los que se hubieren pactado entre partes independientes en operaciones comparables (LISR art.28-XIX).
- ♦ El **91,5%** de los consumos en **restaurantes**. La diferencia puede **deducirse** siempre que el **pago** se efectúa mediante tarjeta o monedero electrónico. No obstante, puede **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 (LISR art.28-XX).
- ♦ Los **gastos** en **comedores** no disponibles para todos los trabajadores de la empresa, siempre que excedan del valor de **1 UMA** diaria 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 (LISR art.28-XXI).
- ♦ Los **pagos** por **servicios aduaneros** distintos de los **honorarios** de agentes de aduanas (LISR art.28-XXII).
- ♦ Los **pagos** efectuados a **partes vinculadas** o a través de **acuerdos estructurados**, cuando los ingresos de su contraparte están sujetos a **regímenes fiscales preferenciales** (LISR art.28-XXIII).
 - Esto mismo **se aplica** cuando el **pago** no se considera un **ingreso** sujeto a un régimen fiscal preferencial, si el receptor 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**.
 - Por el contrario, la regla **no se aplica** cuando el **pago** deriva del ejercicio de la actividad empresarial del receptor, siempre que se demuestra que éste cuenta con el personal y activos necesarios para realizar

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

6 Ver Pérdidas, más adelante.

7 Ver Pérdidas, más adelante.

8 Ver Pérdidas, más adelante.

9 Ver Pérdidas, más adelante.

la actividad y el perceptor reside efectivamente en una jurisdicción que dispone de un acuerdo amplio de información con México.

- ◆ 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** (LISR art.28-XXIV).
- ◆ Los **reembolsos** por el prestatario de derechos patrimoniales sobre los títulos recibidos en **préstamo**, cuando dichos derechos son **cobrados** por los prestatarios de los títulos (inciso XXV).
- ◆ Las **participaciones** en la **utilidad** de la empresa por parte de **trabajadores, consejeros, obligacionistas**, etc. (LISR art.28-XXVI).
- ◆ Los **intereses** por **deudas con partes vinculadas no residentes** que exceden del **triple** del **capital contable** de la empresa (**normas de subcapitalización**) No obstante, estas normas no se aplican a las deudas contraídas por (LISR art.28-XXVII):
 - por **entidades financieras** en la realización de las operaciones propias de su objeto.
 - para la construcción, operación o mantenimiento de **infraestructura productiva** vinculada con áreas estratégicas en México o para la **generación de energía eléctrica**.
- ◆ 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) (LISR art.28-XXVIII).
- ◆ Los **pagos realizados** por los **contribuyentes** que constituyan, asimismo, **gastos deducibles para partes vinculadas** (residentes o no residentes) (LISR art.28-XXIX).
- ◆ Los **pagos** que constituyen **ingresos exentos** para el **trabajador**, hasta la 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 (LISR art.28-XXX).
- ◆ Los **intereses netos** del ejercicio **que excedan** de la cuantía resultante de multiplicar la **utilidad fiscal ajustada** por el **30%** (LISR art.28-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 son 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 su **cesión** a contratantes (LISR art.28-XXXIII).

Los conceptos **no deducibles** anteriores, deben ser considerados en el ejercicio en el que se efectúa el gasto y no en ejercicio en el que forman parte del coste de las ventas.

Depreciación y amortización

El **contribuyente** puede aplicar **deducciones** por la **depreciación** de los **activos fijos**¹⁰ (**inversiones**) 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).

10 Includa la adquisición del derecho de usufructo (considerado activo fijo) sobre inmuebles, a partir de 2022 (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 ha 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 (instalación, montaje, fletes, transportes, seguros, servicios, etc.). En el caso de automóviles, la cuantía de la inversión incluye también las inversiones en equipo de blindaje (a partir de **2022**).
- ♦ El **contribuyente** puede **optar** por aplicar las **deducciones** por **depreciación** a partir del ejercicio en que se inicia 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 efectúa la **deducción**.

La **depreciación** de los **activos fijos** se determina en base al **método lineal**, de acuerdo con los porcentajes incluidos en los incisos siguientes de la (LISR art.34):

Grupo	Activos	Tipos (%)
I	Construcciones:	
	• Monumentos arqueológicos, artísticos, etc.	10
	• Otros incluyendo las instalaciones, adiciones, reparaciones, mejoras, adaptaciones, así como cualquier otra construcción realizada en un lote minero de conformidad con el artículo 12 de la Ley Minera.	5
II	Ferrocarriles:	
	• Bombas de suministro de combustible a trenes	3
	• Vías férreas	5
	• Carros de ferrocarril, locomotoras, armones y autoarmones	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

Grupo	Activos	Tipos (%)
VIII	Dados, troqueles, moldes, matrices y herramienta	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
XI	• Otros	10
	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 análogas, 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 análogas 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
XV	Derechos de usufructo sobre inmuebles (a partir de 2022)	5

Para la **maquinaria y equipo distintos** de los señalados en la tabla anterior, se aplican los porcentajes incluidos en los incisos siguientes de la (LISR art.35), de acuerdo con la actividad en la que son utilizados:

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

Grupo	Activos	Tipos (%)
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 realizan **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 incluidos en los incisos de la (LISR art.33) siguientes:

Activos intangibles		Tipo (%)
I	Cargos diferidos	5
II	Gastos pre operativos	10
III	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 (LISR art.33-IV).

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 (LISR art.36-I).
 - No se consideran **inversiones** los **gastos** de conservación, mantenimiento y reparación.
- ◆ 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 (LISR art.36-II).
 - La **deducción** no se aplica a los **contribuyentes** dedicados al alquiler de vehículos.
- ◆ 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 pueden **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** (LISR art.36-III).
 - 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 pueden ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda (LISR art.36-IV).

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 constituyen con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio **no son deducibles**, excepto las relacionadas con **gratificaciones** a los **trabajadores** (LISR art.28-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 constituyen en los términos de la LISR (LISR art.28-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-X).

Estas últimas **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 (LISR art.29-I).
- ◆ 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** (LISR art.29-II).
- ◆ 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 (LISR art.29-III).

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, cuando estas se constituyen de acuerdo con las normas generales de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (LISR art.50, a partir de 2022).

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 **coste promedio** por acción¹¹ 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 (LISR art.22-II):

- ♦ 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.

¹¹ El coste promedio por acción incluye todas las acciones que el **contribuyente** tiene de la misma persona jurídica en la fecha de la enajenación, aunque no enajene todas ellas. Dicho coste se obtiene dividiendo la cuantía original ajustada de las acciones entre el número total de acciones propiedad de **contribuyente** en la fecha de la enajenación (LISR art.22-I).

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 es 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 optan 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 actualiza pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualiza 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 aplica.

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 las sociedades escidente y las escindidas que se dedican a la misma actividad, debiendo acreditarse esto en el ejercicio de facultades de comprobación (desde **2022**).

En los casos de **fusión**, la sociedad fusionante 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**:

- ◆ por **causa fortuita, fuerza mayor** o por **enajenación** de **bienes**, cuando el valor de adquisición de estos últimos no corresponde al de mercado en el momento de su adquisición (LISR art.28-XI).
- ◆ **derivadas** de la **enajenación**, por **causa fortuita** o **fuerza mayor**, de **activos no depreciables** o de aquellos cuyo coste no puede ser **deducido** normalmente (LISR art.28-XIV).
- ◆ **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).
- ◆ **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

En **2023**, 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 receptor 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 **2023** es del **0,15%** (Ley de Ingresos de la Federación para **2023 (LIF)** art.21 -publicada en el DOF de **14-11-22**).

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) (LISR art.54-I).
- ♦ entre el Banco de México, las instituciones que forman parte del sistema financiero y empresas de inversión especial dedicadas a los fondos de jubilación (LISR art.54-II);
- ♦ **fondos** o **fideicomisos** de fomento económico públicos (LISR art.54-III);
- ♦ **fondos** de **pensiones** o **jubilaciones** del personal y de **primas** de **antigüedad** (LISR art.54-IV);
- ♦ **fondos** de **ahorro** y **cajas** de **ahorro** de trabajadores y entidades administradoras de dichos fondos (LISR art. 54-V);
- ♦ **fondos** de **inversión** en instrumentos de deuda de la (LISR art.87) y de renta variable de la (LISR art.88) (LISR art.54-VI), y;
- ♦ las **ganancias** derivadas de operaciones financieras referenciadas al tipo de cambio de divisas efectuadas en mercados reconocidos (LISR art.54-VII).

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** (sin deducción alguna) a los **tipos** siguientes (LISR art.166).

- ◆ **10%**: en los siguientes casos (LISR art.166-I):
 - 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 México (LISR art.166-I-a).
 - **Entidades de financiación** propiedad de **estados extranjeros**, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses (LISR art.166-I-a-1).
 - **Bancos extranjeros** (incluyendo los de inversión), siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses (LISR art.166-I-a-2).
 - **Entidades** que colocan o invierten 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) (LISR art.166-I-a-3).
 - 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 (LISR art.166-I-b).
 - la **adquisición** de **derechos de crédito** de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes (LISR art.166-I-c).
- ◆ A partir del **1-1-22**, el tipo de **retención** del **10%**, indicado arriba, no se aplica cuando los **beneficiarios efectivos** (directa o indirectamente, de forma individual o juntamente con personas vinculadas), perciben más del **5%** de los **intereses** y, a su vez, son:
 - **accionistas** de más del **10%** de las acciones con derecho a voto (LISR art.166-1).
 - **personas jurídicas** que en más del **20%** de sus acciones son propiedad del deudor (LISR art.166-2).
- ◆ **4,9%**: en los siguientes casos (LISR art.166-II):
 - A los **intereses** y **ganancias** abonados a no residentes, por los títulos colocados entre el **gran público inversionista** (LISR art.166-II-a).
 - 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 (LISR art.166-II-a).
 - 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%** (LISR art.166-II-a).
 - 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 cumplan, con las normas establecidas por el SAT (LISR art.166-II-b).

A partir del **1-1-22**, el tipo de **retención** del **4,9%**, indicado arriba, no se aplica cuando los **beneficiarios efectivos** (directa o indirectamente, de forma individual o juntamente con personas vinculadas), perciben más del **5%** de los **intereses** y, a su vez, son:

 - **accionistas** de más del **10%** de las acciones con derecho a voto (LISR art.166-1).
 - **personas jurídicas** que en más del **20%** de sus acciones son propiedad del deudor (LISR art.166-2).
- ◆ **15%**: a los **intereses** abonados a **reaseguradoras** (LISR art.166-III).
- ◆ **21%**: a los **intereses** abonados (LISR art.166-IV):
 - por **instituciones de crédito** a no residentes, distintos de los anteriores (LISR art.166-IV-a).
 - a **proveedores** no residentes, por la enajenación de maquinaria y equipo que forme parte del activo fijo del adquirente (LISR art.166-IV-b).

- 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 (LISR art.166-IV-c).
- ♦ **35%**: a los **intereses** distintos de los señalados en los apartados anteriores (LISR art.166-V).
- ♦ **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** (sin deducción alguna) a los **tipos** siguientes (LISR art.167):

- ♦ Las **regalías** por el uso o disfrute temporal de carros de **ferrocarril**; de **contenedores** y **remolques** importados temporalmente por un mes y las **embarcaciones** de transporte de pasajeros o bienes: **5%** (LISR art.167-I);
- ♦ las **regalías** por el uso y disfrute de **aviones** utilizados para el transporte de bienes y pasajeros: **1%** (LISR art.167-III);
- ♦ **otras** regalías diferentes de las anteriores y por asistencia técnica: **25%** (LISR art.167-II);
- ♦ **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%** (LISR art.167);
- ♦ **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 físicas que han establecido su **vivienda personal** en México (CFF art.9-I-a).

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** (CFF art.9-I-a-1);
- ♦ la persona física tiene el **centro principal** de sus **actividades profesionales** en México (CFF art.9-I-a-2).

También son **residentes**, los nacionales mexicanos funcionarios o empleados del Estado, aun cuando su **centro de intereses vitales** se encuentra en el extranjero (CFF art.9-I-b).

Se presume que los nacionales mexicanos personas físicas son residentes en México, salvo prueba en contrario.

Por otra parte, a partir de **2022**, no pierden la condición de **residentes** en México, las personas físicas que omiten acreditar su **nueva residencia fiscal**, o cuando la acreditan, se trata de una jurisdicción en la que sus ingresos están sujetos a un **régimen fiscal preferente**.

Lo anterior no se aplica cuando la **jurisdicción** dispone de un acuerdo amplio de **intercambio de información** tributaria con México y, adicionalmente, un **tratado internacional** que posibilita la asistencia administrativa mutua en materia de notificación, recaudación y cobro de contribuciones.

Las personas físicas que dejan de ser residentes en México deben presentar un aviso a las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los **15** días inmediatos anteriores a aquél en el que se produce el cambio de **residencia fiscal**. En caso de omisión del aviso, las personas físicas no pierden la condición de **residentes** en México.

Se considera **domicilio fiscal**, en el caso de las **personas físicas** cuando (CFF art.10):

- ◆ se realizan actividades empresariales: el local en que se encuentra la sede principal de sus negocios (CFF art.10-I-a);
- ◆ no se realizan actividades empresariales: el local utilizado para el desempeño de sus actividades (CFF art.10-I-b);
- ◆ se realizan actividades empresariales y no cuentan con un local: su vivienda habitual (CFF art.10-I-c).

En caso de **contribuyentes** que **no han manifestado su domicilio** o no han 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 por la **prestación de servicios personales** subordinados (LISR art.94).
- ◆ **Ingresos** por **actividades empresariales y profesionales** (LISR art.100), que incluye una sección dedicada los ingresos por la **enajenación de bienes** o **prestación de servicios** a través de **Internet**, a partir de **2020** (LISR art.113-A).
- ◆ **Ingresos** del **capital inmobiliario** (arrendamientos y cesiones temporales de inmuebles) (LISR art.114).
- ◆ **Ingresos** por la **enajenación** de bienes (LISR art.119), que incluye la **enajenación de acciones** en Bolsa (LISR art.129).
- ◆ **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** deben ser incluidas en la **renta ordinaria** para la determinación final de la **cuota tributaria** del impuesto.

Rentas exentas

Se aplica una **exención** a los siguientes **ingresos** (LISR art.93):

- ♦ Las **prestaciones** distintas del salario percibidas por los trabajadores de salario mínimo general (actualmente UMA), así como las **remuneraciones** por horas extraordinarias o servicios prestados en días no laborales, siempre que no exceden del límite establecido en la legislación laboral (LISR art.93-I).
 - La **exención** también se aplica al **50%** de las **remuneraciones** por horas extraordinarias o servicios prestados en días no laborales 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 valor de la UMA por cada semana de servicios.
- ♦ Las **indemnizaciones** por **riesgos de trabajo** o **enfermedades**, concedidas por las leyes y convenios colectivos laborales (LISR art.93-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** veces el valor de la UMA y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal (LISR art.93-IV).
 - La **exención** se aplica sobre la **totalidad** de **prestaciones** anteriores, con independencia del pagador. Por tanto, la **retención** se aplica sobre el **excedente** (LISR art.93-V)
- ♦ los **ingresos** percibidos del **reembolso de gastos sanitarios y funerarios** concedidos con carácter general, de acuerdo con las leyes y contratos de trabajo (LISR art.93-VI).
- ♦ Las **prestaciones** de **seguridad social** otorgadas por las instituciones públicas (LISR art.93-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 (LISR art.93-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 (LISR art.93-X).
- ♦ Los **provenientes** de **cajas de ahorro** de trabajadores y de **fondos de ahorro** establecidos por las empresas para sus trabajadores (LISR art.93-XI).
- ♦ La **cuota** de **seguridad social** de los trabajadores abonada por los empleadores (LISR art.93-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** veces el valor de la UMA por año de servicio (inciso XIII).
- ♦ los **siguientes ingresos** percibidos por los trabajadores de sus empleadores (LISR art.93-XIV):
 - las **gratificaciones anuales**, con un límite de **30** veces el valor de la UMA ;
 - las **primas vacacionales**, hasta **15** veces el valor de la UMA;
 - la **cuantía** por **participación** de los **trabajadores** en las **utilidades** de la **empresa**, hasta **15** veces el valor de la UMA;
 - las **primas dominicales**, hasta **1** salario mínimo por cada domingo trabajado;
 - El impuesto se abona por el **excedente** de los anteriores ingresos (LISR art.93-XV).

- ◆ Las **remuneraciones** por servicios personales subordinados percibidas por **extranjeros**, en los siguientes casos (LISR art.93-XVI):
 - los agentes diplomáticos, consulares y empleados, en base a reciprocidad (LISR art.93-XVI-a, b y c);
 - miembros de delegaciones oficiales, científicas y humanitarias (LISR art.93-XVI-d);
 - 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 (LISR art.93-XVI-f y g);
- ◆ Las **dietas** percibidas en **comisión** de **servicios** de la empresa, en base a los comprobantes fiscales correspondientes (LISR art.93-XVII).
- ◆ Los que **provengan** de **contratos de arrendamiento prorrogados** por disposición de Ley (LISR art.93- XVIII).
- ◆ Los **derivados** de la **enajenación** de (LISR art.93-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 (LISR art.93-XIX-a);
 - **bienes muebles** (distintos de acciones, participaciones, partes sociales, títulos valor y otras inversiones), siempre que la **ganancia total anual** no exceda de **3** veces el valor de la UMA anual (LISR art.93-XIX-b).
 - La **exención** no se aplica en caso de **ingresos** por actividades empresariales o profesionales.
- ◆ Los **intereses abonados**¹² (LISR art.93-XX):
 - 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** veces el valor de la UMA (LISR art.93-XX-a);
 - por sociedades **cooperativas de ahorro** y préstamo y por las **sociedades financieras populares**, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de **5** veces el valor de la UMA (LISR art.93-XX-b).
- ◆ Las **cuantías abonadas** por **empresas de seguros**^{13 14} a los asegurados y beneficiarios cuando se produce el riesgo asegurado, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo (LISR art.93-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 (LISR art.93-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 (LISR art.93-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.
- ◆ Los **percibidos** por **herencia o legado** (LISR art.93-XXII).
- ◆ Los **donativos** en los siguientes casos (LISR art.93-XXIII):
 - entre **cónyuges** o los percibidos por los **descendientes**, cualquiera que sea su cuantía (LISR art.93-XXIII-a);
 - **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 (LISR art.93-XXIII-b);

12 La **exención** no se aplica en caso de ingresos por actividades empresariales o profesionales.

13 Constituidas en México y autorizadas legalmente.

14 La **exención** no se aplica en caso de ingresos por actividades empresariales o profesionales.

- los demás **donativos**, siempre que su **cuantía** anual no exceda de **3** veces el valor de la UMA (LISR art.93-XXIII-c).
 - La **exención** no se aplica en caso de **ingresos** por actividades empresariales o profesionales.
- ♦ Los **premios** derivados de **concursos científicos, artísticos o literarios**, abiertos 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 (LISR art.93-XXIV).
- ♦ Las **indemnizaciones** por **daños**¹⁵, siempre que no excedan del **valor de mercado** del bien (LISR art.93-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 (LISR art.93-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** (LISR art.93-XXVII).
- ♦ Los **derivados** de la **primera transmisión** de **derechos parcelarios**, efectuada por ejidatarios o comuneros, de acuerdo con la legislación de la materia (LISR art.93-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** veces el valor de la UMA anual. Se aplican algunas restricciones a esta exención (LISR art.93-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, incluida 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** (LISR art.94-I).
- ♦ Los **rendimientos** y **anticipos** obtenidos por miembros de **sociedades cooperativas de producción**, así como los **anticipos** percibidos por miembros de **sociedades** y **asociaciones** civiles (LISR art.94-II).
- ♦ 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 (LISR art.94-III).
- ♦ Los **honorarios** percibidos por personas que prestan servicios preponderantemente **a un prestatario**, siempre que los mismos se llevan a cabo en las instalaciones de este último (LISR art.94-IV).
- ♦ Los **honorarios** e **ingresos** abonados por las personas físicas y jurídicas que realizan **actividades empresariales** a personas físicas que realizan **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** (LISR art.94-V).
- ♦ Los **ingresos** obtenidos por personas físicas que ejercitan la **opción de compra** de **acciones** de su empresa (LISR art.94-VI).
 - El **ingreso acumulable** es la diferencia entre el valor de mercado de los títulos en el momento que ejerce la opción y el precio establecido en el otorgamiento de esta.

A partir de **2022**, los **ingresos** derivados de la **prestación** de **servicios profesionales** y **actividades empresariales** (incisos IV, V y VI anteriores), que exceden de **\$ 75 millones** en el ejercicio, no se consideran **rendimientos de trabajo** y las personas físicas que los perciben debe tributar en base a las normas sobre **ingresos por actividades profesionales** y **empresariales**, a partir de año siguiente a aquél en que exceden de la cuantía anterior (LISR art.94).

¹⁵ La **exención** no se aplica en caso de ingresos por actividades empresariales o profesionales.

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** (LISR art.94).

Los **rendimientos de trabajo** están sujetos a una **retención mensual**. Están obligados a efectuar dicha retención las personas que efectúan pagos por **rendimientos de trabajo**. Dicha **retención** tiene el carácter de **pagos provisionales a cuenta** del impuesto anual. La **retención** no se aplica a aquellos trabajadores que sólo perciben **1 UMA** mensual (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 **2023** es la siguiente (LISR art.96) (RMF 2022 Anexo 8, de **27-12-2022**):

Base imponible mensual (\$)	Cuota (\$)	Tipos (%)
Hasta 746,04	0,00	1,92
746,05 – 6.332,05	14,32	6,40
6.332,06 – 11.128,01	371,83	10,88
11.128,02 – 12.935,82	893,63	16,00
12.935,83 – 15.487,71	1.182,88	17,92
15.487,72 – 31.236,49	1.640,18	21,36
31.236,50 – 49.233,00	5.004,12	23,52
49.233,01 – 93.993,90	9.236,89	30,00
93.993,91 – 125.325,20	22.665,17	32,00
125.325,21 – 375.975,61	32.691,18	34,00
Más de 375.975,61	117.912,32	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 exceden de **\$400.000** (LISR art.98-III.e) e **intereses** que no exceden 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**, (actualmente UMA) 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 **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 valor de la UMA 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 cumplen los requisitos de deducibilidad correspondiente por parte de las anteriores (LISR art.93-X).
- ♦ Las **gratificaciones** percibidas por los trabajadores de sus patrones durante un año de calendario, en una cuantía equivalente a **30** veces el valor de la UMA, cuando dichas **gratificaciones** se otorgan 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** veces el valor de la UMA por cada concepto, siempre que se otorgan con carácter general (LISR art.93-XIV).
- ♦ Las **pagas dominicales**, hasta 1 UMA 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 el valor 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 113):

- ◆ el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales (LISR art.100);
- ◆ el Régimen Simplificado de Confianza de Personas Físicas (LISR art.113-E).

En esta sección se comentan los aspectos más destacables del **régimen general**, dejando para más adelante los comentarios relativos al denominado *Régimen Simplificado de Confianza de Personas Físicas*¹⁶, 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** (LISR art.100-I).
- ◆ por la **prestación de servicios profesionales**: las **remuneraciones** derivadas de la prestación de servicios personales independientes, distintos de los correspondientes a rendimientos de trabajo (LISR art.100-II).

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 dejan de pagar por **prescripción** (LISR art.101-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 (LISR art.101-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 (LISR art.101-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 (LISR art.101-IV).
- ◆ Los **derivados de la enajenación de obras de arte** realizadas por el **contribuyente** (LISR art.101-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 (LISR art.101-VI).

16 Analizado más adelante.

- ◆ Los **derivados** de la **explotación** de una **patente aduanal** (LISR art.101-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** (LISR art.101-VIII).
- ◆ Los **intereses** percibidos derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno (LISR art.101-IX).
- ◆ Las **devoluciones** efectuadas o los **descuentos** o **bonificaciones** recibidos, siempre que se haya efectuado la deducción correspondiente (LISR art.101-X).
- ◆ Las **ganancias** de **capital** derivadas de la **enajenación de activos** afectos a la actividad (LISR art.101-XI).

Los **ingresos presuntos** determinados por las autoridades fiscales también se consideran **ingresos acumulables**, cuando el **contribuyente** percibe 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 son efectivamente **percibidos** (en efectivo, en bienes, o en servicios) (LISR art.102).

Las **personas físicas** que obtienen ingresos por **actividades empresariales** o **servicios profesionales** pueden efectuar las siguientes **deducciones** (LISR art.103):

- ◆ Las **devoluciones** recibidas o los **descuentos** o **bonificaciones** realizados, siempre que se haya acumulado el ingreso correspondiente (LISR art.103-I).
- ◆ Las **adquisiciones** de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilizan para **prestar servicios**, para **fabricar bienes** o para su **venta** (LISR art.103-II).
 - **No son deducibles** los activos fijos, los terrenos, las acciones y participaciones sociales, las obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representan la propiedad de bienes, excepto los 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.
- ◆ Los **gastos** (LISR art.103-III).
- ◆ Las **inversiones** (LISR art.103-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 (LISR art.103-V).
- ◆ Las **cuotas patronales** abonadas al Instituto Mexicano del Seguro Social (LISR art.103-VI).
- ◆ Los **pagos** efectuados por el **Impuesto Local sobre los ingresos**¹⁷ por actividades empresariales o servicios profesionales (LISR art.103-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 (LISR art.105-I).
- ◆ Que sean estrictamente **indispensables** para la obtención de los **ingresos** (LISR art.105-II).
- ◆ Que, en caso de las **deducciones** por **inversiones**, se proceda de igual forma a lo ya indicado arriba para la **depreciación** y **amortización** de las **sociedades** (LISR art.105-III).
- ◆ Que se resten **una sola vez**, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos **ingresos** (LISR art.105-IV).

¹⁷ Impuesto local que se analiza posteriormente.

- ◆ 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 (LISR art.105-V).
- ◆ 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** (LISR art.105-VI).
- ◆ Que, en el caso de **inversiones**, no se tenga en cuenta la **revaluación** de los **activos** (LISR art.105-VII).
- ◆ Que se reúnan los **requisitos legales** correspondientes a cada una de las **deducciones** efectuadas (comprobantes fiscales, etc.) (LISR art.105-VIII).

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 (ver más adelante).

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

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 (LISR art.113-A).

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 reciben 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 excede 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**.

No obstante, las personas físicas pueden **optar** por considerar las **retenciones** como **pago definitivo** del impuesto cuando (LISR art.113-B):

- ♦ los únicos **ingresos** obtenidos en el ejercicio anterior no han superado los **\$300.000** (LISR art.113-B-I);
- ♦ además, obtienen **ingresos de trabajo** y por **intereses** (LISR art.113-B-II).

Las personas físicas que ejercen esta opción:

- ♦ No pueden aplicar ninguna **deducción** por las actividades realizadas (LISR art.113-B-a)
- ♦ Están obligadas a conservar el **comprobante fiscal** proporcionado por la plataforma por los **ingresos** efectivamente obtenidos, incluidos los **pagos** adicionales percibidos y las **retenciones** efectuadas (LISR art.113-B-b).

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 (LISR art.140):

- ♦ 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 (LISR art.140-I).
- ♦ Los **préstamos** a los socios o accionistas, excepto aquéllos que (LISR art.140-II):
 - sean consecuencia normal de las operaciones de la persona jurídica (LISR art.140-II-a);
 - sean pactados a un plazo inferior a **1** año (LISR art.140-II-b);
 - 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 (LISR art.140-II-c).
- ♦ Los **gastos** que **no son deducibles**, de acuerdo con la LISR y benefician a los accionistas de las personas jurídicas (LISR art.140-III).
- ♦ Las **omisiones** de **ingresos** o las **compras no realizadas** e indebidamente registradas (LISR art.140-IV).
- ♦ La **utilidad fiscal** determinada por las autoridades fiscales (incluso la **presunta**) (LISR art.140-V).
- ♦ Las **modificaciones** de la **utilidad** relacionadas con operaciones entre **partes vinculadas**, efectuadas por las autoridades fiscales (LISR art.140-VI).

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 (ver a continuación) 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 **reinvierten** se consideran percibidos en el momento de la **reversión** o cuando se ponen 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 **2023** es del **0,15%** (LIF2023 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** obtienen **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** (LISR art.114-I);
- ♦ los **rendimientos** de **certificados** de **participación inmobiliaria** no amortizables (LISR art.114-II).

Las personas físicas que obtienen **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** (LISR art.115-I).
- ♦ Los **gastos** de **mantenimiento** (que no impliquen adiciones o mejoras) y por consumo de agua, siempre que no sean **abonados** por el arrendatario (LISR art.115-II).
- ♦ 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** (LISR art.115-III).
- ♦ Los **salarios**, **comisiones** y **honorarios** abonados, así como los **impuestos**, **cuotas** o **contribuciones** sobre los anteriores (LISR art.115-IV).
- ♦ El **importe** de las **primas de seguros** de los bienes respectivos (LISR art.115-V).
- ♦ Las **inversiones** en **construcciones**, incluyendo **adiciones** y **mejoras** (LISR art.115-VI).

No obstante, los **contribuyentes** pueden **optar** por deducir el **35%** de los **ingresos** en substitución de las **deducciones**. Los **contribuyentes** que ejercen 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 perciben 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** obtienen este tipo de **ingresos**, y cuya cuantía **mensual** no excede de **10** veces el valor mensual de la UMA, 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 derivan de las operaciones indicadas en el CFF art.14 (LISR art.119):

- ◆ **transmisiones de propiedad**, incluidas aquellas en las que el vendedor se reserva el dominio del bien enajenado (CFF art.14-I);
- ◆ **adjudicaciones**, incluidas las realizadas en favor del acreedor (CFF art.14-II);
- ◆ las **aportaciones** realizadas a **sociedades** o **asociaciones** (CFF art.14-III);
- ◆ las **realizadas** mediante **arrendamiento financiero** (CFF art.14-IV);
- ◆ las **realizadas** a través de **fideicomisos** (CFF art.14-V);
- ◆ las **cesiones de derechos** sobre los bienes afectos a **fideicomisos** (CFF art.14-VI);
- ◆ las **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 (CFF art.14-VII);
- ◆ las **transmisiones** de **derechos de crédito** derivados de operaciones comerciales mediante un contrato de **factoring** financiero, con algunas excepciones (CFF art.14-VIII);
- ◆ las **transmisiones** derivadas de la **fusión** o **escisión** de **sociedades**, con algunas excepciones (CFF art.14-IX).

En los casos de **permuta** se considera que se producen **2 enajenaciones**.

Se considera como **ingreso (ganancia de capital)**, la **cuantía mayor** correspondiente a la **contraprestación** percibida por la **venta** del activo o la **cuantía del avalúo** practicado por personas autorizadas por las autoridades fiscales.

Por el contrario, **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 (ganancia de capital)** 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** (LISR art.121-I).
- ◆ 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 (LISR art.121-II).
- ◆ 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 son **deducibles** los **pagos** efectuados por el **avalúo** de los bienes **inmuebles** (LISR art.121-III).
- ◆ Las **comisiones** derivadas de la **adquisición** o **enajenación** del bien, **abonadas** por el vendedor (LISR art.121-IV).

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** (LISR art.120-I).
- ◆ 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** (LISR art.120-II).
- ◆ La **parte** de la ganancia **no acumulable** se multiplica por el **tipo** del impuesto que se obtienen de acuerdo con lo indicado en el siguiente párrafo. El impuesto resultante se suma al calculado de acuerdo con el punto anterior (LISR art.120-III).

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 obtienen **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 la (LISR art.126), 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** excede del **pago provisional**, el **contribuyente** sólo debe ingresar este último.

Los **contribuyentes** que obtienen **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 (LISR art.129-I).
- ♦ La **enajenación de títulos** que representan **índices accionarios** enajenados en las **bolsas** de valores o **mercados** de **derivados** (LISR art.129-II).
- ♦ 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 ha suscrito un **tratado** para evitar la **doble tributación** (LISR art.129-III).
- ♦ Las **operaciones financieras** derivadas de 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** (LISR art.129-IV).

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 los **contribuyentes** o las que obtengan en **operaciones financieras derivadas**, que efectúan a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores con los que operan o entidades financieras extranjeras con los que tienen un contrato de intermediación.

Las **entidades** financieras **autorizadas** como intermediarios del mercado de valores que intervienen 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 deben emitir a las personas físicas enajenantes una constancia de dicha **pérdida**.

Por el contrario, los **contribuyentes** que realizan ventas u operaciones a través de contratos de intermediación con entidades financieras extranjeras **no autorizadas** por la Ley del Mercado de Valores deben determinar, por sí mismos, la **ganancia** o **pérdida fiscal** del ejercicio y, en su caso, el impuesto correspondiente.

Las personas físicas que obtienen **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 (LISR art.129):

- ◆ Las **ventas** de **acciones** o títulos no realizadas en **bolsas de valores** autorizadas (LISR art.129-1).
- ◆ 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 (LISR art.129-2).
- ◆ Cuando la **enajenación** de las **acciones** se realiza **fuera** de las bolsas señaladas (LISR art.129-3).
- ◆ En los casos de **fusión** y **escisión** de **sociedades**, si las **acciones** se encuentran alguno de los dos supuestos anteriores (LISR art.129-4).

Ganancias de capital exentas

Se establece una **exención** (con algunas limitaciones) para las **ganancias** de **capital** siguientes, derivadas por las **personas físicas**:

- ◆ 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).
- ◆ por **herencias y legados** (LISR art.93-XXII).
- ◆ 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** veces el valor de la UMA anual (LISR art.93-XIX-b).
- ◆ 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 valor de la UMA 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 derivan 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 valor de la UMA 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.
- ♦ 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** (LISR art.151- IV).
- ♦ Las **aportaciones complementarias de jubilación** 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** veces el valor de la UMA anual (LISR art.151-V).
- ♦ 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 (LISR art.151-VI).
- ♦ Los **gastos de transporte escolar** 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 (LISR art.151-VII).
- ♦ 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** veces el valor anual de la UMA, o al **15%** del total de los **ingresos** del **contribuyente**, incluyendo los **exentos**. A partir de **2022**, esta restricción no se aplica en el caso de las aportaciones complementarias de jubilación 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):

Ingreso acumulable 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 7.382,33	0,00

Asimismo, resultan **acreditables** (LISR art.152):

- ◆ El **importe** de los **pagos provisionales** efectuados durante el año de calendario (LISR art.152-I).
- ◆ Los **impuestos acreditables** por los impuestos (LISR art.152-II):
 - sobre la **renta** abonados en el **extranjero** (LISR art.5);
 - abonados por **dividendos** percibidos de personas jurídicas (LISR art.140);
 - 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** deben ser **ajustadas** a la **inflación** (LISR art.109-I).
 - Los **contribuyentes** que no compensen en el ejercicio fiscal las **pérdidas** de ejercicios anteriores pierden el derecho a hacerlo posteriormente.
- ◆ La **compensación** de las **pérdidas** es un derecho personal del **contribuyente**, que sólo puede ser transmitido por causa de muerte (LISR art.109-II).

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):

- ♦ Las **pérdidas** se dividen 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 las **pérdidas**. Dichas **pérdidas** pueden ser **compensadas** 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** (LISR art.122-I).
- ♦ 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 las **ganancias de capital** por la **enajenación** de bienes obtenidas en dicho año (LISR art.122-II).

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 anterior, o no efectúa el acreditamiento indicado en el segundo, 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 (a partir de **2022**).

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 **2023** (LISR art.152).

Base Imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
Hasta 8.952,49	0	1,92
8.952,50 – 75.984,55	171,88	6,40

Base Imponible (\$)	Cuota (\$)	Tipo (%)
75.984,56 – 133.536,07	4.461,94	10,88
133.536,08 – 155.229,80	10.723,55	16,00
155.229,81 – 185.852,57	14.194,54	17,92
185.852,58 – 374.837,88	19.682,13	21,36
374.837,89 – 590.795,99	60.049,40	23,52
590.796,00 – 1.127.926,84	110.842,74	30,00
1.127.926,85 – 1.503.902,46	271.981,99	32,00
1.503.902,47 – 4.511.707,37	392.294,17	34,00
Más de 4.511.707,37	1.414.947,85	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 art.152)

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 efectúan 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 **2023** es del **0,15%** (LIF 2022 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 efectúan 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 (LISR art.166-I):
 - los **intereses** abonados a las personas siguientes, siempre que proporcionen al SAT la información solicitada mediante reglas generales sobre financiación otorgada a residentes (LISR art.166-I-a):
 - **Entidades financieras** propiedad de **estados extranjeros**, beneficiarias efectivas de los **intereses** (LISR art.166-I-a-1).
 - **Bancos extranjeros** (incluidos los de inversión), beneficiarios efectivos de los **intereses** (LISR art.166-I-a-2).
 - **Entidades** que colocan o invierten en México capital derivados de títulos de crédito emitidos en el extranjero mediante OPA, de acuerdo con las normas del SAT (LISR art.166-I-a-3).
 - 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 (LISR art.166-I-b).
 - la **adquisición** de **derechos** de **crédito** de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes LISR art.166-I-c).

A partir del **1-1-22**, el tipo de **retención** del **10%**, indicado arriba, no se aplica cuando los **beneficiarios efectivos** (directa o indirectamente, de forma individual o juntamente con personas vinculadas), perciben más del **5%** de los **intereses** y, a su vez, son:

- **accionistas** de más del **10%** de las acciones con derecho a voto (LISR art.166-1).
- **personas jurídicas** que en más del **20%** de sus acciones son propiedad del deudor (LISR art.166-1).
- ◆ **4,9%**: en los siguientes casos a (LISR art.166-II):
 - Los **intereses** y **ganancias** abonados a no residentes, por los títulos colocados mediante **oferta pública** (LISR art.166-II-a).
 - Los **intereses** abonados por títulos colocados mediante **oferta pública**, a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México ha 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%** (LISR art.166-II-a).

A partir del **1-1-22**, el tipo de **retención** del **4,9%**, indicado arriba, no se aplica cuando los **beneficiarios efectivos** (directa o indirectamente, de forma individual o juntamente con personas vinculadas), perciben más del **5%** de los **intereses** y, a su vez, son:

- **accionistas** de más del **10%** de las acciones con derecho a voto (LISR art.166-1).
- **personas jurídicas** que en más del **20%** de sus acciones son propiedad del deudor (LISR art.166-1).
- ◆ **15%**: a los **intereses** abonados a **reaseguradoras** (LISR art.166-III).
- ◆ **21%**: a los **intereses** abonados (LISR art.166-IV):
 - por instituciones de crédito a no residentes, distintos de los anteriores (LISR art.166-IV-a).
 - a proveedores no residentes, por la enajenación de maquinaria y equipo que forme parte del activo fijo del adquirente (LISR art.166-IV-b).

- 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 (LISR art.166-IV-c).
- ♦ **35%:** a los **intereses** distintos de los señalados en los apartados anteriores (LISR art.166-V).
- ♦ **40%:** a las personas físicas, cuyos ingresos están 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%** (LISR art.167-I).
- ♦ **Otras regalías** diferentes de las anteriores y por **asistencia técnica**: **25%** (LISR art.167-II).
- ♦ las **regalías** por el uso y disfrute de **aviones** utilizados para el **transporte** de bienes y pasajeros: **1%** (LISR art.167-III).
- ♦ **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** están 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 representan 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 realizadas por Petróleos Mexicanos 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 siguientes (LIH art.39):
 - **100%** de las **inversiones** realizadas para la **exploración, recuperación** secundaria y **mantenimiento** no capitalizable del ejercicio (LIH art.40-I);
 - **25%** de las **inversiones** para **desarrollo** y **extracción** de yacimientos del petróleo y gas en el ejercicio (LIH art.40-II);
 - **10%** de las **inversiones** en **infraestructura** de almacenamiento y transporte (LIH art.40-III); **costos** y **gastos** para la extracción de yacimientos de petróleo y gas natural (LIH art.40-IV), y;

- el **derecho de extracción de hidrocarburos** del ejercicio. El valor de los hidrocarburos extraídos incluye el consumo que de estos productos efectúa el **asignatario**, así como las mermas por derramas o quema de dichos productos (LIH art.40-V).
 - las **deducciones** de los epígrafes II y III anteriores deben ser **ajustadas** a la **inflación**, de acuerdo con las normas del ISR.
- ♦ **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). En **2023**, el **asignatario** debe abonar **mensualmente** por concepto del **derecho de exploración de hidrocarburos**, por la parte del área de asignación que no se encuentra en la fase de producción, **\$1.669,53** por kilómetro cuadrado durante los primeros **60** meses de vigencia de la asignación y **\$3.992,39** por kilómetro cuadrado, a partir del mes **61** de la vigencia de la asignación y en adelante (cuantías actualizadas por RMF, de **27-12-2022**).

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 **2023**, el impuesto debe ser **abonado mensualmente** de la forma siguiente (cuantías actualizadas en la RMF, de **27-12-2022**):

Fase de actividad	Tarifa mensual (Km2)
Fase de exploración	\$2.177,64
Fase de extracción	\$8.710,69

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 (LIH art.56).

Normas especiales para las compañías residentes

Las **compañías residentes** dedicadas a las actividades de exploración y producción de hidrocarburos tienen garantizadas una serie **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** (LIVA art.1-I);
- ◆ las **prestaciones** de **servicios** independientes (LIVA art.1-II);
- ◆ las **transmisiones** del uso o disfrute temporal de **bienes** (LIVA art.1-III); y
- ◆ las **importaciones** de **bienes** y **servicios** (LIVA art.1-IV).

A partir del 1-7-2020, se someten al IVA los **servicios digitales** prestados por no residentes a consumidores localizados en México¹⁸.

¹⁸ Se considera que el servicio se presta en México cuando el receptor del servicio se encuentra en dicho territorio.

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 (LIVA art.18-B-I).
- ◆ Los de **intermediación entre terceros** que son oferentes de bienes o servicios y los demandantes de estos (LIVA art.18-B-II).
- ◆ **Clubes** en línea y páginas de citas (LIVA art.18-B-III).
- ◆ La **enseñanza a distancia** o de test o ejercicios (LIVA art.18-B-IV).

Se considera que el receptor del servicio se encuentra en México cuando se da cualquiera de los supuestos siguientes (LIVA art.18-C):

- ◆ el **receptor** ha proporcionado al prestador del servicio un **domicilio** ubicado en **México** (LIVA art.18-C-I).
- ◆ el **receptor** del servicio efectúa el **pago al prestador** del servicio a través de un intermediario **ubicado en México** (LIVA art.18-C-II).
- ◆ la **dirección IP** utilizada por el receptor del servicio corresponde al rango de direcciones asignadas a **México** (LIVA art.18-C-III).
- ◆ el **receptor** ha manifestado al prestador del servicio un **número de teléfono** mexicano (LIVA art.18-C-IV).

El IVA se **devenga**:

- ◆ En las **enajenaciones de bienes**: en el momento del **cobro** de las contraprestaciones (LIVA art.11).
 - En las **ventas 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 entrega 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.
 - En caso de **faltas de inventario**, en el momento en que se descubre la falta por el **contribuyente** o por la administración tributaria, (lo que ocurra primero). En caso de **donaciones gravadas**, en el momento de la entrega o del comprobante (lo que ocurra primero) (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** (LIVA art.17).
 - En caso de **prestaciones gratuitas**, el impuesto se **devenga** en el momento de **prestación del servicio**.
- ◆ 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**: en el momento de **pago efectivo** de las mismas. Cuando se pactan contraprestaciones periódicas, se atiende al momento del **pago** de cada una de ellas (LIVA art.26).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** obligados al **pago** del impuesto, las personas físicas y jurídicas que efectúen las siguientes **operaciones** en México (LIVA art.1):

- ◆ enajenan bienes (LIVA art.1-I);
- ◆ prestan servicios independientes (LIVA art.1-II);
- ◆ otorgan el uso o disfrute temporal de bienes (LIVA art.1-III);
- ◆ importan bienes o servicios (LIVA art.1-IV).

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, **abonar** el **impuesto** y **trasladarlo**, de acuerdo con los preceptos de esta Ley (LIVA art.3).

A efectos del impuesto, se consideran **residentes** en México, además de los señalados en el CFF, las personas físicas y jurídicas **no residentes** con **establecimiento permanente**, por todas las operaciones realizadas en el mismo (LIVA art.3).

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 cargadas o cobradas a quien recibe 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 anteriormente 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 las **transmisiones** del uso o disfrute temporal de **bienes tangibles**: por 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**: por el **valor** utilizado **a efectos del impuesto general de importación**, incluyendo la cuantía de este impuesto y las contribuciones correspondientes a la importación (LIVA art.27).
 - 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.

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 (LIVA art.2-A-I):
 - **Animales y vegetales** no industrializados (LIVA art.2-A-I-a).
 - Las **medicinas** de patente y los **productos** destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de (LIVA art.2-A-I-b):
 - bebidas distintas de la leche (LIVA art.2-A-I-b-1);
 - 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 (LIVA art.2-A-I-b-2);

- caviar, salmón ahumado y angulas (LIVA art.2-A-I-b-3);
- saborizantes, micro encapsulados y aditivos alimenticios (LIVA art.2-A-I-b-4);
- chicles o las gomas de mascar (LIVA art.2-A-I-b-5);
- alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar (LIVA art.2-A-I-b-6).
- **Hielo y agua no gaseosa** ni compuesta, excepto en envases menores de **10** litros (LIVA art.2-A-I-c).
- **Ixtle**, palma y lechuguilla (LIVA art.2-A-I-d).
- Determinada **maquinaria y equipos** para la **agricultura** (tractores, motocultores, cosechadores, equipos para riego, sembradoras, aviones fumigadores, motosierras, etc.), así como **embarcaciones** de pesca comercial (LIVA art.2-A-I-e).
- **Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas**, destinados a la **agricultura o ganadería** (LIVA art.2-A-I-f).
- **Invernaderos** hidropónicos y equipos asociados a los mismos (LIVA art.2-A-I-g).
- **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 (LIVA art.2-A-I-h).
- **Libros, periódicos y revistas** editados por los propios **contribuyentes**, así como los materiales complementarios no susceptibles de comercialización separada (LIVA art.2-A-I-i).
- **Toallas sanitarias, tampones y copas**, para la gestión menstrual (a partir de **2022**) (LIVA art.2-A-I-j).

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%** (LIVA art.2-A).

- ◆ La **prestación** de los **servicios independientes** siguientes (LIVA art.2-A-II):
 - 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 (LIVA art.2-A-II-a).
 - Los de **molienda** o trituración de maíz o de trigo (LIVA art.2-A-II-b).
 - Los de **pasteurización** de leche (LIVA art.2-A-II-c).
 - Los **prestados** en **invernaderos** hidropónicos (LIVA art.2-A-II-d).
 - Los de **despente de algodón** en rama (LIVA art.2-A-II-e).
 - Los de **sacrificio** de ganado y aves de corral (LIVA art.2-A-II-f).
 - Los de **reaseguro** (LIVA art.2-A-II-g).
 - Los de **suministro** de agua para uso doméstico (LIVA art.2-A-II-h).
- ◆ El **uso o disfrute temporal de maquinaria** y equipo destinado a la **agricultura** (tractores, invernaderos, etc.) (LIVA art.2-A-III).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes o servicios (LIVA art.2-A-IV).

Las **operaciones o actividades** sujetas al tipo del **0%**, producen los mismos efectos legales que aquellas por las que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley (LIVA art.2-A).

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** (LIVA art.9-I).
 - Las **construcciones** destinadas a **vivienda habitual**. La **exención** no se aplica a los **hoteles** (LIVA art.9-II).
 - **Libros, periódicos y revistas**, así como los derechos de uso y explotación de obras realizadas por su autor (LIVA art.9-III).
 - **Bienes muebles usados**, excepto los enajenados por empresas (LIVA art.9-IV).
 - **Billetes de loterías, rifas, sorteos o juegos** con apuestas y **concursos**, así como los **premios** respectivos (LIVA art.9-V).
 - **Moneda** nacional y extranjera, incluyendo las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las **piezas** denominadas **onza troy** (LIVA art.9-VI).
 - **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** (LIVA art.9-VII).
 - Los **certificados de participación inmobiliarios** no amortizables (inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios), cuya venta se realiza 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** (LIVA art.9-VIII).
 - 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 (LIVA art.9-IX).
 - Las **ventas** de **bienes** efectuadas por las personas jurídicas autorizadas para **recibir donativos deducibles** en el ISR (LIVA art.9-X).
- ♦ 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** (LIVA art.15-I).
 - 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 (LIVA art.15-II).
 - Los **prestados** en forma **gratuita**, excepto los prestados por las personas jurídicas a sus miembros, socios, etc. (LIVA art.15-III).
 - Los **servicios de enseñanza** prestados por el **Estado** y sus órganos descentralizados, así como por **particulares autorizados** y reconocidos (LIVA art.15-IV).
 - 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 (LIVA art.15-V).
 - 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 (LIVA art.15-VI).
 - Los **prestados** por las personas jurídicas autorizadas para **recibir donativos deducibles** en el ISR (LIVA art.15-VII).
 - Los **seguros** de riesgos **agropecuarios** (LIVA art.15-IX).
 - Los **seguros** de riesgos de pago de **créditos hipotecarios** otorgados para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a **vivienda habitual** (LIVA art.15-IX).
 - 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** (LIVA art.15-IX).

- Los **seguros de vida** que cubran el riesgo de muerte u otorguen **rentas vitalicias** o **pensiones**, incluyendo las comisiones de agentes correspondientes (LIVA art.15-IX).
- Por los **intereses** siguientes (LIVA art.15-X):
 - los **derivados** de la **financiación** de **operaciones no sujetas** al IVA o **gravadas** a un **tipo** del **0%** (LIVA art.15-X-a);
 - los **percibidos** o **abonados** por entidades financieras **calificadas**, en operaciones de financiación o descuento de documentos (LIVA art.15-X-b);
 - 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 (LIVA art.15-X-c);
 - **derivados** de **créditos hipotecarios** para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a **vivienda habitual** (LIVA art.15-X-d);
 - de **cajas de ahorro** de los trabajadores, y de **fondos de ahorro** establecidos por las empresas, siempre que sean deducibles en el ISR (LIVA art.15-X-e);
 - **derivados** de **obligaciones** emitidas (LIVA art.15-X-f);
 - **percibidos** o **abonados** por **instituciones públicas emisoras** de bonos y **administradoras** de **planes de ahorro** garantizados por el Gobierno Federal (LIVA art.15-X-g);
 - **derivados** de **valores** emitidos por el **Gobierno Federal** e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios (LIVA art.15-X-h);
 - **derivados** de **títulos de crédito** colocados en operaciones de oferta pública, o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles (LIVA art.15-X-i).
- **Derivados** de **operaciones** con **instrumentos derivados** (LIVA art.15-XI).
- 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 (LIVA art.15-XII).
- Las **entradas a espectáculos públicos**¹⁹ (excepto teatro y circo). La **exención** no se aplica a las entradas de cine (LIVA art.15-XIII).
- Los **servicios médicos** profesionales prestados por **personas físicas** (de forma individual o mediante sociedades civiles, instituciones de asistencia o beneficencia privada autorizadas) (LIVA art.15-XIV).
- Los **servicios médicos**, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, prestados por organismos de la **Federación** y sus órganos descentralizados (LIVA art.15-XV).
- Las **remuneraciones** por **derechos de autor**, en los casos siguientes (LIVA art.15-XVI):
 - por **autorizar** a terceros la **publicación** de obras escritas de su creación en periódicos y revistas (LIVA art.15-XVI-a);
 - 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 (LIVA art.15-XVI-b).

19 No se consideran espectáculos públicos, los prestados en restaurantes, bares, cabarés, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

- ◆ **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 (LIVA art.20-I).
 - **Inmuebles** destinados o utilizados exclusivamente como **vivienda habitual** (LIVA art.20-II).
 - **Fincas** dedicadas o utilizadas sólo a fines **agrícolas** o **ganaderos** (LIVA art.20-III).
 - **Libros, periódicos y revistas** (LIVA art.20-V).
- ◆ **Las importaciones** (LIVA art.25):
 - **temporales** de bienes (de acuerdo con la legislación aduanera) y el **retorno** de **bienes** exportados temporalmente o que sean objeto de tránsito o transbordo (LIVA art.25-I).
 - La **exención** no se aplica a los bienes destinados a programas de **maquila** o de **exportación**; de **depósito fiscal** para el ensamblaje y fabricación de vehículos; de **elaboración, transformación o reparación** en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.
 - de **equipajes y menajes de hogar**, por personas físicas que **retornan a México** (LIVA art.25-II).
 - de **bienes y servicios**, cuya venta o prestación en México se encuentre **exenta** o **sujeta** a un **tipo del 0%** (LIVA art.25-III).
 - de **bienes donados por no residentes** a la Federación, los Estados, municipios u otras personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (LIVA art.25-IV).
 - de **obras de arte reconocidas** por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente (LIVA art.25-V).
 - 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 (LIVA art.25-VI).
 - de **productos de oro**, con un contenido mínimo de dicho material del **80%** (LIVA art.25-VII).
 - de **vehículos** para uso diplomático o consular (LIVA art.25-VIII).
 - **definitivas y ventas** de **bienes** a través del **régimen de Almacenes Generales de Depósito Fiscal** (LIVA art.25-IX).

Determinación del impuesto

El impuesto se determina aplicando el **tipo impositivo** sobre la **base imponible** de las operaciones realizadas por el **contribuyente**. El **contribuyente** debe **trasladar (repercutir)** el impuesto (de forma expresa y por separado) a las personas que adquieren los bienes, los usan temporalmente o reciben los servicios (LIVA art.1).

Por otra parte, el **contribuyente** puede **acreditar** el **impuesto soportado** en sus compras de bienes y servicios, así como el **abonado** por sus importaciones (LIVA art.4).

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 puede 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 debe **abonar** el impuesto o por las **operaciones sujetas** a un tipo del **0%** (LIVA art.5-I).
- A efectos del impuesto, se consideran **indispensables** aquellos **gastos** que son **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 (repercutida)** al **contribuyente** y el propio IVA **abonado** en las importaciones, en la proporción en que dichos gastos sean **deducibles** a efectos del ISR.

- ◆ Que el IVA haya sido **trasladado expresamente** al **contribuyente** y que conste por separado en los comprobantes fiscales (LIVA art.5-II). A partir de **2022**, en las **importaciones de bienes**, la solicitud debe estar a nombre del **contribuyente** y que conste en esta el **pago** del IVA correspondiente.
- ◆ 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** puede ser acreditado en la **declaración mensual** siguiente a la que se ha efectuado el **ingreso** de la **retención** (LIVA art.5-IV).
- ◆ Cuando el **contribuyente** está obligado al **pago** del IVA, o cuando resulta 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-V).
- ◆ El IVA **trasladado** y el **abonado** en las **importaciones** (derivado los gastos e inversiones en periodos preoperativos), puede ser **acreditado** al comienzo de las actividades gravadas. El **contribuyente** puede optar por estimar la proporción de la actividades gravables sobre la totalidad de las actividades, incluidas las **exentas**, o puede calcular dicha proporción, una vez que han transcurrido **12** meses desde el comienzo de actividades. En caso de diferencia entre la proporción estimada y la real, el **contribuyente** puede realizar los ajustes correspondientes en una **declaración complementaria** (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 el caso de **importaciones**, el **pago** tiene carácter **provisional** y se efectúa junto con el pago del impuesto general a la importación. En caso de bienes no sujetos al pago de este último impuesto, los importadores deben efectuar el **pago** del IVA, mediante **declaración** presentada ante la **aduana** correspondiente (LIVA art.28).

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** (CFF art.23).

El **contribuyente** que solicita una **devolución** del IVA, debe hacerlo sobre la totalidad del saldo a favor.

IV. Impuestos Selectivos

- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- 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

Son **sujetos pasivos** obligados al pago del impuesto las **personas físicas** y **jurídicas** que efectúan (LIEPS art.1):

- ♦ **operaciones de venta** en México o la **importación** de los **bienes** señalados más adelante (LIEPS art.1-I);
- ♦ **prestaciones** de determinados **servicios** señalados en esta Ley (LIEPS art.1-II).

Hecho imponible y tipos de gravamen

Está constituido por la realización de las **operaciones de venta, importación y prestación de servicios** siguientes. Asimismo, se incluyen los **tipos aplicables vigentes** en **2023** (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%

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 **\$0,5911** por cada cigarro vendido o importado.

D. **Combustibles automotrices** (en \$ por litro):

D	Combustibles fósiles:	2023
	• Gasolina menor a 91 octanos	5,9195
	• Gasolina mayor o igual a 91 octanos	4,9987
	• Diésel	6,5055
	Combustibles no fósiles.	4,9987

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 **2023**, respectivamente (LIEPS art.2-A).

Gasolina menor a 91 octanos:	52,2479
Gasolina mayor o igual a 91 octanos:	63,7522
Diésel:	43,3626

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.	2023
		\$1,5086

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 2023):**

H	Propano (centavos/litro)	8,9451
	Butano (centavos/litro)	11,5759
	Gasolinas y gasavión (centavos/litro)	15,6899
	Turbosina y otros kerosenos (centavos/litro)	18,7393
	Diésel (centavos/litro)	19,0383
	Combustóleo (centavos/litro)	20,3179
	Coque de petróleo (pesos/tonelada)	23,5827
	Coque de carbón (pesos/tonelada)	55,2855
	Carbón mineral (pesos/tonelada)	41,6286
	Otros combustibles fósiles (pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible)	60,1766

Cuotas actualizadas a **2023**, por Acuerdo **DOF 28-12-2022**.

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 siguiente²⁰:

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.	21
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%

20 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).

21 Los servicios del epígrafe **A** anterior tributan de acuerdo con el tipo aplicable a las ventas de los bienes correspondientes en México.

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida:

- ◆ En el caso de las **enajenaciones** en México: por el **valor de la contraprestación** (LIEPS art.11).
 - 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.
 - **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**: por 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 (LIEPS art.14).
- ◆ En las **prestaciones de servicios**: por el valor de la **contraprestación**. El impuesto se **devenga** en el momento de cobro de la operación (LIEPS art.17).
 - **Sorteos**: por el valor total de las **cantidades percibidas** de los **participantes (premios)** 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 (LIEPS art.8-I-b).
 - **Efectuadas** por personas **no contribuyentes** del IEPS, por los bienes **C** (tabacos labrados), **D** (combustibles automotrices), **G** (bebidas saborizadas, etc.) y **H** (combustibles fósiles) del artículo 2-I y el artículo 2-A (gasolinas y diésel) (LIEPS art.8-I-c).
 - De **cerveza, bebidas refrescantes, puros** y otros **tabacos** labrados, así como las de los **bienes** del inciso **F** (bebidas energizantes) del artículo 2-I de esta Ley, efectuadas al público en general (LIEPS art.8-I-d).
 - 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.) (LIEPS art.8-I-e).
 - 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 (LIEPS art.8-I-f);
 - De **plaguicidas** de la categoría **5** (LIEPS art.8-I-h).
 - De **petróleo** crudo y **gas natural** (LIEPS art.8-I-i).
- ◆ **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 (LIEPS art.8-IV-a).
 - De **telefonía pública**, a través de redes públicas (LIEPS art.8-IV-b).
 - De **interconexión** entre redes públicas de telecomunicaciones (LIEPS art.8-IV-c).
 - Los **servicios de acceso a Internet** a través de redes fijas y móviles. La exención no puede exceder del **30%** del total del **precio facturado conjunto** (LIEPS art.8-IV-d).
- ◆ **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 (LIEPS art.13-I).
 - **Efectuadas por pasajeros y misiones diplomáticas** (LIEPS art.13-II).
 - De **aguamiel** y productos **derivados** de su fermentación (LIEPS art.13-III).
 - De **alcohol, alcohol** desnaturalizado y **mieles** incristalizables (LIEPS art.13-IV).
 - **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 (LIEPS art.13-VI).
 - 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 (LIEPS art.13-VII).
 - De **plaguicidas** de la categoría **5** (LIEPS art.13-VIII).
 - De **petróleo** y **gas natural** (LIEPS art.13-IX).

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** por la **adquisición** de los bienes de los incisos **A** (bebidas con contenido alcohólico y cerveza), **D** (combustibles automotrices), **F** (bebidas energizantes), **G** (bebidas saborizadas), **I** (plaguicidas) y **J** (alimentos no básicos, densamente calóricos) del artículo 2-I;
- ◆ los **impuestos abonados** por el propio **contribuyente** en las **importaciones** de los bienes de los incisos **A** (bebidas con contenido alcohólico y cerveza), **C** (tabacos labrados), **D** (combustibles automotrices), **F** (bebidas energizantes), **G** (bebidas saborizadas), **H** (combustibles fósiles), **I** (plaguicidas) y **J** (alimentos no básicos, densamente calóricos) del anterior, siempre que sean acreditables 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 acreditan 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).

Los **contribuyentes** con **saldo a favor** en el mes solo pueden **compensarlo** contra el mismo impuesto correspondiente en los **pagos mensuales** siguientes hasta agotarlo. Los **contribuyentes** que no realizan la compensación en el mes, o en los **2** meses siguientes, pierden el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudieron haberlo compensado.

Los **contribuyentes** cuyas **exportaciones** representan, 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** (de acuerdo con las normas del CFF art.22).

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

Son **sujetos pasivos** obligados al **pago** del ISAN, las personas físicas y jurídicas que (LFISAN art.1):

- ♦ **enajenan automóviles** nuevos (LFISAN art.1-I).
- ♦ **realizan importaciones** definitivas en México de **automóviles**, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante (LFISAN art.1-II).

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 materiales o equipamiento opcional, especial, común o de lujo, sin disminuir la cuantía de descuentos, rebajas o bonificaciones (a partir de **2022**).
- ♦ 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.
- ♦ 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 siguientes vigente en 2023** (RMF DOF 27-12-2022) (LFISAN art.3-I):

Límite inferior (\$)	Límite superior (\$)	Cuota fija (\$)	Tipo aplicable sobre el excedente del límite inferior (%)
0,01	339,469.04	0,00	2
339,469.05	407.362,78	6,789,22	5
407.362,79	475.256,78	10.184,11	10
475.256,79	611.044,00	16.973,48	15
611.044,01	En adelante	37,341,52	17

Cuando el precio del **automóvil** es superior a **\$937.389,49** 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 **\$937.389,49**.

- 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%** (LFISAN art.3-II).

Las **cuantías** de la **escala de tipos** se **actualizan** en el mes de enero de cada año.

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto en los siguientes casos (LFISAN art.8):

- En la **exportación definitiva** de automóviles, de acuerdo con la legislación aduanera (LFISAN art.8-I).
- 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 excede de **\$315.342,42** (sin incluir el IVA). En el caso de automóviles con un precio de venta comprendido entre **\$315.342,43** y **\$399.433,75**, la **exención** aplicable es del **50%** del **impuesto**. Esta **exención** también se aplica en el caso de las **importaciones** (LFISAN art.8-II).
- En la **importación** de vehículos en **franquicia** (LFISAN art.8-III).
- En las **ventas e importaciones** definitivas de automóviles propulsados mediante **baterías eléctricas recargables**, así como de **automóviles eléctricos** que, además cuentan con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno (LFISAN art.8-IV).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto **se liquida** por ejercicios fiscales, excepto en el caso de las **importaciones** (LFISAN art.4).

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
- B. Régimen Simplificado de Confianza
 - 1. Régimen de Confianza de Personas Jurídicas
 - 2. Régimen de Confianza de Personas Físicas

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)

A partir de **2022**, el denominado *Régimen de Incorporación Fiscal* ha sido reemplazado por el denominado *Régimen Simplificado de Confianza*, que se analiza posteriormente. No obstante, la norma prevé que los **contribuyentes** que se encontraban afectos al de Régimen de Incorporación hasta el **31-8-2021** pueden seguir siendo gravados por este régimen hasta la finalización del plazo de **10** años de aplicación de este Régimen. Por este motivo, en esta edición, se mantiene la descripción del Régimen de Incorporación Fiscal.

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

Base imponible bimestral (%)	Cuota (\$)	Tipos (%)
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

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.

B. Régimen Simplificado de Confianza

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-13 -LISR- y sus modificaciones – LISR -)

1. Régimen de Confianza de Personas Jurídicas

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-13 y sus modificaciones – LISR art.206 a 215)

El denominado *Régimen de Confianza de Personas Jurídicas*, tiene como objetivo otorgar **mayor liquidez** a las empresas, proporcionándolas una mayor cantidad de efectivo para su gastos inmediatos, según indica el Servicio de Administración Tributaria (SAT). A partir de **2022**, las empresas pagan sus impuestos sólo cuando **perciben efectivamente** sus **ingresos**.

Asimismo, los **contribuyentes** del Régimen disfrutan de **mayores deducciones** por la **depreciación** de sus adquisiciones de maquinaria y determinadas inversiones, al poder aplicarlas en un **menor plazo** de tiempo y a unas **mayores tasas**.

Este Régimen constituye una **simplificación administrativa** que **precarga** la **información** sobre los **ingresos** y **gastos** en las **declaraciones**, lo que facilita una sencilla **determinación** de los **impuestos**.

Sujeto Pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del Régimen, las personas jurídicas residentes **únicamente** constituidas por **personas físicas** (LISR art.206):

- ◆ cuyos **ingresos totales** en el ejercicio anterior no exceden de **\$35.000.000**.
- ◆ que **inician operaciones** y estiman que sus ingresos totales no van a exceder de la cuantía anterior.

Por el contrario, no pueden formar parte de este Régimen, las personas jurídicas:

- ◆ en las que uno o varios socios, accionistas o integrantes **ostentan** el **control** o **administración** de otras sociedades, o se trata de **personas vinculadas** (LISR art.206-I);
- ◆ que realizan **actividades** a través de **fideicomisos** o **asociaciones** en **participación** (LISR art.206-II);
- ◆ que por las **actividades** realizadas deben tributar en el (LISR art.206-III):
 - Régimen general, en el caso de la instituciones de crédito;
 - Régimen opcional de los Grupos de Sociedades;
 - Régimen de los Coordinados;
 - Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras;
 - Régimen de las Personas Jurídicas con Fines no Lucrativos.
- ◆ en el Régimen de Sociedades Cooperativas de Producción que optan por diferir sus ingresos (LISR art.206-IV);
- ◆ que **abandonan** este Régimen (LISR art.206-V).

Base imponible

Está constituida por los **ingresos acumulables** del ejercicio, en el momento en que son **efectivamente percibidos**. (LISR art.207).

Deducciones

Los **contribuyentes** del Régimen pueden aplicar **deducciones** por (LISR art.208):

- ♦ Las **devoluciones** recibidas y los **descuentos** o **bonificaciones** efectuados, siempre que hayan acumulado el ingreso correspondiente (LISR art.207-I);
- ♦ Las **adquisiciones** de mercancías y de materias primas (LISR art.207-II);
- ♦ Los **gastos netos** de descuentos, bonificaciones o devoluciones (LISR art.207-III)
- ♦ Las **inversiones** (LISR art.207-IV)
- ♦ Los **intereses abonados** derivados de la **actividad** (sin ajuste alguno), los **derivados** de **préstamos** invertidos en la actividad (mediante comprobantes) (LISR art.207-V);
- ♦ Las **cuotas** patronales de la **Seguridad Social** (LISR art.207-VI);
- ♦ Las **aportaciones** a la creación e incremento de **reservas** de **fondos** de **pensiones** y **jubilaciones** del personal complementarias y las **primas** de **antigüedad** (LISR art.207-VII)
 - 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.

Por el contrario, los **contribuyentes** no pueden aplicar **deducciones** por los mismos **gastos** e **inversiones** aplicables a los **contribuyentes** del Régimen General (LISR art.28), analizados anteriormente.

Por otra parte, los **contribuyentes** del Régimen pueden aplicar **deducciones** por la **depreciación** de las inversiones efectuadas que no hayan excedido de **\$3.000.000**, de acuerdo con los siguientes **tipos máximos** (LISR art.209):

- ♦ En el caso de **gastos** y **cargos diferidos**, así como los **gastos** realizados en periodos **preoperativos** (LISR art.209-A):

		Tipo (%)
I	Cargos diferidos	5
II	Gastos pre operativos	10
III	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 (LISR art.209-A-IV).

- ♦ En el caso de **activos fijos** por tipo de bien (LISR art.209-B):

Grupo	Activos	Tipos (%)
I	Construcciones:	
	• Monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales	20
	• En los demás casos	13

Grupo	Activos	Tipos (%)
II	Ferrocarriles:	
	• Bombas de suministro de combustible a trenes	10
	• Vías férreas	10
	• Carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones	10
	• Maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes	20
	• Equipo de comunicación, señalización y telemando	20
III	Mobiliario y equipo de oficina	25
IV	Embarcaciones	20
V	Aviones:	
	• Aero fumigación agrícola	25
	• Los demás	20
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	50
VIII	Dados, troqueles, moldes, matrices y herramienta	50
IX	Semovientes y vegetales	100
X	Comunicaciones telefónicas:	
	• Torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica	10
	• 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	20
	• 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	20
	• Equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica	25
	• Otros	20
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 análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite	20
	• Equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite	20

Grupo	Activos	Tipos (%)
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	50

- ♦ En el caso de la **maquinaria** y **equipos** distintos de los señalados en la tabla anterior, de acuerdo con la actividad en la que son utilizados (LISR art.209-C):

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	20
II	Producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural	10
III	Fabricación de pulpa, papel y productos similares	13
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	13
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	20
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	20
VII	Fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido	25
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	25
IX	En el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión	25
X	Restaurantes	33
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

Grupo	Activos	Tipos (%)
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	20

Los **tipos** anteriores se aplican sobre la **cuantía original** de la **inversión**, aunque esta no haya sido abonada totalmente en el ejercicio en que procede su deducción.

Liquidación y pago del impuesto

Los **contribuyentes** del régimen deben realizar **pagos provisionales mensuales** a cuenta del impuesto, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al correspondiente al pago, mediante **declaración**. En este Régimen de Confianza (a diferencia del Régimen general), el **pago** se determina restando de la totalidad de los **ingresos efectivamente percibidos**, obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes correspondiente al pago, las **deducciones** anteriores efectuadas correspondientes al mismo periodo, más la **participación** de los **trabajadores** en las utilidades de la empresa abonadas en el ejercicio y, en su caso, las **pérdidas** de ejercicios **anteriores** no deducidas (LISR art.211).

La **cuantía** de los **pagos provisionales** se determina aplicando el **tipo ordinario** del impuesto (**30%**), a la **utilidad** determinada anteriormente. Los **contribuyentes** pueden **acreditar** los pagos provisionales del ejercicio efectuados con anterioridad, además de las **retenciones soportadas**.

La **determinación** del **impuesto anual** se efectúa de acuerdo con las mismas normas utilizadas en el caso de las empresas de régimen general (LISR art.212).

2. Régimen de Confianza de Personas Físicas

(Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11-12-13 y sus modificaciones - LISR art.113-E a 113-J)

En el caso de la Personas Físicas, el denominado *Régimen Simplificado de Confianza*, también constituye una **simplificación administrativa** para el pago del ISR. Mediante este Régimen, se **reducen** los **tipos de gravamen** del impuesto a las **personas de menores ingresos**. A partir de **2022**, el Régimen utiliza como **base** los **ingresos facturados** y **cobrados**. El SAT se compromete a efectuar la **determinación** del **impuesto** y a ofrecer la **declaración** del **impuesto precargada** para que los **contribuyentes** puedan efectuar su **comprobación** y el **pago** correspondiente.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del Régimen, las personas físicas residentes que realizan **únicamente actividades empresariales, profesionales** o **cesiones del uso y disfrute** de **bienes** (LISR art. 113-E):

- ◆ siempre que sus **ingresos** no han excedido de **\$3.500.000** en el ejercicio anterior.
- ◆ que **inician operaciones** y estiman que sus **ingresos totales** no van a exceder de la cuantía anterior.

Asimismo, las personas físicas que derivan, de forma exclusiva, rentas de **actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesquera** no superiores a **\$ 900.000** en el ejercicio se encuentran **exentos** del ISR. En caso de **ingresos** superiores, son gravados de acuerdo con las normas de este régimen, a partir del mes siguiente.

Por el contrario, **no pueden formar parte** del Régimen, las personas físicas (LISR art.113-E):

- ♦ socios, accionistas o integrantes de personas jurídicas, o personas vinculadas (LISR art. 113-E-I);
- ♦ no residentes con establecimiento permanente en México (LISR art. 113-E-II);
- ♦ que obtienen ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes (LISR art. 113-E-III);
- ♦ que perciben los ingresos siguientes (LISR art. 113-E-IV).
 - **honorarios** como 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 (LISR art.94-III);
 - **honorarios** derivados de la **prestación de servicios** preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se llevan a cabo en las instalaciones de este último. (LISR art.94-IV);
 - **honorarios** e **ingresos** derivados de **actividades profesionales o empresariales**, siempre que comunican a sus pagadores que optan por tributar de acuerdo con las normas de las **rentas de trabajo** (LISR art.94-V);
 - por el ejercicio de la **opción de compra de acciones** de su empresa (LISR art.94-VI).

Los **contribuyentes** sujetos al Régimen están **obligados** a (LISR art.113-G):

- ♦ Solicitar su **inscripción** en el Registro Federal de Contribuyentes y mantenerlo actualizado (LISR art.113-G-I);
- ♦ **Disponer** de **firma electrónica avanzada** y **buzón tributario activo** (LISR art.113-G-II);
- ♦ **Disponer** de **comprobantes fiscales digitales** (Internet), por la totalidad de sus **ingresos** efectivamente cobrados (LISR art.113-G-III);
- ♦ **Obtener y conservar** los **comprobantes fiscales digitales** (Internet) que amparan sus gastos e inversiones (LISR art.113-G-IV);
- ♦ **Expedir y entregar** a sus clientes **comprobantes fiscales digitales** (Internet) por las operaciones realizadas (LISR art.113-G-V).

Liquidación y pago del impuesto

Los **contribuyentes** del Régimen **determinan** y **abonan mensualmente** el impuesto, a más tardar el día **17** del mes inmediato posterior al correspondiente al **pago**, y están obligados a presentar una **declaración anual** (LISR art.113-E).

Los **pagos mensuales** se determinan en base a la **totalidad** los **ingresos percibidos**, amparados por los comprobantes fiscales digitales (Internet) **efectivamente cobrados**, sin incluir el IVA, y sin aplicar **deducción** alguna, de acuerdo con tabla siguiente:

Tabla mensual

Cuantía de ingresos amparados por comprobantes fiscales efectivamente cobrados, sin IVA (\$ mensuales)	Tipo aplicable (%)
Hasta 25.000,00	1,00
Hasta 50.000,00	1,10
Hasta 83.333,33	1,50
Hasta 208.333,33	2,00
Hasta 3.500.000,00	2,50

Adicionalmente, los **contribuyentes** del Régimen pueden obtener **ingresos** por **salarios** e **intereses**, siempre que la cuantía total de **ingresos** no exceda de **\$3.500.000**.

Por otra parte, los **contribuyentes** del Régimen están obligados a presentar una **declaración anual** en el mes de **abril** del año siguiente al correspondiente a la **declaración**, por el **total de ingresos percibidos** en el ejercicio, amparados por comprobantes fiscales digitales por Internet efectivamente cobrados, sin incluir el IVA, y sin aplicar **deducción** alguna, de acuerdo con la **tabla** siguiente (LISR art.113-F):

Tabla anual

Cuantía de ingresos amparados por comprobantes fiscales efectivamente cobrados, sin IVA (\$ mensuales)	Tipo aplicable (%)
Hasta 300.000,00	1,00
Hasta 600.000,00	1,10
Hasta 1.000.000,00	1,50
Hasta 2.500.000,00	2,00
Hasta 3.500.000,00	2,50

No obstante, los **contribuyentes** pueden **acreditar** los **pagos mensuales** efectuados y, en su caso, las **retenciones** efectuadas.

VIII. Otros

No se aplican estos impuestos en México.

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales²²

(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

²² La descripción de este tipo de tributos subnacionales se efectúa en base a la normativa tributaria vigente en la **Ciudad de México** correspondiente al año **2023**.

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-I):

Escala vigente en **2023**:

Rango	Valor catastral (\$)		Cuota fija (\$)	Tasa aplicable sobre el excedente del límite inferior
	Límite inferior	Límite superior		
A	0,12	213.281,20	222,31	0,01924
B	213.281,21	426.561,78	258,41	0,03668
C	426.561,79	853.125,15	327,25	0,11462

Rango	Valor catastral (\$)		Cuota fija (\$)	Tasa aplicable sobre el excedente del límite inferior
	Límite inferior	Límite superior		
D	853.125,16	1.279.686,91	757,61	0,14064
E	1.279.686,92	1.706.250,31	1.285,71	0,14425
F	1.706.250,32	2.132.812,06	1.827,30	0,16766
G	2.132,812,07	2.559.373,81	2.456,79	0,17326
H	2.559,373,82	2.985.937,23	3.107,33	0,18931
I	2.985,937,24	3.412.498,97	3.818,11	0,19798
J	3.412,498,98	3.839.062,39	4.561,49	0,20375
K	3.839,062,40	4.265.624,12	5.326,49	0,21001
L	4.265,624,13	4.692.185,89	6.115,02	0,21571
M	4.692,185,90	5.119.155,52	6.924,98	0,22788
N	5.119,155,53	15.357.464,88	7.781,44	0,24607
O	15.357.464,89	32.323.384,29	29.957,62	0,24620
P	32.323.384,30	En adelante	66.724,46	0,25594

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 (CFCM art.130-III-1).
- ♦ Del **30%**: para los **inmuebles ubicados** en **zonas especiales** determinadas por los Programas Territoriales 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 (CFCM art.130-III-2).
- ♦ Del **100%**: para los **inmuebles catalogados** de **valor patrimonial**, siempre que se efectúen trabajos de restauración de estos (CFCM art.130-III-3).

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 (CFCM art.133-II);
- ♦ los **sujetos** al **régimen de dominio público** de la Federación (CFCM art.133-III);
- ♦ los de **propiedad** de representaciones **diplomáticas** (CFCM art.133-IV);
- ♦ los de **propiedad** de **organismos internacionales** ubicados en la Ciudad de México (CFCM art.133-V).

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 efectúan el **pago anticipado** del impuesto disfrutan de una **reducción** del **8%** en caso de **pago** de las **6** cuotas bimestrales en el mes de enero de cada año y del **5%**, si el **pago** de las cuotas se efectúa en el mes de febrero (a partir de **2022**).

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 16)

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 domicilio en 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 (CFCM art.161 BIS 5-I).
 - 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 resultante de aplicar el **0.245%** al **valor** total del **automóvil** (CFCM art.161 BIS 5-II).
 - 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 **\$14.156,00**, para **aeronave** de pistón, turbohélice y helicópteros, y por la cantidad de **\$15.246,00**, 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 los **eléctricos** nuevos, que además cuentan 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

Se aplican **exenciones** del impuesto a los siguientes **vehículos** (CFF art.161 BIS 3):

- ◆ Los **eléctricos** utilizados para el **transporte público** de personas (CFCM art.161 BIS 3-I).
- ◆ Los **importados temporalmente**, en los términos de la legislación aduanera (CFCM art.161 BIS 3-II).
- ◆ 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** (CFCM art.161 BIS 3-III).
- ◆ Los **dispuestos** para su **venta** por fabricantes, ensambladores, distribuidores, etc., siempre de **carezcan de placas de circulación** (CFCM art.161 BIS 3-IV).
- ◆ Las **embarcaciones** para **transporte mercante** o a la **pesca** comercial (CFCM art.161 BIS 3-V).
- ◆ Los **vehículos** al servicio de misiones **diplomáticas y consulares**, en base a reciprocidad (CFCM art.161 BIS 3-VI).
- ◆ Las **aeronaves monomotoras** de una plaza, destinadas a actividades de **fumigación aérea** (CFCM art.161 BIS 3-VII).
- ◆ Las **aeronaves de más de 20 pasajeros**, destinadas al **transporte público** aéreo en general (CFCM art.161 BIS 3-VIII).

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.161)

En caso de **vehículos nuevos** o **importados**, el impuesto se **determina e ingresa** en el **momento** de **registro, permiso** provisional de **circulación** o el **alta** de los **vehículos**. Los **importadores ocasionales** deben efectuar el **pago** del impuesto correspondiente al primer año en el momento de entrega de los vehículos en la aduana o en caso de importación temporal al convertirse en definitiva (CFCM art.161 BIS 4).

Por el segundo y siguientes años de calendario, el impuesto **se abona** durante los **3** primeros meses del ejercicio fiscal en las oficinas recaudadoras de la Secretaría o en las auxiliares autorizadas (CFCM art.161).

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** (CFCM art.113).

Este **valor** se determina como la **cuantía mayor** correspondiente al (CFCM art.116):

- ♦ el **valor de adquisición** (CFCM art.116-I);
- ♦ el **valor catastral**²³ determinado por la aplicación de los valores unitarios del artículo 129 de este Código (CFCM art.116-II);
- ♦ el **valor comercial** resultante del **avalúo** practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por la misma (CFCM art.116-III).

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** de **tipos** siguiente sobre el **valor** total del **inmueble**:

Escala vigente en **2023**:

Rango	Límite inferior (\$)	Límite superior (\$)	Cuota fija (\$)	Tasa aplicable sobre el excedente de límite inferior
A	0,12	116.882,36	283,37	0,01449
B	116.882,37	187.011,72	1.700,00	0,03084
C	187.011,73	280.517,31	3.510,05	0,04031
D	280.517,32	561.034,76	6.663,08	0,04702
E	561.034,77	1.402,586,87	17.698,63	0,05225
F	1.402.586,88	2.805,173,77	54.474,48	0,05707
G	2.805.173,78	5.403,917,90	121.433,99	0,06191
H	5.403.917,91	14.072,703,54	256.022,96	0,06438
I	14.072.703,55	25.952,053,76	722.923,77	0,06493
J	25.952.053,77	51.904,107,48	1.368.328,86	0,06552
K	51.904.107,49	En adelante	2.790.760,94	0,07118

²³ 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.

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

El **pago** del impuesto se efectúa mediante **declaración** en los **15 días** posteriores al de realización de las operaciones siguientes (CFCM art.120):

- ♦ **Adquisición** del **usufructo** o la **nuda propiedad** (CFCM art.120-I);
- ♦ **Adjudicación** de los **bienes**, en caso de **sucesiones** o cuando se produzca la **venta** de estos (CFCM art.120-II);
- ♦ En caso de **enajenaciones** a través de **fideicomisos** (CFCM art.120-III);
- ♦ En la **fecha** de **ejecución** de la sentencia por **prescripción** (CFCM art.120-IV);
- ♦ En los casos de **compraventa** con reserva de dominio y **promesa** de venta (CFCM art.120-V);
- ♦ En los **contratos** de **arrendamiento financiero** (CFCM art.120-VI);
- ♦ En las **transmisiones** de **inmuebles**, en caso de aportaciones a sociedades, fusión o escisión de estas, dación en pago, etc. (CFCM art.120-VII);
- ♦ Otras causas (CFCM art.120-VIII).

La presentación de la **declaración** debe efectuarse, incluso cuando no hay impuesto a pagar (CFCM art.121).

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**, incluidos los **eventos** realizados a través de **medios digitales**.

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**.

Exenciones

(CFCM art.142)

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**.

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)

Hecho imponible

Está constituido por la **organización** de loterías, rifas, sorteos, juego con apuestas y concursos de todo tipo, así como por la obtención de **premios** derivados de estos juegos.

El impuesto se **devenga** (CFCM art.150):

- ♦ En el momento de **entrega** a los participantes de los **billetes, boletos** y demás **comprobantes** de participación en los juegos.
- ♦ En el momento del **pago o entrega** de los **premios** a los participantes.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del denominado *Impuesto sobre Loterías, Rifas, Concursos, Sorteos y Juegos Permitidos* las personas físicas o jurídicas que (CFCM art.145):

- ♦ **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 (CFCM art.145-I);
- ♦ **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 (CFCM art.145-II);
- ♦ **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 (CFCM art.145-III).

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 al **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.

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**. También están obligados a **retener** y proporcionar constancia de dicha retención a las personas premiadas.

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)

Hecho imponible

Está constituido por la **realización gastos** en 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, debidamente autorizados (CFCM art.155 BIS 1).

El impuesto se **devenga** en el **momento** de realización del **pago** de la participación en los **juegos**, por parte de los **sujetos pasivos** del impuesto a las personas encargadas de estos, con independencia de su denominación (CFCM art.155 BIS 3).

Sujeto pasivo y devengo

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** (CFCM art.155 BIS):

- ◆ **Juegos y concursos** con cruce de **apuestas**, independientemente del nombre utilizado (CFCM art.155 BIS-I);
- ◆ **Juegos y concursos** cuyo premio se obtiene por **azar** o por la **destreza** de los participantes en el uso de máquinas (CFCM art.155 BIS-II);
- ◆ **Juegos** en los que sólo se reciben, captan, cruzan o explotan **apuestas** (CFCM art.155 BIS-III).

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 (CFCM art.155 BIS 7-I);
- ◆ Los arrendatarios o propietarios de los establecimientos en los que se realizan los juegos o concursos (CFCM art.155 BIS 7-II);
- ◆ Las personas físicas o jurídicas que reciben cantidades para la participación en los juegos objeto del presente impuesto (CFCM art.155 BIS 7-III);
- ◆ Los propietarios o legítimos poseedores de las máquinas de juegos (CFCM art.155 BIS 7-IV);

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)

Hecho imponible

Este impuesto grava las **prestaciones** de **servicios de hospedaje** en la **Ciudad de México**.

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**.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del Impuesto, las personas físicas y jurídicas que prestan **servicios de hospedaje** en la **Ciudad de México** (CFCM art.162).

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** (CFCM art.162-I).
- ◆ **Áreas de pernoctación** destinadas a albergues móviles (campamentos o paraderos de casas rodantes) (CFCM art.162-II).
- ◆ **Departamentos y casas**, total o parcialmente (CFCM art.162-III).

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.

Los **contribuyentes** deben efectuar el traslado del impuesto a las personas a las que prestan servicios de hospedaje.

Base imponible

Está constituida por el **valor** total de las **contraprestaciones** percibidas por los servicios de hospedaje (CFCM art.164).

Tipo de gravamen

(CFCM art.164)

En el **ejercicio 2023**, 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.

Liquidación y pago del impuesto

(CFCM art.164)

Los **contribuyentes** incluidos en los dos primeros epígrafes anteriores deben **abonar** el impuesto mediante **declaración** a presentar ante las oficinas autorizadas o mediante otros medios establecidos por la Secretaría en los **15** primeros días del mes siguiente al de percepción de las **contraprestaciones**.

En los supuestos del tercer epígrafe, el impuesto se abona mediante una **única declaración**, en los **15** primeros días de cada mes, sobre la **totalidad** de las **contraprestaciones** percibidas en el mes inmediato anterior.

Las **declaraciones** deben ser presentadas hasta el momento de presentación de la baja en el padrón o la suspensión temporal de actividades.

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 a BIS 6)

Hecho imponible

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 (CFCM art.164 BIS).

También, 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).

El **devengo** del impuesto se produce en el **momento** de **percepción** por el vendedor del **importe** correspondiente al **precio** de **venta final** de las **bebidas** con contenido alcohólico (CFCM art.164 BIS 4).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del tributo las personas físicas y jurídicas **vendedoras** de estos productos en el territorio de la **Ciudad de México** (CFCM art.164 BIS).

Base imponible

(CFCM art.164 BIS 3)

Está constituida por el **precio** de **venta final** de las bebidas con contenido alcohólico.

Tipo de gravamen

(CFCM art.164 BIS 3)

El impuesto se determina aplicando un **tipo** del **4,5%** sobre la **base imponible**, 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. Los **contribuyentes** deben formular **declaraciones** hasta el momento de presentación de la baja en el padrón o la suspensión temporal de actividades.

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 el denominado *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 (CFCM art.156-I).
- ◆ Tiempo extraordinario de trabajo (CFCM art.156-II).
- ◆ Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos (CFCM art.156-III).
- ◆ Compensaciones (CFCM art.156-IV).
- ◆ Gratificaciones y aguinaldos (CFCM art.156-V).
- ◆ Participación patronal al fondo de ahorros (CFCM art.156-VI).
- ◆ Primas de antigüedad (CFCM art.156-VII).
- ◆ Comisiones (CFCM art.156-VIII).
- ◆ Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones (CFCM art.156-IX).

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 (CFCM art.157-I).
- ◆ Aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro (CFCM art.157-II).
- ◆ Gastos funerarios (CFCM art.157-III).
- ◆ 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 (CFCM art.157-IV).
- ◆ 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 (CFCM art.157-V).
- ◆ Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (CFCM art.157-VI).
- ◆ 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 (CFCM art.157-VII).
- ◆ Gastos de representación y dietas (CFCM art.157-VIII).

- ◆ Alimentación, habitación y despesas onerosas (CFCM art.157-IX).
- ◆ Intereses subsidiados en créditos al personal (CFCM art.157-X).
- ◆ 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 (CFCM art.157-XI).
- ◆ Prestaciones de previsión social regulares y permanentes concedidas con carácter general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo (CFCM art.157-XII).
- ◆ Las participaciones en las utilidades de la empresa (CFCM art.157-XIII).
- ◆ Personas contratadas con discapacidad (CFCM art.157-XIV).

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).

Base imponible

(CFCM art.158)

Está constituida por la **cuantía total** de los **gastos** realizados por concepto de **remuneraciones al trabajo personal** subordinado.

Tipo de gravamen

(CFCM art.158)

El Impuesto sobre Nóminas se determina, aplicando un **tipo** del **3%** sobre la **base imponible anterior**.

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 **retribuciones** del **empleado**. El salario base de cotización 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 valor de la UMA para todas las **contribuciones** (ver abajo).

Los **tipos** de las **contribuciones** aplicables en los seguros que comprende el régimen obligatorio de Seguro Social, abonadas por **empleadores** y **empleados** en **2023** son los siguientes:

Seguro	Prestaciones	Cuotas		Total	Base salarial
		Empleador	Empleado		
Riesgos de Trabajo (LSS art.73)	En especie y dinero	De acuerdo con su siniestralidad laboral	0,00%	Prima correspondiente ²⁴	Salario base de cotización (SBC)

²⁴ En enero y febrero de 2023, se considera la prima declarada en febrero de 2022. La prima a considerar desde el 1-3-2023 al 29-2-2024 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 2022.

Seguro	Prestaciones	Cuotas			Base salarial	
		Empleador	Empleado	Total		
Enfermedades y Maternidad	En especie (LSS art.106-1)	Cuota fija por cada trabajador hasta por 3 veces la UMA Vigente ²⁵	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% ²⁶	1,125%	4,275%	SBC	

25 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)**.

26 A partir del 1-1-23, las **contribuciones del empleador** por las Cesantías en Edad Avanzada y Vejez (CEAV) varían en función del **Salario Básico de Cotización (SBC)** del empleado, de acuerdo con la tabla siguiente:

SBC del asegurado	Cuota patronal
1,00 Salario mínimo (SM)	3,150%
1,01 SM a 1,50 UMA	3,281%
1,51 a 2,00 UMA	3,575%
2,01 a 2,50 UMA	3,751%
2,51 a 3,00 UMA	3,869%
3,01 a 3,50 UMA	3,953%
3,51 a 4,00 UMA	4,016%
4,01 UMA en adelante	4,241%

Seguro	Prestaciones	Cuotas		Total	Base salarial
		Empleador	Empleado		
Guarderías y Prestaciones Sociales (LSS art.211)	En especie	1.00%	0,00%	1,00%	SBC

Topes máximos salariales de cotización y aportación del IMSS:

Seguro	Primer y segundo semestre		
	Tope salarial		
	VUMA ²⁷	En pesos ²⁸	
		Diario	Mensual
Riesgos de Trabajo	25	2.593,50	78.842,50
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.

27 Vezes la Unidad de Medida y Actualización Vigente.

28 Los cálculos se realizan con el valor vigente diario de la UMA a partir del **1-2-2023 (\$103,74)**, publicado en el DOF.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	929
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	929
B.	Impuestos sobre la Renta: Personas Físicas	940
C.	Pago Mínimo Definitivo del Impuesto sobre la Renta	949
D.	Impuesto Especial a los Casinos, Máquinas y Mesas de Juego	950
II.	Impuestos sobre la Propiedad	951
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	951
A.	Impuesto al Valor Agregado - IVA	951
IV.	Impuestos Selectivos	956
A.	Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).....	957
B.	Impuesto sobre los Derivados del Petróleo (Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial - IEFOMAV)	961
C.	Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos y Otros Productos del Tabaco - IECT	963
D.	Impuesto Específico Conglobado a los Combustibles - IECC	964
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	966
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	966
A.	Derechos Arancelarios.....	966
VII.	Regímenes Simplificados.....	966
A.	Régimen del Impuesto de Cuota Fija - ICF	966
B.	Régimen de Retención Definitiva en Bolsas Agropecuarias	968
VIII.	Otros	969
A.	Impuesto de Timbres Fiscales – ITF	969

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	972
	A. Impuestos de Matrícula	972
	B. Impuesto sobre Ingresos	973
II.	Impuestos sobre la Propiedad	974
	A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	974

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones bajo el Régimen General	976
----	--	-----

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 **fuelle 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 personas jurídicas** (residentes y no residentes) (LISR art.3):

- ◆ Las rentas de **actividades económicas** (LISR art.3-2).
- ◆ Las **rentas** y **ganancias de capital** (LISR art.3-3).

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-b):

- ◆ se han **constituido** de acuerdo con las **leyes nicaragüenses** (LISR art.7-3-b-i).
- ◆ tienen su **domicilio** social o tributario **en Nicaragua** (LISR art.7-3-b-ii).
- ◆ disponen de una **sede** de dirección o administración **efectiva en Nicaragua** (LISR art.7-3-b-iii).

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 **fuelle 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).

A efectos del impuesto, se consideran **rentas de actividades económicas**¹ (LISR art.13):

- ◆ Los **ingresos** devengados o percibidos (en dinero o en especie) por los **contribuyentes** que suministran bienes y servicios. En el caso de las **instituciones financieras** (reguladas y no reguladas), las **rentas y ganancias de capital** también se consideran **rentas de actividades económicas**.
- ◆ Las derivadas del ejercicio de **profesiones, artes y oficios**, entre otras.

Entre estas, se encuentran las siguientes **rentas de actividades económicas** que se consideran de **fuelle nicaragüense** derivadas de (LISR art.14):

- ◆ Las **exportaciones de bienes** producidos o comercializados desde Nicaragua, así como de **servicios prestados** en el exterior, que surten efectos en Nicaragua (LISR art.14-1);
- ◆ El **transporte** de personas o mercancías desde Nicaragua al extranjero, independientemente de lugar de emisión y pago de los pasajes o fletes (LISR art.14-2);
- ◆ Los **servicios de comunicaciones** entre Nicaragua y el extranjero, independientemente del lugar de constitución o residencia de los prestadores de los servicios (LISR art.14-3);
- ◆ Los **servicios** utilizados en Nicaragua, prestados desde el exterior, aun cuando el prestador no tiene presencia física en Nicaragua (LISR art.14-4);
- ◆ Los **servicios de intermediación** de títulos valores y otros instrumentos financieros de **fuelle nicaragüense**, aun cuando la misma ocurra fuera del territorio nicaragüense (LISR art.14-5);

1 Constituyen **rentas de actividades económicas**, las originadas en los sectores económicos de: agricultura, ganadería, silvicultura, pesca, minas, canteras, manufactura, electricidad, agua, alcantarillado, construcción, vivienda, comercio, hoteles, restaurantes, transporte, comunicaciones, servicios de intermediación financiera y conexos, propiedad de la vivienda, servicios del gobierno, servicios personales y empresariales, otras actividades y servicios.

- ◆ Las **actuaciones** y **espectáculos** públicos y privados, y cualquier otra actividad relacionada con los mismos, realizados en territorio nicaragüense por residentes o no residentes (LISR art.14-6);
- ◆ Las **transmisiones** gratuitas, subsidios, subvenciones, condonaciones y otra **donaciones** públicas o privadas a **contribuyentes** residentes de **rentas de actividades económicas** (LISR art.14-7); y
- ◆ El **resultado** neto **positivo** derivado de **diferencias cambiarias** en moneda extranjera (LISR art.14-8).

La **base imponible** del ISR 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 ISR 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** puede ser **deducido** inmediatamente, mediante su **depreciación** total en el **momento** de la **adquisición**.

La **renta bruta** está constituida por (LISR art.36):

- ◆ El **total** de los **ingresos** (devengados o percibidos) en el período fiscal de cualquier fuente nicaragüense, proveniente de las rentas de **actividades económicas** (LISR art.36-1); y
- ◆ El **resultado neto positivo** de las **diferencias cambiarias** en moneda extranjera, con independencia de su realización (LISR art.36-2).

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 (LISR art.37-1);
- ◆ 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) (LISR art.37-2); y
- ◆ Las **rentas sujetas a retenciones definitivas**, salvo las consideradas como pagos a cuenta del ISR de actividades económicas (LISR art.37-3).

En el caso de las instituciones financieras (reguladas o no), las **rentas y ganancias y pérdidas de capital** se **integran** en su totalidad como **rentas de actividades económicas**.

Rentas exentas

Se aplica una **exclusión** del ISR 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 (LISR art.34-1);
- ◆ Las **indemnizaciones de responsabilidad civil** por daños a las cosas y las percibidas por **seguros de daños**, excepto aquellas que constituyen rentas o ingresos (LISR art.34-2).

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 **fuelle**, (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 actividades afectas 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** gratuitos 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 todos 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);
- ◆ Las **indemnizaciones** abonadas a los trabajadores y sus beneficiarios, derivadas de la normativa laboral y otras leyes (LISR art.39-9);
- ◆ 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, con independencia de su realización (LISR art.39-11);
- ◆ Los **gastos por depreciación**² de los **activos** productores de **renta gravable** y sus **mejoras** permanentes (LISR art.39-12);
- ◆ Los **gastos** por la **amortización**³ 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 generados por esos impuestos (LISR art.39-14);
- ◆ Los **intereses, comisiones, descuentos** y similares (financieros), causados o abonados en el ejercicio, sin perjuicio de la limitación del art.48 de la LISR (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 (LISR art.39-16-a);
 - La Cruz Roja Nicaragüense y los Cuerpos de Bomberos (LISR art.39-16-b);
 - Instituciones benéficas, artísticas, científicas, educativas, etc., sin fines de lucro (LISR art.39-16-c);
 - Las persona físicas y jurídicas dedicadas a la investigación, fomento y conservación del ambiente (LISR art.39-16-d);
 - El Instituto contra el Alcoholismo y Drogadicción (LISR art.39-16-e); y
 - Campañas para mitigar daños ocasionados por desastres naturales, siniestros y apoyo a instituciones humanitarias sin fines de lucro (LISR art.39-16-f).
- ◆ 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**⁴, debidamente justificadas (LISR art.39-19);

2 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

3 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

4 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ Hasta el **2%** del saldo de las **cuentas por cobrar**⁵ de clientes (LISR art.39-20);
- ◆ El **incremento bruto** de determinadas **provisiones**⁶ (deudores, créditos e inversiones de alto riesgo por pérdidas significativas o irre recuperables) en las **entidades financieras supervisadas** (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 en sus procesos productivos o comerciales (LISR art.39-24); y
- ◆ Las **bonificaciones** y **descuentos** comerciales utilizados 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** (LISR art.42-1); y
- ◆ se disponga de los **comprobantes** de respaldo correspondientes (LISR art.42-2).

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);
- ◆ Los **costes** o **gastos** sujetos a **retención**, que **no** han sido **ingresados** en la Administración Tributaria (LISR art.43-3);
- ◆ Los **gastos de ocio**, 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 el art.38-16 de la LISR (**10%** de la **renta neta** determinada antes de la aplicación de los anteriores) (LISR art.43-5);
- ◆ 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** 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 **Impuesto** sobre la **Renta** soportado (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** tributarios o sociales (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, excepto 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 de los efectuados a todos los trabajadores y socios indicados en el art.39-8 de la LISR (LISR art.43-15);
- ◆ Las **reservas acumulables**, a excepción de las **provisiones** por indemnizaciones laborales y las estipuladas en el art.39-20 y 21 de la LISR (LISR art.43-16) - ver arriba;

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ Los **gastos** que excedan los cuantías por aportes de **seguros colectivos** y por **donaciones** del art.39-7 y 16) (LISR art.43-17) - ver arriba;
- ◆ 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 de los **activos** productores de **renta** utilizados en la empresa, y 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** (LISR art.45-1);
- ◆ En los **arrendamientos financieros**, los bienes se consideran **activos fijos** del arrendador y se aplica lo dispuesto anteriormente (LISR art.45-2);
- ◆ 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 (LISR art.45-3);
- ◆ Los **exportadores** (adscritos al régimen especial de facilitación de exportaciones - Ley N° 382) pueden aplicar **deducciones** por **depreciación acelerada** de sus activos (LISR art.45-4).
 - 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**, cuando no es posible identificar los activos empleados y relacionados con la producción de bienes exportables);
- ◆ 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 (LISR art.45-5);
- ◆ 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 (LISR art.45-6).
 - 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 (LISR art.45-7); 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 (LISR art.45-8).

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** (LISR 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 ISR 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).

Son **contribuyentes** del impuesto, las personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión y otras entidades (incluidas las no residentes, con o sin establecimiento permanente) que obtienen **ganancias de capital**. 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 (LISR art.77-1);
- ◆ El Estado y sus entidades descentralizadas (LISR art.77-2); 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 suscritos por Nicaragua (LISR art.77-3).

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 (LISR art.82-1); y
- ◆ En los demás casos: por el **valor** total o proporcional **percibido** (LISR art.82-2).

Por su parte, en el caso de **transmisiones onerosas**, el **coste de adquisición** está formado por (LISR art.83-1):

- ◆ El **importe** total **abonado** (LISR art.83-1-a);
- ◆ El **coste** de las **inversiones y mejoras**, más los **gastos** correspondientes, excluidos los **intereses** de la financiación ajena satisfechos por el adquirente (LISR art.83-1-b);
- ◆ Del **coste** anterior se deducen las **amortizaciones y depreciaciones** aplicadas (LISR art.83-1-c);
- ◆ El **coste de adquisición** se **actualiza** en base a las variaciones del tipo de cambio del dólar USA (LISR art.83-1-d).

Además, 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 (LISR art.83-2).

- ◆ 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 ISR no es **deducible** para determinar su **base imponible**.

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 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 sujeta a un **tipo** del **30%** (LISR art.87-3)

Se encuentran **exentas** del ISR, las **ganancias** de **capital** siguientes (LISR art.79):

- ◆ Las **provenientes** de **títulos** valores del **Estado** emitidos hasta el 31 de diciembre del año 2009 (LISR art.79-1);
- ◆ Las que se integren como **rentas** de **actividades económicas**, en el caso de las entidades financieras reguladas y no reguladas, según lo dispuesto en la (LISR art.38) (LISR art.79-2);
- ◆ Las **ganancias** de **capital** del **donante** generadas con ocasión de las donaciones al Estado, Cruz Roja, entidades sin fines de lucro, personas dedicadas a la investigación, fomento y conservación del medio ambiente, incluidas en la (LISR art.39-16) (LISR art.79-3);
- ◆ Las **transmisiones gratuitas** recibidas por el donatario con ocasión de las **donaciones** referidas del (LISR art.39-16) (LISR art.79-4);
- ◆ Los **premios** (en dinero o en especie) de **loterías**, hasta una **cuantía** menor o igual a **C\$50.000,00** (LISR art.79-5); 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** (LISR art.79-6);

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.46-1).

Las **pérdidas** ocasionadas en periodos de **exención**, o **beneficio fiscal**, no pueden ser **trasladadas** a periodos en los que desaparece la **exención** o el **beneficio** (LISR art.46-2).

Las **pérdidas** soportadas en un ejercicio gravable se **deducen separadamente** de las sufridas en ejercicios gravables (anteriores o posteriores), por ser estas independientes entre sí, a efectos de su traslado fiscal, el cual debe efectuarse de forma independiente y no acumulativa. (LISR art.46-3)

Pérdidas de capital

Los **contribuyentes** que generan **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. Su **traslado y compensación** no es acumulativa, sino que debe efectuarse de forma separada e independiente. (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 **2023**, 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** (LISR art.15-I-2-a) e **intereses** (LISR art.15-I-2-b) efectuados por empresas residentes a residentes nicaragüenses están sujetos a una **retención final** del **15%** (LISR art-87-2), sobre el **70%** de la **renta bruta**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (LISR art.81).

Las **regalías** (LISR art.15-I-3), abonadas a residentes nicaragüenses están sujetas a una **retención final** del **15%** (LISR art.87-2), sobre la **renta bruta**.

La **renta** de los **bienes inmuebles** (LISR art.15-I-1), derivada por los residentes nicaragüenses, es gravada un **tipo de retención final** del **15%** (LISR art.87-2), sobre el **80%** de la **renta bruta**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **12%** (LISR art.80).

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%**.
- ◆ la **comercialización** de **madera** (RLISR art.44-2.4): **5%**.

Retenciones sobre pagos a no residentes

(LISR art.53)

Las rentas de **fuentes nicaragüense** derivadas por sociedades no residentes sin EP están sujetas a una **retención final**, a tipos diferentes en función de la actividad. Los **pagos** efectuados por residentes o EP de no residentes, a residentes en un **paraíso fiscal** están sujetos a una **retención final** del **30%** (LISR art.87-3).

Dividendos

Generalmente sujetos a una **retención final** del **15%**, sobre el **70%** de la **renta bruta** es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (RLISR art.62-a).

Intereses

Generalmente sujetos a una **retención final** del **15%**, sobre el **70%** de la **renta bruta**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (RLISR art.62-a). **10%** en el caso de **pagos** por **intereses** a determinados bancos internacionales no residentes) (LISR art.87-1).

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 **fuentes nicaragüense** obtenidas por las personas físicas (residentes y no residentes) (LISR art.3):

- ◆ las rentas de **trabajo** (LISR art.3-1);
- ◆ las rentas de **actividades económicas** (LISR art.3-2);
- ◆ las **rentas y ganancias de capital** (LISR art.3-3).

El ISR grava, asimismo, los **incrementos** no justificados de **patrimonio**⁷ y aquellas **rentas** no consideradas legalmente **exentas** o **exoneradas**.

Sujeto pasivo

El ISR se aplica a las **rentas percibidas o devengadas** de **fuentes nicaragüense** por los **contribuyentes**, obtenidas en territorio nicaragüense o que provengan de sus vínculos económicos con el exterior (LISR art.5).

A efectos del impuesto, se consideran **residentes** las personas físicas (LISR art.7):

- ◆ Nacionales o extranjeras, que permanecen en Nicaragua (de forma continua o discontinua) más de **180** días durante el año calendario, (LISR art.7-1);
- ◆ 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 (LISR art.7-2).

También se consideran **residentes** (LISR art.7.3):

- ◆ Los nacionales nicaragüenses residentes en el extranjero, por (LISR art.7-3-a):
 - miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares nicaragüenses (LISR art.7-3-a-i);
 - ostentan cargos o empleos oficiales del Estado nicaragüense y los funcionarios en servicio activo (LISR art.7-3-a-ii); o
 - ejercen empleos oficiales sin carácter diplomático ni consular (LISR art.7-3-a-iii).
- ◆ Las personas de nacionalidad extranjera con residencia habitual en Nicaragua, que desempeñan su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares, o los cargos oficiales de gobiernos extranjeros, cuando no existe reciprocidad (LISR art.7-3-b).

⁷ Se entiende por **incremento** no justificado de **patrimonio**, los ingresos percibidos por los **contribuyentes** que pueden justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos, sin el debido soporte del origen o de la capacidad económica de las personas que provean dichos fondos (RLISR art.5).

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, haya o no tenido presencia física en Nicaragua (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** (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.19-2);
- ◆ 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).
- ◆ Las **remuneraciones e ingresos** efectuados por gobiernos extranjeros a cargos oficiales, funcionarios y trabajadores dependientes (extranjeros) en representaciones diplomáticas y consulares en Nicaragua, siempre que exista **reciprocidad**. Se exceptúan los trabajadores nacionales con **remuneraciones** no sujetas a tributos análogos en los países de procedencia de la remuneración (LISR art.19-9).
- ◆ Las **remuneraciones e ingresos** efectuados por misiones y organismos internacionales a funcionarios y trabajadores (extranjeros) en las sedes oficiales nicaragüenses, exceptuando a los trabajadores nacionales (LISR art.19-10).
- ◆ Las **indemnizaciones (por inflación)** abonadas por el Estado a sus representantes, funcionarios o empleados del servicio exterior (LISR art.19-11).

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** (LISR art.11):

- ◆ Las **cuantías** abonadas o acreditadas a los **representantes políticos** y a miembros de **instituciones públicas** (LISR art.11-1); 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 (LISR art.11-2).
 - 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 **fuentes nicaragüenses** (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 (LISR art.12-1);
- ◆ 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 (LISR art.12-2);
- ◆ 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 (LISR art.12-3); 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 (LISR art.12-4).

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** tiene derecho a exigir el **pago** de la renta.

La **base imponible** de las **rentas del trabajo** está constituida por la **renta neta**, que se determina minorando la **renta bruta** no exenta (**renta gravable**), por la cuantía de las **deducciones autorizadas**, que se analizan más adelante (LISR art.20).

- ◆ La **base imponible** para las **dietas** es su **monto bruto** percibido.
- ◆ 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 fondos de ahorro y pensiones distintas de la seguridad social, debidamente autorizadas **no están sujetas** al impuesto sobre la renta.

Remuneraciones de directores

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 (LISR art.12-4), y son gravados mediante una **retención final** del **25%** sobre la **cuantía bruta** (RLISR art.18-2).

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 neta** anual derivada de actividades empresariales inferior a **C\$ 12 millones**, están sujetas al impuesto a **tipos progresivos** (ver más adelante). Para determinar su **renta 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** (LISR art.35).

Rendimientos de capital

El IR grava las **rentas de capital**, procedentes de activos, bienes y derechos del **contribuyente** (LISR art.74).

El impuesto sobre las **rentas de capital** se **devenga** en el momento (LISR art.75):

- ◆ 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).

Son **contribuyentes** del impuesto, las personas físicas residentes y las no residentes (con o sin establecimiento permanente), que **devengan** o **perciben rentas de capital** (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** (LISR art.79-1);
- ◆ Las **remesas familiares** percibidas por residentes (LISR art.79-7).

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 (**renta bruta**) 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**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (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 (**renta bruta**) 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**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (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 económica** al **tipo general**, en cuyo caso, el impuesto **retenido** puede ser **acreditado** frente al impuesto sobre la renta adeudado (LISR art.38).

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**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **12%** (RLISR art.61).

Ganancias de capital

El ISR 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 de la transmisión de los activos, bienes o de la cesión de derechos del **contribuyente** (LISR art.75-2).

Son **contribuyentes** del impuesto, las personas físicas **residentes** y **no residentes** (con o sin establecimiento permanente) que obtienen **ganancias de capital (onerosas)**. 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** derivadas (LISR art.79):

- ◆ de títulos **valores** del **Estado** emitidas hasta el 31 de diciembre del año **2009** (LISR art.79-1);
- ◆ por el **donante**, con ocasión de las donaciones al Estado, Cruz Roja, entidades sin fines de lucro, personas dedicadas a la investigación, fomento y conservación del medio ambiente, incluidas en (LISR art.39-16) (LISR art.79-3);
- ◆ por **donatarios** personas físicas dedicados a la investigación, fomento y conservación del medio ambiente (LISR art.79-4).
- ◆ de **premios** (en dinero, o en especie) de loterías, hasta una cuantía de **C\$50,000.00** (LISR art.79-5); y
- ◆ 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** (LISR art.79-6).

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 (LISR art.82-1); y
- ◆ En los demás casos: por el **valor** total o proporcional **percibido** (LISR art.82-2).

En caso de **transmisiones onerosas**, la **base imponible** está constituida por (LISR art.83):

El **coste de adquisición** que está formado por (LISR art.83-1):

- ◆ El **importe** total abonado (LISR art.83-1-a);
- ◆ El **coste** de las inversiones y mejoras, más los **gastos** correspondientes, excluidos los **intereses** satisfechos por la financiación ajena (LISR art.83-1-ba);
- ◆ Del coste anterior se deducen las **amortizaciones y depreciaciones** aplicadas (LISR art.83-1-c);
- ◆ El **coste** de adquisición se **actualiza** en base a las variaciones del tipo de cambio del dólar USA (LISR art.83-1-d).

Por su parte, 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 (LISR art.83-2).

- ◆ En caso de bienes sujetos a **registro público**, la valoración se efectúa por la **cuantía mayor** correspondiente al **precio de venta** estipulado en la escritura pública o el **valor catastral**.

El ISR no es **deducible** para determinar su **base imponible**.

Cuando el **contribuyente** no pueda documentar sus gastos, se aplica el **tipo** de **gravamen** al **60%** de la **cuantía percibida** (LISR art.83-3).

En la **transmisión** de **activos de fideicomisos** a fideicomisarios, la **base imponible** calculada se imputa (LISR art.83-4):

- ◆ Al **fiduciario**: por la parte correspondiente al valor aportado por el fideicomitente menos su valor de adquisición (LISR art.83-4-a).
- ◆ Al **fideicomisario** o a **terceros**: por la parte correspondiente al valor de transmisión al fideicomisario o terceros menos el valor aportado por el fideicomitente (LISR art.83-4-b).

En caso de **transmisiones gratuitas**, la **ganancia de capital** se determina por el **valor** de **transmisión** al **precio de mercado**, menos los **gastos** de estas (LISR art.84).

Las **ganancias de capital** son gravadas, con carácter general, a un **tipo del 15%**, aplicado a la **base imponible** (LISR art.87-2).

- ◆ 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

Los **contribuyentes** del impuesto pueden aplicar las siguientes **deducciones** de la totalidad de **rentas de trabajo** no **exentas** (LISR art.21):

- ◆ el **25%** de los **gastos** justificados de **educación, salud** y **servicios profesionales**, hasta una **cuantía** máxima actualmente vigente de **C\$ 15.000** (LISR art.21-1).
- ◆ las **contribuciones** a la **seguridad social** (LISR art.21-2).

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. Su traslado y compensación no son acumulativos, sino que se efectúan de forma separada e independiente (LISR art.86).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas

En **2023**, 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, aplicables a la **renta neta** (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

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**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (LISR art.62-a).

Intereses

Generalmente sujetos a una **retención final** del **15%**, sobre el **70%** de la **renta bruta**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **10,5%** (LISR art.62-a), (**10%** en el caso de **pagos por intereses** a determinados bancos internacionales no residentes) (LISR art.87-1).

Regalías

Generalmente sujetas a una **retención final** del **15%** sobre la **cuantía bruta** (LISR 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**, es decir un **tipo de retención efectivo** del **12%** (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 residentes** del ISR que llevan a cabo **actividades económicas**, están sujetos al denominado *Pago Mínimo Definitivo del ISR*, que resulta de aplicar la **alícuota** respectiva a la **renta bruta gravable** de dichas actividades (LISR art.58).

No obstante, están **exceptuados** del **pago mínimo definitivo** los **contribuyentes** (LISR art.59):

- ◆ del ISR, durante los primeros **3** 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 (LISR art.59-1):
 - la excepción anterior no se 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 (LISR art.59-2);
- ◆ por las **inversiones** sujetas a un plazo de maduración debidamente autorizadas (LISR art.59-3);
- ◆ formalmente inactivos (LISR art.59-4);
- ◆ que **interrumpen** su **actividad** por causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas (LISR art.59-5);
- ◆ sujetos a **regímenes simplificados** (LISR art.59-6);
- ◆ **exentos** legalmente del ISR por sus actividades económicas (LISR art.59-7); 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 (LISR art.59-8).

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 ISR anual (LISR art.60).

Base imponible y tipo de gravamen

El **pago mínimo definitivo** del ISR 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%** (LISR art.61-1);
- ◆ **Principales contribuyentes** (**renta bruta anual** situada entre **60** y **160** millones: **2%** (LISR art.61-2); y
- ◆ Demás **contribuyentes**: **1%** (LISR art.61-3).

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 ISR 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 ISR 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

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 (LIECMMJ art.231):

- ◆ **Máquinas de juegos** (LIECMMJ art.230-1); y
- ◆ **Mesas de juegos** (LIECMMJ art.230-2).

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

El impuesto se aplica a cada una de las **mesas y máquinas de juegos** en explotación, en base a los **tipos** siguientes (LIECMMJ art.233):

- ◆ **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) (LIECMMJ art.233-1);
- ◆ **Máquinas de juegos:** una cuantía equivalente en córdobas de **US\$40.00**, al tipo de cambio oficial del Banco Central de Nicaragua (BCN) (LIECMMJ art.233-2).

Liquidación y pago del impuesto

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** (LIECMMJ art.234).

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)

El denominado *Impuesto al Valor Agregado* aplicado en Nicaragua es un impuesto **plurifásico y no acumulativo**, que grava el **valor agregado** de las operaciones realizadas con los bienes, servicios, el uso y disfrute de bienes gravados, mediante la traslación y acreditación de este (LIVA art.113).

Hecho Imponible

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** (LIVA art.108).

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 (LIVA art.124-1).
- ◆ Las **adjudicaciones** en favor del acreedor (LIVA art.124-2).
- ◆ La **ausencia** injustificada de bienes de los **inventarios**, cuando dicha ausencia no es **deducible** del ISR de rentas de actividades económicas (LIVA art.124-3).
- ◆ El **autoconsumo** o el uso privado de los bienes de una empresa, cuando no sea **deducible** del ISR de rentas de actividades económicas (LIVA art.124-4).
- ◆ Las **bonificaciones** y **descuentos** que **no** son **imputables** como **ingresos** a efectos del impuesto sobre la renta (LIVA art.124-5).
- ◆ La **destrucción** de **bienes** o mercancías, no **deducibles** a efectos ISR de rentas de actividades económicas (LIVA art.124-6).
- ◆ Las **entregas** (por los productores a sus clientes) de **bienes muebles** fabricados por los primeros, utilizando materiales o bienes (total o parcialmente) suministrados por los segundos (LIVA art.124-7).
- ◆ Los **fideicomisos** (LIVA art.124-8).
- ◆ La **venta electrónica** de bienes (tangibles e intangibles) a través de **internet** (LIVA art.124-9).
- ◆ La **adquisición** de bienes tangibles en Nicaragua importados libres de derechos de aduana (LIVA art.124-10).

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) (LIVA art.132-1).
- ◆ Las **entregas** de **inmuebles**, incluyendo las que implican la incorporación de bienes muebles a un inmueble (LIVA art.132-2).
- ◆ 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 (LIVA art.132-3); y
- ◆ El **arrendamiento** de **bienes** y las **cuantías** por **amortización** del canon mensual de los arrendamientos financieros (LIVA art.132-4).

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 (LIVA art.125-1);
 - Se **abona** el **importe** de la contraprestación (LIVA art.125-2);
 - Se **efectúa** la **entrega** (LIVA art.125-3); y
 - En la **fecha** de **realización** del **acto**, para las demás operaciones consideradas como ventas (LIVA art.125-4).

- ◆ 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** (LIVA art.133-1);
 - Se **abona** la **contraprestación** pactada (LIVA art.133-2);
 - Se **exige** la **contraprestación** (LIVA art.133-3).

Sujetos Pasivos

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las **personas** físicas, jurídicas y demás entidades (fideicomisos, fondos de inversión, entidades o colectividades) 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 (LIVA art.111-1);
- ◆ Los poderes del Estado, por las donaciones recibidas (LIVA art.111-2);
- ◆ 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 (LIVA art.111-3);
- ◆ El ejército de Nicaragua y la policía nacional (LIVA art.111-4);
- ◆ Los Bomberos y la Cruz Roja (LIVA art.111-5);
- ◆ Las iglesias, confesiones religiosas, asociaciones y fundaciones religiosas con personalidad jurídica, por los bienes destinados exclusivamente a sus fines religiosos (LIVA art.111-6);
- ◆ Las cooperativas de transporte, por los equipos, insumos y repuestos, utilizados en la prestación servicios de transporte público (LIVA art.111-7);
- ◆ Las misiones diplomáticas y consulares, y sus representantes, en base a reciprocidad (LIVA art.111-8); y
- ◆ Las agencias y organismos internacionales de cooperación, incluidos sus agentes, de acuerdo con los convenios y acuerdos suscritos por Nicaragua (LIVA art.111-9).

Base Imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida:

- ◆ En la **venta de bienes**: 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 (LIVA art.126):
 - En las ventas de **bebidas alcohólicas, cerveza, cigarros** (puros), cigarrillos (puritos), cigarrillos, **aguas gaseadas** y aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas: por el **precio al detallista** (LIVA art.126-1); y
 - En las **faltas de inventario, destrucción de bienes y donaciones no deducibles** a efectos del ISR de actividades económicas: por la **cuantía mayor** correspondiente al **precio** consignado en las facturas o el **valor de mercado** (LIVA art.126-2).
- ◆ 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**: 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 (LIVA art.130):

- En las **importaciones ocasionales**: como en el párrafo anterior, más un **margen de comercialización del 30%** (LIVA art.130-1).
 - 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** (LIVA art.130-2); 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** (LIVA art.130-3).
- ◆ En la **prestación de servicios y cesiones del uso y disfrute de bienes**: por el **valor de la contraprestación**, más las cuantías adicionales por cualquier otro concepto (LIVA art.134):
 - 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 (LIVA art.127-1);
- ◆ 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 (LIVA art.127-2);
- ◆ Equipo e instrumental médico de todo tipo para la medicina humana (LIVA art.127-3);
- ◆ 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 (LIVA art.127-4);
- ◆ 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 (LIVA art.127-5);
- ◆ 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 (LIVA art.127-6);
- ◆ Leche modificada, maternizada, íntegra y fluida; preparaciones para la alimentación de lactantes a base de leche; y el queso artesanal (LIVA art.127-7);
- ◆ Los animales vivos, excepto mascotas y caballos de raza (LIVA art.127-8);
- ◆ Los pescados frescos (LIVA art.127-9);

- ◆ Las siguientes carnes frescas, refrigeradas o congeladas (no sometidas a proceso de transformación), embutidos o envase (LIVA art.127-10):
 - 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 (LIVA art.127-10-a);
 - La carne de cerdo (en sus diferentes cortes y despojos), excepto filetes, lomos, chuletas, costilla y tocino (LIVA art.127-10-b); y
 - La carne de pollo (en sus diferentes piezas y despojos), incluido el pollo entero, excepto la pechuga con o sin alas y filetes (LIVA art.127-10-c);
- ◆ El gas butano, propano (o una mezcla de ambos), en envases de hasta de **25** libras (LIVA art.127-11);
- ◆ 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) (LIVA art.127-12);
- ◆ Los bienes muebles usados (LIVA art.127-13);
- ◆ La transmisión de bienes inmuebles (LIVA art.127-14);
- ◆ Los bienes adquiridos por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres (LIVA art.127-15);
- ◆ 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 (LIVA art.127-16);
- ◆ 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 (LIVA art.127-17); 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 (LIVA art.127-18).

Las **importaciones o internaciones** de bienes (LIVA art.131):

- ◆ cuya venta se encuentra **exenta** en Nicaragua, excepto los bienes muebles usados (LIVA art.131-1);
- ◆ importados por nicaragüenses residentes en el extranjero y el menaje doméstico, de acuerdo con la legislación aduanera (LIVA art.131-2);
- ◆ importados temporalmente, reimportados u objeto de tránsito (LIVA art.131-3); y
- ◆ almacenados bajo control aduanero por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres (LIVA art.131-4).

Las **prestaciones de servicios** (LIVA art.136):

- ◆ Médicos y dentales de salud humana, exceptuando los de medicina estética no derivados de enfermedades y accidentes (LIVA art.136-1);
- ◆ Las primas de seguros agrícolas y de vehículos obligatorios (LIVA art.136-2);
- ◆ Espectáculos o eventos deportivos sin fines de lucro (LIVA art.136-3);
- ◆ Eventos religiosos promovidos por iglesias, asociaciones y confesiones religiosas (LIVA art.136-4);
- ◆ Transporte interno aéreo, terrestre, lacustre, fluvial y marítimo (LIVA art.136-5);
- ◆ Transporte de carga aéreo, terrestre, lacustre, fluvial y marítimo para la exportación (LIVA art.136-6);
- ◆ Educativos prestados por entidades docentes (LIVA art.136-7);
- ◆ Suministro de energía eléctrica para riego en actividades agropecuarias (LIVA art.136-8);
- ◆ Suministro público de agua potable (LIVA art.136-9);
- ◆ Los servicios bancarios y de microfinanzas (LIVA art.136-10);
- ◆ Los intereses, incluidos los del arrendamiento financiero (LIVA art.136-11);
- ◆ Las comisiones por operaciones bursátiles realizadas en bolsas de valores y bolsas agropecuarias debidamente autorizadas (LIVA art.136-12);
- ◆ De factoring (LIVA art.136-13);
- ◆ De arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda sin amueblar (LIVA art.136-14); y
- ◆ De arrendamiento de tierras, maquinaria o equipo para uso agropecuario, forestal o acuícola (LIVA art.136-15).

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 (LIVA art.139-2).
- ◆ En las **ventas posteriores** a la **importación** de los bienes con exoneración aduanera (LIVA art.139-3).

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 (LISC art.149-1);
- ◆ **Importación** e internación de bienes (LISC art.149-2); y
- ◆ **Exportación** de bienes (LISC art.149-3).

El ISC no se considera **ingreso** (a efectos del ISR 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** (LISC art.165):

- ◆ Las **donaciones** efectuadas sin derecho a **deducción** en el impuesto sobre la renta (LISC art.165-1).
- ◆ Las **adjudicaciones** en favor del acreedor (LISC art.165-2).
- ◆ La **ausencia** injustificada de **bienes** de los **inventarios**, cuando ésta no es **deducible** del ISR de actividades económicas (LISC art.165-3).
- ◆ El **autoconsumo** o el uso privado de los bienes de una empresa, cuando no es **deducible** del ISR de actividades económicas (LISC art.165-4).
- ◆ Las **bonificaciones** y **descuentos**, cuando exceden de la **cuantía** anual permitida (LISC art.165-5).
- ◆ La **destrucción de bienes** o mercancías, no **deducibles** a efectos del impuesto sobre la renta (LISC art.165-6).
- ◆ 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 (LISC art.165-7).
- ◆ La **venta electrónica** de bienes (tangibles e intangibles) a través de **internet** (LISC art.165-8).
- ◆ La **adquisición de bienes tangibles** en Nicaragua importados en Nicaragua libres de derechos de aduana (LISC art.165-9).

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 (LISC art.166-1);
- ◆ En la de abono del precio del bien (LISC art.166-2); y
- ◆ En el que se efectúa su entrega (LISC art.166-3).

En las **importaciones** (LISV art.170): 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 (LISC art.152-1);
- ◆ Los **ensambladores** y las personas que encargan a otros la fabricación o producción de bienes gravados (LISC art.152-2);
- ◆ 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 (LISC art.152-3);
- ◆ Los **fabricantes o productores**, por la **enajenación** de **bebidas** alcohólicas, cervezas y alcohol etílico (LISC art.152-4); y
- ◆ Los **importadores** en la importación y en la **primera enajenación** de **bebidas** alcohólicas, cervezas y alcohol etílico (LISC art.152-5).

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 (LISC art.153-1);
- ◆ Los Poderes de Estado, por las donaciones recibidas (LISC art.153-2);
- ◆ 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 (LISC art.153-3);
- ◆ El Ejército de Nicaragua y la Policía Nacional (LISC art.153-4);
- ◆ Los Cuerpos de Bomberos y la Cruz Roja Nicaragüense (LISC art.153-5);
- ◆ 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 (LISC art.153-6);
- ◆ Las cooperativas de transporte, en cuanto a equipos de transporte, llantas nuevas, insumos y repuestos, utilizados para prestar servicios de transporte público (LISC art.153-7);
- ◆ Las representaciones diplomáticas y consulares, y sus representantes, siempre que exista reciprocidad, excepto los nacionales que presten servicios en dichas representaciones (LISC art.153-8); 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 (LISC art.153-9).

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida:

En la **venta de bienes**: por el **precio de venta** del fabricante o productor, excepto en los casos siguientes (LISC art.167):

- ◆ En las **ventas** de jugos, refrescos, aguas gaseadas y aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas y bebidas energéticas: por el **precio al detallista** (LISC art.167-1).
 - En el caso de **bebidas alcohólicas, vinos y cervezas**, la **base imponible** es (LISC art.167-1-a):
 - Para el impuesto *ad valorem*: el **precio al detallista** (LISC art.167-1-1-a-i); y,
 - Para el impuesto específico: el **litro de alcohol** (LISC art.167-1-1-a-ii); y,
 - En el caso de los **cigarros** (puros), **cigarritos** (puritos) y **cigarrillos**: por el **millar de cigarrillos** (o su equivalente por unidad) y en el caso de los **cigarros** y **cigarritos**, por el **peso** por kilogramo (LISC art.167-1-b).
- ◆ En las **faltas de inventario, destrucción de bienes y donaciones no deducibles** a efectos del ISR de actividades económicas: 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** (LISC art.167-2).

En las **importaciones**: por el **valor en aduana**, más los tributos adicionales y demás gastos incluidos en la declaración aduanera. Esta misma **base** se aplica cuando el importador está **exento** de aranceles, pero no del ISC, excepto en los casos siguientes (LISC art.171):

- ◆ En las **importaciones para uso o consumo propio**: la **base imponible** se determina como en el párrafo anterior (LISC art.171-1).
- ◆ 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** (LISC art.171-2); y
- ◆ En las **importaciones** de los siguientes bienes: jugos, refrescos, aguas gaseadas, aguas gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas, y bebidas energéticas: por el **precio al detallista** (LISC art.171-3):
 - En el caso de **bebidas alcohólicas, vinos y cervezas**, la **base imponible** es (LISC art.171-3-a):
 - Para el **impuesto ad valorem**: el **precio al detallista** (LISC art.171-3-a-i); y,
 - Para el **impuesto específico**: el **litro de alcohol** (LISC art.171-3-a-ii).
 - En el caso de los **cigarros** (puros), **cigarritos** (puritos) y **cigarrillos**: por el **millar de cigarrillos** (o su equivalente por unidad) y en el caso de los **cigarros** y **cigarritos**, por el **peso** por kilogramo (LISC art.171-3-b).

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

Los **tipos** de **gravamen** aplicables sobre los bienes gravados con el ISC se incluyen en los **Anexos I y II** (LISC art.151).

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\$ 60,00** por cada litro de alcohol (a partir de **1 enero 2023**, en base al Acuerdo Ministerial N° N° 017-2022).

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. En el caso de **operaciones exentas**, el ISC se considera como coste o gasto **deducible** a efectos del ISR de actividades económicas. (LISC art.158).

Exenciones

Se aplica una **exención** en el ISC, en el caso de las **ventas** de los bienes (LISC art.168):

- ◆ No incluidos en el **Anexo I y II** (LISC art.168-1); y
- ◆ **Enajenados** y **adquiridos** por **empresas** que operan bajo el régimen de **puertos libres** (LISC art.168-2).

Por su parte, se aplica una **exención** en el ISC a (LISC art.172):

- ◆ Los **sujetos exentos** del ISC, en la enajenación de bienes, incluidos anteriormente en el apartado de los sujetos pasivos (LISC art.172-1);
- ◆ Los bienes importados por nicaragüenses residentes en el extranjero y el menaje doméstico, de conformidad con la legislación aduanera (LISC art.172-2);
- ◆ Los bienes importados temporalmente, reimportados u objeto de tránsito (LISC art.172-3); y
- ◆ Los bienes adquiridos por empresas que operan bajo el régimen de puertos libres (LISC art.172-4).

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 (LISC art.180-1);
- ◆ En las **importaciones**: el **pago** se efectúa en base a la **declaración aduanera** correspondiente, con anterioridad al retiro de las mercancías (LISC art.180-2); 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 (LISC art.180-3).

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

El impuesto grava las **ventas** realizadas por los **sujetos pasivos** de **derivados** del **petróleo** a las estaciones de servicio para transporte terrestre, así como los bienes destinados al **autoconsumo** de los **sujetos pasivos** (LIEFOMAV art.209).

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** (LIEFOMAV art.217-1);
- ◆ Las **adjudicaciones** en favor del acreedor (LIEFOMAV art.217-2);
- ◆ El **faltante** y las **mermas** no permisibles de los bienes en el inventario, cuando éstos no fueren deducibles del ISR de rentas de actividades económicas (LIEFOMAV art.217-3); y
- ◆ El **autoconsumo** por parte de la empresa, cuando sea **deducible** para fines del ISR de rentas de actividades económicas (LIEFOMAV art.217-4).

El impuesto se **devenga**:

En el caso de **ventas** en el momento de (LIEFOMAV art.218):

- ◆ **Emisión** de la factura correspondiente (LIEFOMAV art.218-1).
- ◆ **Abono** del precio del bien (LIEFOMAV art.218-2).
- ◆ La **entrega** (LIEFOMAV art.218-3).
- ◆ **Destino** de los bienes para el autoconsumo de la empresa y sus empleados (LIEFOMAV art.218-4).

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 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 (LIEFOMAV art.153-2.c).

El **pago** del impuesto se efectúa (LIEFOMAV art.226):

- ◆ En el caso de **ventas: mensualmente**, en los primeros **15** posteriores al periodo gravado, o mediante anticipos (LIEFOMAV art.226-1).
 - Los **grandes contribuyentes** deben efectuar **pagos** anticipados **semanales** a cuenta (**deducibles**) del IEFOMAV **mensual** (LIEFOMAV art.154-2).
- ◆ En las **importaciones**: de acuerdo con la **declaración aduanera**, con anterioridad al retiro de las mercancías de la aduana (LIEFOMAV art.226-2).

Los **sujetos pasivos no pueden acreditarse** 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

El impuesto grava (LIECT art.187):

- ◆ Las **ventas** de estos productos fabricados en Nicaragua (LIECT art.187-2);
- ◆ Las **importaciones** (LIECT art.187-1).

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, cigarrillos** 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 **2023**, el **tipo** del **impuesto** aplicable a los incisos arancelarios de acuerdo con el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) es el siguiente:

Año	Cigarrillos (C\$)	Cigarros, cigarrillos y picadura de tabaco (C\$)
2023	3.842	2.562

Fuente: Acuerdo Ministerial N° 018-2022

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

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 (LIECC art.193).

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** (LIECC art 200-1);
- ◆ Las **adjudicaciones** a favor del acreedor (LIECC art 200-2);
- ◆ El **faltante** y las **mermas** no permisibles de los bienes en el inventario, cuando éstos no fueren **deducibles** del ISR de actividades económicas (LIECC art 200-3); y
- ◆ El **autoconsumo** para la empresa, cuando no sea **deducible** para fines del ISR de actividades económicas (LIECC art 200-4).

El impuesto se **devenga**:

En el caso de **ventas**: en el momento de (LIECC art.201):

- ◆ **Emisión** de la **factura** (LIECC art.201-1);
- ◆ **Abono** del precio (LIECC art.201-2);
- ◆ Su **entrega** (LIECC art.201-3);
- ◆ **Cuantificación** de las faltas y mermas (LIECC art.201-4); y
- ◆ Destino de los bienes para **autoconsumo** de la empresa y sus empleados (LIECC art.201-5).

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

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto, las personas (físicas y jurídicas) **fabricantes o importadoras** de los productos gravados (LIECC art.196).

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

El IECC se **liquida mensualmente**, por el volumen de productos vendidos en el periodo (LIECC art.206). La **declaración y pago** del impuesto debe realizarse en los primeros **5** días del mes siguiente al del periodo gravado (LIECC art.207):

- ◆ En las **ventas** de bienes: el **pago** se realiza en la Administración Tributaria, mediante **anticipos o pagos a cuenta** (LIECC art.207-1);
- ◆ En las **importaciones**: de acuerdo con la **declaración aduanera**, con anterioridad a la retirada de los bienes de la aduana (LIECC art.207-2).

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 de la Ley de Concertación Tributaria - LCT, 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 (LICF art.246)**. Los **contribuyentes** que forman parte de este régimen deben estar inscritos ante la Administración Tributaria (LICF art.247).

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 (LICF art.248-1);

- ◆ Pequeñas **pulperías** (LICF art.248-2); y
- ◆ **Pequeños contribuyentes mayores de 60 años** (LICF art.248-3).

Por otra parte, quedan **excluidos** del Régimen (LICF art.249):

- ◆ Las personas jurídicas (LICF art.249-1);
- ◆ Los importadores (LICF art.249-2);
- ◆ Los exportadores (LICF art.249-3);
- ◆ Los establecimientos permanentes de personas no residentes (LICF art.249-4);
- ◆ Los administradores de fideicomisos (LICF art.249-5);
- ◆ Las sociedades de hecho (LICF art.249-6);
- ◆ Las personas físicas que ejercen profesiones liberales (LICF art.249-7);
- ◆ 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 (LICF art.249-8); y
- ◆ Los fabricantes de bebidas alcohólicas, cervezas y alcohol etílico (LICF art.249-9).

Esta **exclusión** también se aplica a los **contribuyentes** ubicados en **centros comerciales** y similares (LICF art.250).

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** (LICF art.251-1).
- ◆ disponen de **inventario de mercancías** con un coste **no superior** a **C\$ 500.000** (LICF art.251-2).

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

Los **contribuyentes** que obtienen **pérdidas** debidamente comprobadas, por causa fortuitas o de fuerza mayor, no están obligados al **pago** de la **tarifa** anterior hasta una **cuantía** de la **cuota** correspondiente a **12** meses, siempre de acuerdo con lo dispuesto por la administración tributaria (LICF art.255).

Por su parte, los **contribuyentes** que perciben **ingresos mensuales** medios superiores a los **C\$100.000**, deben comunicarlo a la administración tributaria para que esta proceda a su traslado al **régimen general** (LICF art.256).

Liquidación y pago del impuesto

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 (RLICF art.167).

Los **contribuyentes** del régimen **no** están **obligados** a **presentar declaraciones** ante la Administración Tributaria, ni a **abonar** el **ISR** de **actividades económicas**, excepto las **retenciones** en la fuente que le sean efectuadas por **contribuyentes** del ISR del régimen general. Tampoco están obligados a **efectuar anticipos** y **retenciones** a cuenta del ISR, 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 de la Ley de Concertación Tributaria – LCT, 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.

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del Régimen, los **pequeños** y **medianos productores** y **comercializadores** de bienes agropecuarios cuyas **ventas** se realizan en bolsas agropecuarias (LCT art.261).

Exenciones

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** (LCT art.264).

Quedan **excluidas** del régimen, las actividades de **importación** y **exportación** (LCT art.270).

Base imponible

Están comprendidas en este régimen, las **transacciones** efectuadas por los **contribuyentes** en Bolsas Agropecuarias de una cuantía anual **menor o igual a C\$ 40 millones** (LCT art.265).

La **base imponible** está constituida por el **valor** de la **venta** de bienes agropecuarios realizados en las Bolsas agropecuarias (LCT art.266).

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica en base a los siguientes **tipos de retención definitiva** (LCT art.267):

- ◆ Arroz y la leche cruda: **1%** (LCT art.267-1).
- ◆ Bienes agrícolas primarios: **1,5%** (LCT art.267-2).
- ◆ Demás bienes del sector agropecuario: **2%** (LCT art.267-3).

Esta **retención** se considera **definitiva** del ISR de actividades económicas (LCT art.268)

Liquidación y pago del impuesto

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 (RLCT art.176).

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 de la Ley de Concertación Tributaria – LCT, 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 **2023** (LITF art.240):

Documentos	Córdobas (C\$)
1. Atestado de naturalización:	
a. Para centroamericanos y españoles	361
b. Para personas de otras nacionalidades	890
2. Atestados de patentes y marcas de fábricas	181
3. Certificados de daños o averías	90

Documentos	Córdobas (C\$)
4. Certificaciones y constancias, aunque sean negativas, a la vista de libros y archivos	
a. Para acreditar pagos efectuados al Fisco	39
b. De solvencia fiscal	39
c. De no ser contribuyente	39
d. De residencias de los extranjeros y su renovación anual	361
e. De sanidad para viajeros	90
f. De libertad de gravamen de bienes inmuebles en el Registro Público	90
g. De inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble o Mercantil	90
h. Del estado civil de las personas	45
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	90
j. Los demás	90
5. Declaración que deba producir efectos en el extranjero	181
6. Expedientes de juicios civiles de mayor cuantía, mercantiles y de tramitación administrativa o tributaria, cada hoja	19
7. Incorporación de profesionales graduados en el extranjero (atestado)	181
8. Obligaciones de valor indeterminado	90
9. Poderes especiales y generales judiciales	90
10. Poderes especialísimos, generalísimos y generales de administración	129
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	13
b. De testimonio, cada hoja	19
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

Documentos	Córdobas (C\$)
16. Reconocimiento de cualquier obligación o contrato no especificado en esta Ley	181
17. Registro de marcas de fábrica y patentes (atestado de)	90
18. Servidumbre (constitución de)	90
19. Títulos o concesiones de riquezas naturales:	
a. De exploración	1.807
b. De explotación	18.067

Fuente: Acuerdo Ministerial N° 015-2022, de 21-12-2022.

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).

Hay posibilidades de **descarga** del **timbre** a partir de septiembre de **2023**.

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

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 (D 455-89 art.3).

Cuando las ventas o prestaciones de servicios se llevan a cabo en las circunscripciones de **dos** o más municipios la **matricula** debe de efectuarse en cada uno de los municipios donde al **contribuyente** dispone de 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 **tres** últimos meses del año anterior, o de los meses transcurridos desde la fecha de apertura, si fuera menor de **tres**.

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, están sujetos a un **tipo** del **1%** (D 455-89 art.12).

Liquidación y pago del impuesto

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 cuantía 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 han sido conglobados (vgr. productos derivados del petróleo), no tributan por este impuesto. No obstante, están 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. Impuestos sobre Bienes Inmuebles

A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

(Decreto N° 3-1995, publicado 31-1-1995 - LIBI -)

Hecho imponible

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 (LIBI art.2):

- ◆ Los **terrenos**, las **plantaciones** estables o permanentes, y las **instalaciones** o **construcciones** fijas y permanentes que en ellos existen (LIBI art.2-a); 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 (LIBI art.2-b).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** o **contribuyentes** del IBI, las personas siguientes en orden de prelación:

- ◆ Los **propietarios** (LIBI art.3-a);
- ◆ Los **nudos propietarios** y **usufructuarios**, de forma indistinta y solidaria (LIBI art.3-b);
- ◆ Los **usuarios** o **habitadores** (LIBI art.3-c);
- ◆ 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 (LIBI art.3-d);
- ◆ Los **propietarios** de las mejoras o cultivos permanentes o los **propietarios** de los **terrenos** en forma solidaria (LIBI art.3-e); y
- ◆ Las **personas vendedoras** de **inmuebles** que no informan al municipio sobre la operación (LIBI art.3-f).

Base imponible

La **base imponible** del impuesto está constituida por los **valores siguientes**, en orden de prelación (LIBI art.12):

- ◆ El **valor catastral** municipal emitido y notificado por el municipio (LIBI art.12-a);
- ◆ El **autoavalúo** municipal declarado por el **contribuyente** en base a las normas municipales (LIBI art.12-b); y
- ◆ El **valor estimado** por el **contribuyente**, en base a la **declaración** descriptiva de sus propiedades inmuebles (LIBI art.12-c).

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

Se aplica una **exención** en el **pago** del IBI, pero quedan obligados a presentar **declaración** para obtener el **crédito** respectivo contra el **impuesto** por los **inmuebles** que posean y que están relacionados exclusivamente con sus fines, a las siguientes personas (LIBI art.6):

- ◆ Las asociaciones de municipios (LIBI art.6-1);
- ◆ Las cooperativas agropecuarias y agroindustriales, en los **2** primeros años desde su constitución legal (LIBI art.6-2);
- ◆ Las comunidades indígenas (LIBI art.6-3);
- ◆ Las instituciones benéficas y de asistencia social sin fines de lucro (LIBI art.6-4);
- ◆ Las personas jubiladas (propietarias o usufructuarias) de su vivienda habitual (LIBI art.6-5);
- ◆ Las universidades y centros de educación técnica superior (LIBI art.6-6);
- ◆ Las instituciones culturales, científicas, deportivas y artísticas; los sindicatos y asociaciones de trabajadores y profesionales; y las asociaciones gremiales, sin fines de lucro (LIBI art.6-7);
- ◆ Las empresas que operan en Zonas Francas industriales de Exportación (LIBI art.6-8);
- ◆ Los Cuerpos de Bomberos (LIBI art.6-9);
- ◆ La Cruz Roja Nacional (LIBI art.6-10).

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 por los 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1041
	A. Impuesto a la Renta Empresarial - IRE: Personas Jurídicas.....	1041
	B. Impuestos a la Renta Personal - IRP: Personas Físicas	1051
	C. Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades - IDU	1060
	D. Impuesto a la Renta de No Residentes - INR.....	1062
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1064
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1065
	A. Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	1065
IV.	Impuestos Selectivos	1070
	A. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).....	1071
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1075
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1076
	A. Gravamen Arancelario a la Importación	1076
VII.	Regímenes Simplificados.....	1076
	A. Régimen Simplificado para Medianas Empresas (SIMPLE)	1076
	B. Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (RESIMPLE).....	1078
VIII.	Otros	1079
	A. Impuestos a los Actos y Documentos	1079

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Propiedad	1080
	A. Impuesto de Patente de Comercio, Industrias, Profesiones y Oficios.....	1080

B. Impuesto de Patente a los Rodados.....	1081
C. Impuesto Inmobiliario	1081
D. Impuesto Adicional a los Baldíos	1082
E. Impuesto Adicional al Inmueble de Gran Extensión y a los Latifundios	1082
F. Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.....	1083

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones al Régimen de Seguro Social	1083
---	------

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

El denominado *Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)*, grava la totalidad de las **rentas, beneficios** o las **ganancias** de **fFuente 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) (LIRE art.1).

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).

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 (LIRE art.6-1).
- ◆ Las **cesiones de uso** de bienes y derechos utilizados o aprovechados en Paraguay, aún en forma parcial (LIRE art.6-2).
- ◆ 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 (LIRE art.6-3).
- ◆ 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 (LIRE art.6-4).
- ◆ Los **seguros y reaseguros** de cobertura de riesgos en Paraguay, o sobre personas y entidades residentes en Paraguay (LIRE art.6-5).
- ◆ Las **operaciones de transporte internacional** de bienes o personas, excluidas las originadas en otro país o jurisdicción (LIRE art.6-6).
- ◆ Las **operaciones con instrumentos financieros derivados**, realizadas por entidades constituidas o radicadas en Paraguay (LIRE art.6-7).

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 (LIRE art.7).

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

Se consideran **sujetos pasivos (contribuyentes)** del impuesto a (LIRE art.2):

- ◆ Las **empresas unipersonales** y las **sucesiones indivisas** de los propietarios de estas empresas (LIRE art.2-1).
- ◆ Las **sociedades** simples, sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, en comandita simple y las sociedades de capital e industria (LIRE art.2-2).
- ◆ Los **Consortios** para la realización de obras públicas (LIRE art.2-3).
- ◆ Las **asociaciones, corporaciones, fundaciones, cooperativas** y las mutuales (LIRE art.2-4).
- ◆ Las **entidades jurídicas transparentes** (LIRE art.2-5).
- ◆ Las **empresas públicas** y otras entidades, incluidas las sociedades de economía mixta (LIRE art.2-6).
- ◆ Las **sucursales, agencias o establecimientos permanentes** de personas no residentes que realizan actividades gravadas en Paraguay (LIRE art.2-7).
- ◆ Las **demás entidades** jurídicas no mencionadas anteriormente (LIRE art.2-8).

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** (LIRE art.5-1).
- ♦ Las **personas** jurídicas y demás entidades **constituidas** en el **exterior**, que establecen su **domicilio en Paraguay**, desde su inscripción en el Registro Público correspondiente (LIRE art.5-2).

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** afectos al **activo fijo**, se aplica el criterio del numeral anterior.
- ♦ 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.8-7; RLIRE 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 **inversiones**¹ (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).
 - Los **incrementos patrimoniales** derivados de **revalúos** técnicos de activos y por cambios biológicos son gravables en el ejercicio de su venta efectiva.
- ♦ 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).

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.

La **renta neta** se determina deduciendo de la **renta bruta** todos aquellos **gastos** (no superiores al precio de mercado) necesarios para la obtención de esta y el mantenimiento de su fuente productora, siempre que representen un **gasto real**, se encuentren debidamente **documentados** hayan sido **retenidos**, en su caso, y su precio no sea superior al de mercado, en los casos de auto factura (LIRE art.14).

Rentas exentas

Se aplica una **exoneración (objetiva)** en el IRE a las siguientes **rentas** provenientes de (LIRE art-25-1):

- ◆ Los **intereses y utilidades** de **deuda pública** emitidos por el Estado y los municipios (LIRE art.25-1-a).
- ◆ Las **actividades educativas** prestadas por personas o entidades reconocidas (LIRE art.25-1-b).
- ◆ 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 (LIRE art.25-1-c).
- ◆ Los **excedentes de cooperativas**, derivados de operaciones con sus socios u otras cooperativas; los destinados a **reserva legal**, al fondo de educación y los **aportes** a las federaciones cooperativas (LIRE art.25-1-d).
- ◆ Las **operaciones de fletes internacionales** de las empresas de transporte, destinados a la exportación (LIRE art.25-1-e).
- ◆ Los **intereses** percibidos del Banco Central del Paraguay por la colocación de Letras de Regulación Monetaria y Cartas de Compromiso (LIRE art.25-1-f).
- ◆ 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 (LIRE art.25-1-g).
- ◆ Los **rendimientos y ganancias de capital** de los **fondos de inversión** (LIRE art.25-1-h).

También se aplica una **exoneración (subjativa)** a las **rentas** obtenidas por (LIRE art.25-2):

- ◆ 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 (LIRE art.25-2-a).
- ◆ Las **entidades religiosas** autorizadas (LIRE art.25-2-b).
- ◆ Las **asociaciones, fundaciones y entidades** de interés público **sin ánimo de lucro** y similares (partidos, sindicatos y gremios empresariales) (LIRE art.25-2-c).
 - La **exención** también se aplica a los **ingresos** por cuotas sociales y de entradas a espectáculos organizados por las anteriores.
 - Por el contrario, la **exención** no se aplica a una serie amplia de actividades permanentes y de carácter empresarial.
- ◆ Las **entidades de Seguridad Social**, incluidas las mutuales (LIRE art.25-2-d).

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

De esta manera, los **contribuyentes** pueden **deducir** (LIRE art.15):

- ◆ 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 compensaciones** a trabajadores dependientes, siempre que se hayan abonado los seguros sociales correspondientes y las abonadas a **contribuyentes** del IRP no sujetos a seguros sociales (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 (LIRE art.6; 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 de constitución y organización**, incluidos los preoperativos y los de reorganización (por adquisición, fusión, escisión, cambios de modelo de negocio, cambios de marca o logos), los cuales pueden también ser **amortizados** en un plazo de hasta 5 años, a opción del **contribuyente** (LIRE art.9).
- ◆ 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 (LIRE art.10; RLIRE art.56).
- ◆ Las **pérdidas extraordinarias**² en los activos de la empresa, por causas fortuitas o de fuerza mayor, 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 **previsiones** 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).

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** y **contribuciones** en favor de los **empleados contratados** con **terceros** (habitación, víveres, provisiones, sepelios, asistencia sanitaria, entrenamiento, educación continua y formación técnica o cultural), debidamente documentados a nombre del **contribuyente** (LIRE art.15-21).
- ◆ Los **gastos** por **intereses** de 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 (LIRE art.15-23-a).
 - La **casa matriz** u otras **sucursales** o agencias del exterior (LIRE art.15-23-b).
 - Las **empresas vinculadas** (LIRE art.15-23-c).

Dichos **gastos** están limitados al **30%** de la **renta neta** del ejercicio (antes del cómputo de la deducción) y, en ningún caso:

- ◆ Pueden superar los precios de mercado;
- ◆ Devengar intereses superiores al promedio de tipos pasivos (bancarios o financieros) aplicables a operaciones similares;
- ◆ Deben estar sujetos a retención, con independencia de su deducibilidad, y;
- ◆ Haber sido ingresados al Tesoro.

La **deducibilidad** de los **gastos** anteriores está limitada, en su conjunto, al **1%** del **ingreso bruto** cuando se verifican determinadas condiciones.

Gastos no deducibles

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 las 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 **fuentes extranjeras** (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 **fuentes extranjeras**, 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

Bienes	Vida útil (años)	Valor residual (%)
Transporte Ferroviario.		
• Locomotoras, vagones, autovías, zorras y materiales rodantes de cualquier clase:	20	20
• Construcción de vías y demás bienes:	10	20
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 es 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

Bienes	Vida útil (años)	Valor residual (%)
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 intangibles**⁷ 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 impuesto, los cuales deben ser imputados a los ejercicios fiscales en que se concreta el primero de los siguientes hechos (RLIRE art.60):

- Si han transcurrido **36 meses**, a partir del momento en que se hacen exigibles, sin haber sido percibidos (RLIRE art.60-1).
- Se haya 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 haya sido dictada (RLIRE art.60-2).
- Se haya declarado la **quiebra** del deudor del crédito por la autoridad competente (RLIRE art.60-3).
- Se haya dictado por autoridad competente, la resolución homologando el concordato del **concurso** de **acreedores** (RLIRE art.60-4).

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 **previsiones** 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 Empresarial (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**.

⁷ Los bienes intangibles adquiridos a través de una compra constituyen una inversión real y se computan en el activo (RLIRE art.33).

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 consecutivos. Las **pérdidas** de ejercicios anteriores pueden **compensarse anualmente** hasta una cuantía del **20%** de las **rentas netas** de los ejercicios fiscales futuros (LIRE art.18).

Las **pérdidas** procedentes de **actividades ilegales** y las cubiertas por **indemnizaciones** no son **deducibles**.

Pérdidas de capital

Con carácter general, no se permite el **traslado** hacia adelante o hacia atrás de estas **pérdidas**.

Las **pérdidas** de **capital** sufridas por **causas fortuitas** o de **fuerza mayor** (LIRE art.15-11), así como las originadas por hechos punibles cometidos por terceros contra los bienes aplicados para la obtención de **rentas** (LIRE art.15-11), pueden ser **deducidas** como **gasto** del ejercicio sólo en la medida que no estén cubiertos por **seguros** e **indemnizaciones** (RLIRE 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-IRE, 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 al denominado *Impuesto de no Residentes (INR)*, en base a una **retención final** aplicada sobre la **cuantía bruta** de las **rentas de fuente paraguaya**.

Dividendos

Los **dividendos** y las **distribuciones** de beneficios realizadas a personas no residentes están **sujetas** al denominado *Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU)*⁸, a un **tipo** del **15%** aplicable sobre la **cuantía bruta**.

⁸ Este impuesto se analiza más adelante.

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 Personal – LIRP; Reglamento: Decreto N° 3184-2019, de 30-12-2019 - RLIRP)

Hecho imponible

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 (LIRP art.47-1).
- ♦ Las **rentas derivadas** de la **prestación** de **servicios** personales **independientes** y en **relación** de **dependencia** (LIRP art.47-2).

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** (LIRP art.48):

- ♦ 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 (LIRP art.48-1).
- ♦ Las **retribuciones** por la prestación de servicios personales en relación de **dependencia** o **no**, abonadas por el Estado a los **contribuyentes** de este impuesto (LIRP art.48-2).
- ♦ Las **retribuciones** por la prestación de servicios personales desarrollados **fuera de Paraguay** por **contribuyentes** de este Impuesto, siempre que los servicios son prestados a **contribuyentes** del IRE o del IRP (LIRP art.48-3).

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** (LIRP art.49-1).
- ◆ Los **padres, tutores o curadores**, por las **rentas** obtenidas por quienes se encuentran bajo su patria potestad, su tutela o su curatela (LIRP art.49-2).
- ◆ Las **personas de nacionalidad paraguaya** por su condición de (LIRP art.49-3):
 - Miembros de misiones diplomáticas y consulares paraguayas (LIRP art.49-3-a y b).
 - 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 (LIRP art.49-3-c).
 - 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 (LIRP art.49-3-d).

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

A efectos de la determinación del impuesto, las **rentas** se dividen en las siguientes **categorías** (LIRP art.53):

- ◆ Las **rentas y ganancias del capital** (LIRP art.53-1).
- ◆ Las **rentas** derivadas de la **prestación de servicios personales** (dependientes o independientes) (LIRP art.53-2).

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 G. **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 **fuentes paraguayas** 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 **rentas** 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)*⁹, que se analiza más adelante.

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**¹⁰, excluidas las **rentas gravadas** por el IDU (LIRP art.57-3).
- ◆ 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).

⁹ Ver RESIMPLE, más adelante.

¹⁰ 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.

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

Los **intereses** percibidos por las personas físicas son **gravados** por el IRP (RLIRP art.18).

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; 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

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** (RLIRP art.15-1), o
- ◆ Del **precio total**, una vez **deducidos** los **gastos** reales directamente relacionados con la **renta**, documentados a nombre del propietario (RLIRP art.15-2).

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).

A efectos del impuesto, constituyen **ganancias de capital**:

- ◆ Las **derivadas** de la **enajenación** o **cesión** de **inmuebles** (LIRP art.57-6).
- ◆ Las **derivadas** de la **enajenación** o **cesión** de bienes **muebles** (registrables o no) o **derechos** sobre estos, situados en Paraguay (LIRP art.57-7).
- ◆ Los **premios** de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares realizados en el Paraguay (LIRP art.57-8).
- ◆ Las **incorporaciones gratuitas** al patrimonio de bienes (muebles e inmuebles) localizados en Paraguay y de **derechos** sobre estos ejercitables en Paraguay (LIRP art.57-9).
- ◆ Los **rescates** (totales o parciales) de **acciones** y **participaciones** de entidades residentes paraguayas, sobre la **cuantía** del capital aportado y las **reservas**, excluidas las **rentas gravadas** por el IDU (LIRP art.57-10).
- ◆ Los **incrementos patrimoniales no justificados** (LIRP art.57-11).

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** (RLIRP art.25-1), y
- ◆ el **resultado** obtenido de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien, más los gastos de venta (RLIRP art.25-2).

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.

Premios de Juegos de Suerte o de Azar

Los **premios** obtenidos por las personas físicas, proveniente de **loterías, rifas, bingos** y similares realizados en Paraguay constituyen **ganancias de capital** gravadas por el IRP (LIRP art.57-8).

La **base imponible (renta neta)** está constituida por la **cuantía total del premio** obtenido (LIRP art.59-5).

A su vez, se considera **premio** a la diferencia entre la apuesta y la ganancia del juego (RLIRP art.36).

Estas **ganancias de capital** son gravadas a un **tipo del 8%** (LIRP art.60).

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 (LIRP art.64-1):
 - La **alimentación** (LIRP art.64-1-a).
 - La **vestimenta** (LIRP art.64-1-b).
 - El **arrendamiento** de la **vivienda** y su mantenimiento sea propia o arrendada (LIRP art.64-1-c).
 - La **adquisición** del mobiliario, electrodomésticos y enseres para el hogar (LIRP art.64-1-d).
 - Los **gastos de ocio** realizados o adquiridos en Paraguay (LIRP art.64-1-e).
- ♦ Los **gastos personales de salud y educación** del **contribuyente** y sus familiares a cargo realizados dentro y fuera de Paraguay (LIRP art.64-2).
- ♦ Los **gastos** de la adquisición de un **automóvil** cada **3 años** (LIRP art.64-3).

- ◆ 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** (LIRP art.64-4), de la siguiente forma (LIRP art.66):
 - Las **cuotas de amortización** y los **intereses** de las hipotecas, en caso de financiación ajena, abonadas en el ejercicio (LIRP art.66-1).
 - 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) (LIRP art.66-2).
- ◆ Los **aportes patronales** de los trabajadores a la seguridad social, incluidos los efectuados por los profesionales independientes a sistemas privados de seguridad social autorizados (LIRP art.64-5).
- ◆ 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 (LIRP art.64-6; RLIRP art.57).

La aplicación de las anteriores **deducciones** está condicionada a que los **gastos** se efectúen con (LIRP art.64):

- ◆ 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 (LIRP art.65-1).
- ◆ Los **hijos y hermanos** menores de edad (LIRP art.65-2).
- ◆ Los **hijos** mayores de edad (estudiantes de educación superior), abuelos, padres, suegros, siempre que sus **ingresos** individuales no superen G. **30.000.000** en el año (LIRP art.65-3).
- ◆ 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 (LIRP art.65-4).

El **contribuyente** debe individualizar anualmente a sus familiares a cargo, de acuerdo con las normas de la Administración Tributaria.

Los **gastos** de estos familiares deben estar documentados a nombre de estos o del **contribuyente** del IRP.

Por el contrario, en la determinación de la **Renta Neta** derivada de la prestación de servicios personales, además de las normas indicadas anteriormente, **no son deducibles** los siguientes conceptos (LIRP art.68):

- ◆ El IRP (LIRP art.68-1).
- ◆ Las **sanciones** por infracciones tributarias, y las impuestas por las autoridades o de Seguridad Social (LIRP art.68-2).
- ◆ Los **gastos** efectuados con ingresos **no gravados, exentos o exonerados** por el presente Capítulo (LIRP art.68-3).
- ◆ Los **actos de liberalidad** (LIRP art.68-4).
- ◆ Los **gastos** realizados por las personas físicas en su condición de propietarios de empresas unipersonales (LIRP art.68-5).
- ◆ 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 (LIRP art.68-6).

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** pueden ser **compensadas** 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 se realiza 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 **2023**, 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

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 (LIDU art.40).

A efectos del impuesto, se entiende por **dividendos** y **utilidades** a todo tipo de **distribución de beneficios** (en dinero o en especie), excepto la entrega de acciones o participaciones por capitalización de utilidades, efectuada a los socios y accionistas por parte de la entidad, es decir: la distribución a los propietarios, socios o accionistas, del exceso de la reserva legal y las facultativas, o del capital. Se presume, sin que se admita prueba en contrario, que la retirada de capital opera, en primer lugar, respecto del capital constituido por las **reservas**, las **utilidades** no distribuidas y el **capital** efectivamente aportado, por este orden.

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 (LIDU art.40-1).
- ◆ 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 (LIDU art.40-2).
- ◆ 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 (LIDU art.40-3).

Por el contrario, se **excluyen** 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 lo dispone la asamblea o el órgano autorizado.
- ◆ 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

El IDU se aplica a los **tipos** siguientes (LIDU art.43):

- ◆ en caso de **personas** físicas, jurídicas o entidades **residentes** en Paraguay: **8%** (LIDU art.43-1).
- ◆ en caso de **personas** físicas, jurídicas o entidades **no residentes** (incluidas las matrices del exterior): **15%** (LIDU art.43-2).

Liquidación y pago del impuesto

(LIDU art.45; RLIDU art.11)

El IDU se **liquida** mediante **declaración jurada**, en la forma y condiciones establecidas por la Administración Tributaria, en la Resolución General N° 31, de 27-12-2019, que regula la **liquidación y pago** del IDU, por parte de denominada *Entidad Generadora de Dividendos, Utilidades o Rendimientos (EGDUR)*.

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

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 (LINR art.71).

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 (LINR art.73).

Además, se consideran **rentas de fuente paraguaya** las provenientes de:

- ◆ 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** (LINR art.73-1).
- ◆ Los **intereses** o **comisiones** derivados de **préstamos** por entidades **no residentes** (LINR art.73-2).
- ◆ 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 (LINR art.73-3).
- ◆ 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 (LINR art.73-4).
- ◆ 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 (LINR art.73-5).
- ◆ Las **cesiones de uso** de bienes y derechos utilizados o aprovechados (total o parcialmente) en Paraguay (LINR art.73-6).
- ◆ Las **operaciones con instrumentos financieros derivados**, realizadas por entidades inversoras o beneficiarias constituidas o radicadas en Paraguay (LINR art.73-7).
- ◆ Las **operaciones de transporte internacional** de bienes o personas realizadas entre Paraguay y otro país (LINR art.73-8).
- ◆ Los **servicios** prestados **desde el exterior** por personas físicas (profesionales o no), vinculados a la obtención de **rentas gravadas** por el IRE (LINR art.73-9).
- ◆ 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 (LINR art.73-10).
- ◆ 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 (LINR art.73-11).
- ◆ 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 (LINR art.73-12):
 - 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 (LINR art.73-13).

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

(LINR art.72)

Se consideran **contribuyentes** del impuesto las **personas** físicas, jurídicas y demás entidades **no residentes** en Paraguay.

Base imponible

La **base imponible (renta neta)** del INR se determina en base a los siguientes criterios (LINR art.75):

- ♦ El **30%** de la **cuantía bruta** correspondiente a (LINR art.75-1):
 - 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 (LINR art.75-1-a).
 - Las **operaciones de transporte internacional** de personas; fletes marítimos, fluviales, aéreos o terrestres (LINR art.75-1-b).
 - La **cesión** de uso de **contenedores** (LINR art.75-1-c).
 - Las **retribuciones** por **servicios** de artes escénicas de **espectáculos públicos**, teatro, danza, música, circo, magia etc. (LINR art.75-1-d).
 - Las **primas** de **seguros** de cobertura de riesgos (dentro y fuera) de Paraguay (LINR art.75-1-e).
 - 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** (LINR art.75-1-f).
 - Las **ventas** de **bienes muebles** (registrables o no) localizados en Paraguay (LINR art.75-1-g).
- ♦ El **30%** del **precio de venta** de **inmuebles** localizados en Paraguay (LINR art.75-2).
- ♦ El **50%** de la **cuantía** del **arrendamiento** de **inmuebles** localizados en Paraguay (LINR art.75-3).
- ♦ El **70%** de la **cuantía bruta** de la realización de **servicios personales** (profesionales o no) (LINR art.75-4).
- ♦ 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 (LINR art.75-5).
- ♦ 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 (LINR art.75-6).
- ♦ El **100%** de las **cuantías brutas** acreditadas, remesadas o pagadas por cualquier otro concepto excluido o no mencionado anteriormente (LINR art.75-7).

Tipo de gravamen

(LINR art.76)

El INR se aplica a un **tipo** del **15%**.

Exenciones

Están **exonerados** del presente impuesto LINR art.79):

- ◆ Los **intereses** y **ganancias de capital** de **deuda pública** paraguaya (LINR art.79-1).
- ◆ Las **remuneraciones** percibidas por diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países u organismos internacionales acreditados en Paraguay, en base a reciprocidad (LINR art.79-2).
- ◆ Las **operaciones** de **fletes internacionales** prestados por empresas de transporte no residentes, destinados a la exportación de bienes (LINR art.79-3).
- ◆ 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 (LINR art.79-4).
- ◆ Los **rendimientos** y **ganancias de capital** derivados de los **fondos patrimoniales de inversión** (LINR art.79-5).

Liquidación y pago del impuesto

(LINR art.77)

Los **sujetos pasivos** del IRE (incluido el Estado y los municipios), actúan 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

El denominado *Impuesto al Valor Agregado (IVA)*, grava las operaciones siguientes (LIVA art.80):

- ♦ Las **enajenaciones de bienes** (LIVA art.80-1).
- ♦ Las **prestaciones de servicios**, excluidos los de carácter personal prestados en relación de dependencia (LIVA art.80-2).
- ♦ Las **importaciones** de bienes (LIVA art.80-3).

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 (LIVA art.81-1-a).
- ♦ Los **alquileres** con opción de compra, **leasing** u otras operaciones que de algún modo prevean la transferencia final del bien (LIVA art.81-1-b).
- ♦ Las **transmisiones** de empresas y las **cesiones** de acciones y participaciones (LIVA art.81-1-c).
- ♦ Los **contratos** de compromiso con transferencia de la posesión (LIVA art.81-1-d).
- ♦ Las **consignaciones** de bienes (LIVA art.81-1-e).
- ♦ Las **transmisiones de derechos** que comportan derechos patrimoniales, inclusive aquellos que no posean un título que los representen (LIVA art.81-1-f).

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** (LIVA art.81-2-a).
- ♦ Los **servicios de obras** (con y sin entrega de materiales) (LIVA art.81-2-b).
- ♦ Los **seguros** y los reaseguros (LIVA art.81-2-c).
- ♦ Las **intermediaciones** en general (LIVA art.81-2-d).
- ♦ Las **cesiones de uso** de bienes **muebles, inmuebles e intangibles** (LIVA art.81-2-e).
- ♦ El **ejercicio de profesiones**, de artes o de oficios (LIVA art.81-2-f).
- ♦ El **transporte** de bienes y personas (LIVA art.81-2-g).

- ♦ La **utilización** (por parte del dueño, accionistas, socios y directivos), de los servicios prestados por la empresa (LIVA art.81-2-h).
- ♦ Los **servicios digitales**, entendidos como aquellos servicios puestos a disposición del usuario a través de **Internet** o de cualquier otra red (LIVA art.81-2-i).
- ♦ Las **obligaciones** de no hacer, o de permitir o admitir determinados actos o situaciones que representan una ventaja, provecho o privilegio para un tercero (LIVA art.81-2-j).
- ♦ Las **operaciones con instrumentos financieros derivados**, realizadas por entidades inversoras o beneficiarias constituidas o radicadas en Paraguay (LIVA art.81-2-k).

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** (LIVA art.83-1-a);
- la **percepción** de la contraprestación (total o parcial) de los **bienes** o **servicios** (LIVA art.83-1-b), y;
- el **vencimiento** de los plazos para el **pago** de los servicios (LIVA art.83-1-c).
- ♦ 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).

A 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 (LIVA art.84-1).
- ♦ 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 (LIVA art.84-2).
- ♦ Los **préstamos** y las **financiaciones** se consideran realizados en Paraguay, cuando el tomador o el beneficiario son residente en Paraguay (LIVA art.84-3).
- ♦ 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 Paraguay, en el momento de la celebración del contrato (LIVA art.84-4).
- ♦ Los **servicios digitales** se entienden prestados en Paraguay, cuando son utilizados o aprovechados efectivamente en Paraguay. 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 (LIVA art.84-5).

- ♦ 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 (LIVA art.84-6).
- ♦ 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 (LIVA art.84-7).

Sujetos Pasivos

Son **contribuyentes** del impuesto (LIVA art.82):

- ♦ Las **personas físicas** por la (LIVA art.82-1):
 - **prestación de servicios** (personales o profesionales) fuera de la relación de dependencia y por el **arrendamiento de inmuebles** (LIVA art.82-1-a).
 - **explotación de empresas unipersonales**, incluida la enajenación de sus activos (LIVA art.82-1-b).
- ♦ 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. Los consorciados se consideran solidariamente responsables de las obligaciones tributarias del consorcio (LIVA art.82-2).
- ♦ Las **sucursales, agencias o establecimientos permanentes** de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior que realizan actividades gravadas en Paraguay (LIVA art.82-3).
- ♦ Los entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas, y sociedades de economía mixta, que desarrollan actividades comerciales, industriales, de servicios o agropecuarias (LIVA art.82-4).
- ♦ Los **importadores** habituales y ocasionales (LIVA art.82-5 y 6).
- ♦ Las **Estructuras Jurídicas Transparentes**¹¹ (LIVA art.82-7).
- ♦ Los **contribuyentes** del INR (LIVA art.82-8).
- ♦ Las **sucesiones indivisas** (LIVA art.82-9).

Base Imponible

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 (LIVA art.85).

- ♦ 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 **financiaciones 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 (LIVA art.85-1).
- ♦ En los **alquileres de inmuebles**: por la **cuantía** del **precio devengado** mensualmente (LIVA art.85-2).
- ♦ En la **enajenación de bienes inmuebles**: por el **30%** del **precio** de la operación o de las **cuotas** mensuales en las ventas a plazo (LIVA art.85-3).
- ♦ En las **afectaciones** al uso o consumo personal, adjudicaciones, operaciones a título gratuito o sin precio determinado: por el **precio de coste** del bien (LIVA art.85-4).

11 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 (LIRE art.4)

- ◆ Para los **servicios personales o profesionales**: por el **precio o remuneración** devengado en el mes (LIVA art.85-5).
- ◆ Para los **servicios digitales**: por el **precio** de la **operación** percibido (total o parcialmente) (LIVA art.85-6).
- ◆ 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** (LIVA art.85-7).
- ◆ En las **permutas**: por el **precio** íntegro de los bienes y servicios la operación (LIVA art.85-8).
- ◆ El **30%** del valor de los bienes afectados a los servicios personales, en caso de enajenación (LIVA art.85-9).

En todos los casos, la **base imponible** incluye la **cuantía** de otros tributos que afectan a la operación, excluido el IVA.

Tipos Impositivos

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 (LIVA art.90-a).
- ◆ **enajenación** de bienes **inmuebles** (LIVA art.90-b).
- ◆ **enajenación e importación** de los siguientes productos de la canasta familiar (arroz, fideos, aceite vegetal, yerba mate, leche, huevos, harina y sal yodada) (LIVA art.90-c).
- ◆ **enajenación e importación** de los siguientes productos (LIVA art.90-d):
 - **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 (LIVA art.90-d-1).
 - **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 (LIVA art.90-d-2).
 - **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 (LIVA art.90-d-3).
- ◆ **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 (LIVA art.90-e).
- ◆ **enajenación e importación** de productos registrados como **medicamentos** de uso humano ante el Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social (LIVA art.90-f).

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 (repercutido)** 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 (LIVA art.88-1 y 2).
- ♦ Las **retenciones** efectuadas a los beneficiarios en el exterior, por las operaciones gravadas en Paraguay (LIVA art.88-3).

Los **contribuyentes** que realizan simultáneamente **actividades gravadas, no gravadas, exoneradas** y con **base imponible** diferente del **precio neto** pueden deducir del **crédito fiscal** derivado de las adquisiciones de bienes y servicios que afectan a las anteriores operaciones, en la misma proporción en que se encuentran los **ingresos** por operaciones gravadas respecto de los **ingresos totales** de los últimos **6 meses**, incluyendo el que se liquida (RLIVA art.18).

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 **débito fiscal**, dicho **excedente** puede ser utilizado en las liquidaciones posteriores a partir del periodo fiscal siguiente, sin que ello genere derecho a **devolución** en ningún caso (RLIVA art.20).

Exenciones

Se aplica una **exoneración** a las operaciones siguientes (LIVA art.100):

- ♦ Las **enajenaciones** de (LIVA art.100-1):
 - **Moneda extranjera** y **valores** públicos y privados, incluidas las ventas de **acciones y participaciones** de sociedades (LIVA art.100-1-a).
 - **Cesión de créditos** (LIVA art.100-1-b).
 - **Bienes de capital** producidos en Paraguay (LIVA art.100-1-c).
 - **Libros y periódicos** (en papel y electrónicos) (LIVA art.100-1-d).
 - **Revistas** de interés educativo, cultural o científico (LIVA art.100-1-e).
 - **Computadoras portátiles** y sus suministros destinados a programas para dotar gratuitamente a los niños, niñas y adolescentes de estas herramientas tecnológicas. La **exoneración** se extiende, igualmente, a las **entregas gratuitas** al beneficiario final de estos bienes (LIVA art.100-1-f).
 - **Bienes donados** a entidades educativas y deportivas sin fines de lucro (LIVA art.100-1-g).
 - **Juegos** de suerte o de azar (LIVA art.100-1-h).
 - **Combustibles** derivados del petróleo, incluidos los **biocombustibles** (LIVA art.100-1-i).
 - Las **transferencias** derivadas de **reorganizaciones de empresas** (LIVA art.100-1-j).
 - Las **transferencias** por **aportes** de bienes (muebles o inmuebles) para la constitución o el aumento o reducción del capital de empresas (LIVA art.100-1-k).
- ♦ Las **exportaciones de bienes** (LIVA art.100-2).
- ♦ Las siguientes **prestaciones de servicios** (LIVA art.100-3):
 - Los **intereses** de valores (públicos y privados) (LIVA art.100-3-a).
 - Las **operaciones** con **instrumentos financieros derivados** (LIVA art.100-3-b).
 - Los **fletes internacionales** (fluvial, aéreo o terrestre) para la exportación de bienes (LIVA art.100-3-c).
 - Los **depósitos** en todo tipo de entidades bancarias y financieras, cooperativas, mutuales y las entidades financieras públicas (LIVA art.100-3-d).
 - Los **prestados** por funcionarios diplomáticos, consulares y de organismos internacionales acreditados en Paraguay (LIVA art.100-3-e).
 - Los **servicios educativos** prestados por personas o entidades reconocidas (LIVA art.100-3-f).
 - Los **servicios docentes** prestados a entidades educativas de todos los niveles reconocidas (LIVA art.100-3-g).
 - Los **servicios** de **transporte público de pasajeros** nacionales urbanos, metropolitanos, o de corta, media y larga distancia (a partir de julio de **2023**) (LIVA art.100-3h).

- ◆ Las **importaciones** de (LIVA art.100-4):
 - **bienes** cuya venta está **exonerada**.
 - **bienes** introducidos en Paraguay en base al **régimen de viajeros** (LIVA art.100-4-b).
 - **bienes** introducidos en Paraguay por agentes diplomáticos, consulares y de organismos Internacionales, acreditados (LIVA art.100-4-c).
 - **bienes de capital** (LIVA art.100-4-d).
 - **autobuses nuevos** para **transporte público** de pasajeros con capacidad mínima de **30** pasajeros (LIVA art.100-4-e).

La normativa del impuesto establece asimismo una **exención subjetiva** a:

- ◆ Las **enajenaciones** de **bienes** y los **servicios** prestados por asociaciones, fundaciones, etc.; entidades religiosas y de utilidad pública sin fines de lucro, partidos políticos, así como por los ingresos de cuotas sociales, venta de entradas, servicios religiosos, etc. (IVA art.100-5).
- ◆ Las **enajenaciones** e **importaciones** (realizadas en favor de las entidades educativas reconocidas) de equipos e insumos para laboratorios; útiles, muebles y equipos para aulas, bibliotecas, equipos informáticos, de telecomunicaciones, etc. (LIVA art.100-6).
- ◆ Las **enajenaciones** de bienes y **prestaciones de servicios** realizadas por las Cooperativas entre sí y con sus socios, incluidas las mutuales y entidades de seguridad social (LIVA art.100-7).

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

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

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 (LISC art.109):

- ◆ **Fabricantes**, por las ventas realizadas en Paraguay (LISC art.109-1); o
- ◆ **Importadores**, por los bienes introducidos en Paraguay (LISC art.109-2).

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:

- ◆ 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 en **2023** a:

Tabacos, cigarrillos, esencias y similares (LISC art.115; RLISC art.8):
(Decreto N° 8878-23, de 28-2-2023)

Bienes Gravados	Tasa (%)
1. Cigarrillos perfumados o elaborados con tabaco rubio egipcio o turco, virginia y similares.	22
2. Cigarrillos en general no comprendidos en el numeral anterior.	22
3. Cigarros de cualquier clase.	22
4. Tabaco negro o rubio, picado o en otra forma, excepto el tabaco en hojas.	22
5. Tabaco elaborado, picado, en hebra, en polvo (rapé), o en cualquier otra forma.	22
6. Esencias u otros productos del tabaco para ser calentados, vaporizados, inhalados o aspirados con cigarrillos electrónicos, vaporizadores o similares.	22

Bebidas (LISC art.116; RLISC art.9):

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).
- ◆ Prevalecen 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; RLISC art.10):

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; RLISC art.11):

Bienes Gravados	Tasa Máxima (%)
Naftas de hasta 88 octanos	24
Naftas o supernaftas con o sin plomo de más de 88 octanos hasta 96,9 octanos	34
Naftas sin plomo de 97 octanos o más	38
Nafta de aviación	20
Nafta virgen (nafta de topping de primera destilación)	20
Queroseno	10
Turbo fuel (queroseno de aviación)	0
Gasoil	18
Fuel oil	10
Gas licuado	10
Gas propelente Desodorizado – Isopropano, Butano – Partida Arancelaria 2711 19.10	1
Demás combustibles derivados del petróleo para uso vehicular	38

Otros Bienes (LISC art.119; RLISC art.12):

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 copiadoras, 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

Quedan **exonerados** del presente impuesto (LISC art.130):

- ♦ Las **exportaciones** de bienes de fabricación nacional realizadas por el propio fabricante (LISC art.130-1).
- ♦ El **agua potable** suministrada por entidades públicas o privadas y las **aguas minerales** sin saborizantes ni aditamentos (LISC art.130-2).
- ♦ 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) (LISC art.130-3).
- ♦ Los **medicamentos** debidamente registrados (LISC art.130-4).

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 (RLISC art.24).

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

(LIRE art.26)

Se consideran **sujetos pasivos** del SIMPLE:

- ♦ 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 (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) (LIRE art.26-1).
- ♦ El **30%** de la cifra de **ventas brutas** anuales (LIRE art.26-2).

Los **resultados negativos** derivados de los **gastos** previstos no pueden ser objeto de **compensación** ni **arrastre** a los siguientes ejercicios fiscales.

Las empresas unipersonales que liquidan el impuesto por este Régimen no se consideran **contribuyentes** del IDU.

Tipo de gravamen

(LIRE art.26)

El impuesto se determina aplicando un **tipo** de gravamen del **10%** a la **base imponible (renta neta)** determinada anteriormente.

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**.

Los **contribuyentes** del SIMPLE debe registrar sus **ingresos** y **gastos** en los libros correspondientes. A efectos de la determinación de los gastos, no pueden computar el IVA incluido en los comprobantes respectivos (RLIRE art.79).

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 comprobantes 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 se consideran **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 **G.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** (LIAD art.128-VI):

- ♦ 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** (LIAD art.128-VI-26).
- ♦ 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** (LIAD art.128-VI-27).

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

El impuesto se aplica:

- ♦ para las **transferencias** de fondos **dentro** de **Paraguay: 0,15%** (LIAD art.133-26)
- ♦ para las **transferencias fuera** de **Paraguay: 0,2%** (LIAD art.133-27)

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

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**.

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 a la Ordenanza General de Tributos Municipales J.M.N° 244/19, de la Municipalidad de **Asunción**, para el ejercicio **2020**.

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 que, 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 **2023**.

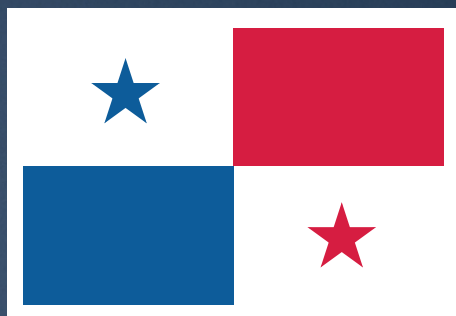
Contribución	%
Empleado	9
Empleador	16,5
Total	25,5

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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	981
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	981
B.	Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	997
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1008
A.	Impuesto de Inmuebles.....	1008
B.	Impuesto sobre Bancos, Financieras y Casas de Cambio	1012
C.	Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales.....	1012
D.	Tasa Única de Registro.....	1013
E.	Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles	1014
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1015
A.	Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios -ITBMS-	1015
IV.	Impuestos Selectivos	1021
A.	Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo	1021
B.	Impuesto sobre Seguros.....	1022
C.	Impuesto Selectivo al Consumo	1023
D.	Impuesto sobre Naves	1028
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1028
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1028
A.	Impuesto de Importación.....	1028
VII.	Regímenes Simplificados.....	1029
A.	Régimen Especial para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, Empresarios y Emprendedores.....	1029

VIII. Otros	1030
A. Impuesto del Timbre	1030
B. Seguro Educativo	1031

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

A. Impuesto Municipal Mensual sobre la Actividad Comercial o Económica	1031
---	------

SECCIÓN 3

A. Contribuciones Sociales	1032
----------------------------------	------

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; Reglamento: DE N° 170-93 y sus modificaciones -RISR-)

Sujeto pasivo

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas se aplica a las **entidades jurídicas** que **derivan** renta de **fuentes 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

El impuesto se aplica sobre las **rentas de fuente panameña**, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del perceptor, del lugar de celebración de los contratos, del lugar desde donde se abonen o se perciban y del quien sea su pagador (RISR art.9)

Se consideran **de fuente panameña** las **rentas** (CF art.694 parágrafo 1 ; RISR art.9):

- ◆ **Generadas por actividades civiles, comerciales o industriales** o por el ejercicio de **profesiones y prestaciones de servicios** efectuados en Panamá (RISR art.9-a).
- ◆ **Generadas por actividades de transporte internacional**, en la parte correspondiente a los fletes, pasajes, cargas y otros servicios con origen o destino final en Panamá (RISR art.9-b).
- ◆ Del **capital inmobiliario** localizado en Panamá (arrendamientos, explotaciones agrarias, forestales y otras similares) (RISR art.9-e).
- ◆ Del **capital mobiliario o inversiones** en Panamá (intereses, dividendos, utilidades y rentas similares) (RISR art.9-f).
- ◆ Por la **prestación de servicios de telecomunicaciones internacionales** percibidos por empresas de establecidas en Panamá (RISR art.9-g).
- ◆ De **empresas de seguros** que cubren riesgos en Panamá (RISR art.9-h).
- ◆ **Percibidas por personas jurídicas no domiciliadas** en Panamá, por los servicios prestados a personas físicas y 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 (RISR art.9-i).
- ◆ 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).
- ◆ **Percibidas por servicios prestados** (almacenamiento, movimientos de mercancías y carga, servicios de facturación, reempaque y similares) dentro del territorio aduanero panameño, a personas (naturales o jurídicas) establecidas en las zonas libres (RISR art.9-k).
- ◆ 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**, las **provenientes** de las siguientes actividades (CF art.694 parágrafo 2; RISR art.10):

- ◆ de **facturación** (desde una oficina establecida en Panamá), de la **venta de mercancías o productos por una cuantía superior** 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 en **tránsito** (RISR art.10-a);
 - También se incluye la **facturación** (por personas jurídicas no residentes), de **mercancías o productos** consignados a operadores logísticos (ubicados en zonas libres, áreas económicas especiales, zonas francas, zonas primarias de aeropuerto o recintos portuarios aduaneros), siempre que los anteriores bienes sean posteriormente remitidos al exterior o a otras zonas, áreas o recintos bajo regímenes aduaneros suspensivos de derechos de importación.
- ◆ de **gestión** de las **operaciones** realizadas en Panamá que surten **efectos en el exterior** (RISR art.10-b).
- ◆ de **prestación de servicios** realizadas en el extranjero, no relacionadas económicamente con actividades gravables realizadas por los **contribuyentes** en Panamá. (RISR art.10-c)
- ◆ de **distribución de dividendos** o cuotas de participación por personas jurídicas que no requieran permiso de operación en zonas francas o no generen **ingresos gravables** en Panamá, cuando esos **dividendos o participaciones** provienen de **rentas** no generadas en Panamá (RISR art.10-d);
- ◆ Los **intereses, comisiones y similares** obtenidos por personas jurídicas (residentes y no residentes), derivados 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);

- ◆ Las **rentas** derivadas por empresas **operadoras de cruceros** basadas en **Panamá**, procedentes de todo tipo fletes, pasajes y servicios a pasajeros o carga en tránsito en Panamá (RISR art.10-g);
- ◆ Las **rentas** de **fideicomisos** sobre bienes situados fuera de Panamá, **fondos** depositados por personas jurídicas cuya renta no sea de fuente panameña, **acciones** o **valores** de cualquier clase emitidos por sociedades cuya **renta** no sea de **fuentes panameña**, aun cuando tales fondos, acciones o valores estén depositados en Panamá (RISR art.10-h);
- ◆ los **cánones** abonados por contratos de arrendamiento financiero internacional (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 localizadas fuera de Panamá (RISR art.10-j);
- ◆ la **enajenación** de **acciones** y **participaciones** de personas jurídicas constituidas en Panamá, cuyos activos están constituidos por bienes y derechos situados fuera de Panamá (RISR art.10-k);
- ◆ las **rentas** generadas por personas jurídicas no residentes, procedentes de pagos por **bienes** o **servicios** financiados, contratados o ejecutados totalmente fuera de 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 turísticos internacionales, así como otras actividades de negocios internacionales) (RISR art.10-l);
- ◆ las **rentas** generadas por personas jurídicas residentes que desarrollan **operaciones** financiadas contratadas o ejecutadas **fuera de Panamá** requeridas para la generación de **renta** declarada en Panamá, siempre que los **pagos** se realicen fuera de Panamá (RISR art.10-m), y;
- ◆ las **rentas** generadas por empresas **operadoras de cruceros** no residentes, por las **utilidades** obtenidas por la venta de pasajes, excursiones y servicios ofrecidos durante la estancia en aguas y puertos panameños (RISR art.10-n).

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 **fuentes 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).
 - También se incluyen los **ingresos por operaciones logísticas** de mercancías o productos consignados a operadores en zonas primarias de aeropuertos o recintos portuarios aduaneros autorizados; siempre que las mercancías o productos sean posteriormente remitidas fuera de Panamá o a otras zonas (áreas o recintos) bajo regímenes aduaneros suspensivos de derechos de importación.
- ◆ 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** de todo tipo de **depósitos** (locales o extranjeros) en entidades bancarias establecidas en Panamá (RISR art.13-f).
 - Así mismo, los **intereses** derivados por entidades financieras extranjeras sobre **préstamos** otorgados a entidades financieras panameñas.
- ◆ Los **intereses** 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 (CF art.708-f).
- ◆ 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):

- ♦ 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 financiados (CF art.708-1).
- ♦ Los **intereses** y **comisiones** derivados de **hipotecas navales** otorgadas por entidades de financiación marítima debidamente certificadas (CF art.708-2).
- ♦ Los **ingresos** provenientes de seguros y reaseguros sobre los **créditos navales** otorgados por las entidades antes citadas (CF art.708-3).

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.

Asimismo, se aplica una **exención subjetiva** a las **rentas** percibidas o devengadas por (RISR art.14):

- ♦ Las **personas jurídicas exentas** en virtud de convenios o contratos autorizados por la ley (RISR art.14-a);
- ♦ El **Estado** y demás instituciones públicas (RISR art.14-b);
- ♦ Las **iglesias** e **instituciones benéficas**, por las **rentas** obtenidas en base a sus fines (RISR art.14-c);
- ♦ Las **entidades**, fundaciones y asociaciones **sin fines de lucro** reconocidas, por las **rentas** destinadas a sus fines (RISR art.14-d);
- ♦ Las **instituciones** de **organismos internacionales** y de gobiernos extranjeros (RISR art.14-h);
- ♦ Los **inversionistas extranjeros**, por los **intereses** derivados de **préstamos** garantizados por instituciones gubernamentales extranjeras para la construcción de **viviendas sociales** (RISR art.14-i);
- ♦ Las **entidades** (públicas y privadas) de **investigación agropecuaria** sin fines de lucro, por las **donaciones** recibidas (RISR art.14-j);
- ♦ Las **asociaciones cooperativas** (RISR art.14-m), y;
- ♦ **Otras personas** exoneradas expresamente por ley especial (RISR art.14-t).

Deducciones

Los **costes** y **gastos** deben atribuirse a las **rentas gravadas, exentas** o a las de **fuerza extranjera**. De esta manera, los **costes** y **gastos deducibles** no pueden exceder de la proporción resultante de dividir los **ingresos gravables** entre el total de **ingresos** (incluyendo los **exentos** y de fuerza 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 **fuerza 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 **fuentes extranjeras** (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 (RISR art.23).
 - Los **contribuyentes** pueden deducir el **doble** del **salario** abonado a trabajadores **discapacitados**, hasta un importe máximo de **6** mensualidades en cada ejercicio fiscal.
- ◆ **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 (RISR art.27).
 - 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**.
- ◆ **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).
 - Por el contrario, **no son deducibles** el Impuesto sobre la Renta, ni las sanciones e intereses causados por violación de normas jurídicas. Tampoco es deducible el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) abonado o incurrido por la adquisición de material de embalaje para la fabricación de productos alimenticios o farmacéuticos y medicinales de consumo humano, ya que se considera un **crédito fiscal**.
- ◆ **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).
 - En ningún caso es **deducible** la **cuantía** atribuida a la superficie ocupada por los **contribuyentes** que realizan sus actividades en inmuebles de su propiedad.
- ◆ **Regalías:** las regalías abonadas o acreditadas (RISR art.30).
- ◆ **Reparaciones y mantenimiento:** los **gastos** por reparaciones, mantenimiento o mejoras no permanentes de los activos no 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 **cuantía** 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.
- ◆ **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 utiliza **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** (RISR art.47-a);
 - **instituciones educativas** o **entidades sin fines de lucro** debidamente reconocidas, hasta una **cuantía** máxima del **1%** anual de sus **ingresos gravables** (RISR art.47-b);
 - **partidos políticos** y **candidatos**, hasta una **cuantía** anual de **B/.10.000** (RISR art.47-c);
 - las **cuotas abonadas** a entidades, asociaciones o gremios sin fines de lucro debidamente autorizadas (RISR art.47-d);
 - **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 (RISR art.47-e);
 - **otras entidades** previstas en la ley (RISR art.47-f).
- ◆ **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** no 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 (RISR art.61).

Tampoco son **deducibles**, entre otros, aquellos **gastos**, **costes** o **pérdidas** generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de **fuente extranjera o exenta** y en los casos de simultaneidad de fuentes no son **deducibles** los que exceden a la proporción que resulta de dividir los **ingresos gravables** respecto al total de **ingresos** incluyendo los **exentos** y de **fuente extranjera** (RISR art.61).

1 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

2 Ver Ganancias de capital, más adelante.

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 **exceden** 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 revisten 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 **fuentes extranjera** (RISR art.49).

En el caso de **activos fijos** dedicados indistintamente a la producción de **renta gravable, exenta** y de **fuentes 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.

A continuación, 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 cese en la actividad 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 optar por **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 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 (RISR art.36-a).
- ◆ Las sociedades colectivas, en comandita simple o de responsabilidad limitada y sus respectivos socios (RISR art.36-b).
- ◆ 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 (RISR art.36-c).
- ◆ Las sociedades filiales y subsidiarias (RISR art.36-d).

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 (RISR art.34).

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.

Por su parte, 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 y 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:

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** forma parte de las **actividades empresariales ordinarias** del **sujeto pasivo**;
- ♦ el **terreno** sobre el que se construyen los inmuebles ha sido **revaluado** en los **2 años** anteriores a la fecha de venta de los inmuebles nuevos; y
- ♦ la **licencia de construcción** del edificio ha 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 (RISR art.94-B).

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 puede 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** es **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 (RISR art.117-D-a).
- ♦ entre **parientes**, dentro del primer grado de consanguinidad y los cónyuges (RISR art.117-D-b).
- ♦ 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 (RISR art.117-D-c).
- ♦ 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 (RISR art.117-D-d).
- ♦ 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** (RISR art.117-D-e).

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** (RISR art.117-E-a);
- ♦ enajenados a través de una **bolsa de valores** u otro mercado organizado (RISR art.117-E-b);
- ♦ los derivados de una fusión, consolidación o una **reorganización corporativa** (RISR art.117-E-c).

Muebles

Las **ganancias** onerosas de **capital** procedente de la **venta** de bienes **muebles** 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

Los **tipos impositivos** aplicables a las personas jurídicas, en el **2023**, son los siguientes (CF art.699):

- ◆ **Tipo general** aplicable a las empresas: el **25%**.
- ◆ **Empresas** con una **participación del Estado** superior al **40%**: el **30%**.
- ◆ Las **personas jurídicas** cuyos **ingresos gravables** son 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 se determina **cuantía mayor** resultante de:
 - aplicar a la **renta neta gravable** el **tipo ordinario** del impuesto (**25%**); o (CF art.699-1),
 - multiplicar los **ingresos gravables** por un **tipo** del **4,67%** (CF art.699-2).

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 **fuentes extranjeras** del **sujeto pasivo**.

En particular:

- ◆ **Empresas agropecuarias o agroindustriales**. Las actividades en estas empresas pagan en concepto de Impuesto sobre la Renta la **cuantía mayor** que resulta de la **renta neta gravable** (CF art.699 párrafo 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 la 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 **fuentes panameña**; o,
 - del **5%**, sobre la **cuantía total**, en el caso de rentas de **fuentes 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 l 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

(L N° 8-56 art.694 a 762 -CF- y sus normas modificadoras; Reglamento: DE N° 170-93 y sus modificaciones -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 contribuyentes** 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 devengan **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 parágrafos 1-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 **intereses, comisiones y similares** obtenidos por personas físicas que perciben **rentas no gravables** en Panamá, derivados de préstamos, créditos u otras operaciones realizadas con personas jurídicas (residentes y no residentes), incluidas las **rentas vitalicias, pensiones** y otras rentas similares otorgadas, reconocidas o concedidas en el exterior (RISR art.10-f).
- ◆ 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

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** de **capital** 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 de depósitos** de cualquier tipo (locales o extranjeros), mantenidos en instituciones bancarias panameñas (RISR art.13-f);
- ♦ los **intereses de préstamos** 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 la **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 párrafo 1)

Se consideran **rentas gravables de fuente panameña** (CF art.694 párrafo 1):

- ♦ 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 (CF art.694 párrafo 1-a).
- ♦ 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** (CF art.694 párrafo 1-b).

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** (ver más adelante) (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 se 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 ; RISR art-13-m)

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 (RISR art.42-a).
- ◆ La **depreciación** sobre el valor de las **mejoras** introducidas en los bienes inmuebles arrendados, así como de los bienes muebles, en su caso (RISR art.42-b).
- ◆ Los **gastos de mantenimiento y de reparaciones**, en tanto no constituyan mejoras sustanciales (RISR art.42-c).
- ◆ Los **gastos de administración** a cargo de terceros (RISR art.42-ch).
- ◆ Los **gastos** comunes de los **condominios arrendados** (RISR art.42-d).
- ◆ Las **remuneraciones y prestaciones sociales** de los empleados (RISR art.42-e).
- ◆ Los **gastos** por **suministros** y por **primas de seguros**, cuando no estén a cargo de los arrendatarios (RISR art.42-f).
- ◆ El **valor del arrendamiento del terreno** cuando éste no pertenezca al dueño de la mejora construida en ese terreno (RISR art.42-g).
- ◆ Las **partidas incobrables** con una morosidad superior a **1** año (RISR art.42-h).
- ◆ Los **intereses** por **préstamos** para la construcción, adquisición, mejoras o reparación del inmueble arrendado (RISR art.42-i).
- ◆ Cualquier otro **gasto** relacionado con la producción de la **renta gravable** o su conservación (RISR art.42-j).

Ganancias de capital

A continuación, se analizan las **ganancias** de **capital** generadas por:

Bienes inmuebles

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.
- ◆ 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

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).

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 (RISR art.94-B).

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.

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 (RISR art.117-D-a);
 - entre **parientes** dentro del primer grado de consanguinidad y los **cónyuges** (RISR art.117-D-b);

- 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 (RISR art.117-D-c);
- 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 (RISR art.117-D-d);
- 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** (RISR art.117-D-e).

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** (RISR art.117-E-a);
- ◆ enajenados a través de una **bolsa de valores** u otro mercado organizado (RISR art.117-E-b);
- ◆ los derivados de una **fusión, consolidación** o una **reorganización** corporativa (RISR art.117-E-c).

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 electivos, 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 **fuentes 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 **fuentes 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 **fuentes extranjeras**);

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;
 - **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 sufraguen sus propios estudios (CF art.709-9);
 - **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** de edificación o mejoras permanentes bienes muebles o inmuebles, ya que dichas edificaciones o mejoras están 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 aplica 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 **2023**, 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

Ingreso total (B/.)	Tipo %
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 **fuelle panameña**.
 - del **5%**, sobre la **cuantía total**, en el caso de rentas de **fuelle 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 (CF art.701-i).

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

Se encuentran **exceptuados** de este impuesto los **inmuebles** (CF art.764):

- ♦ **Propiedad del Estado**, de los municipios y sus asociaciones respectivas (CF art.764-1).
- ♦ **Propiedad** de las **instituciones estatales** autónomas y de aquellas **empresas** cuyas acciones sean **100%** propiedad del **Estado** (CF art.764-2).
- ♦ **Destinados** al **culto** y a actos **religiosos** y **sociales** con fines no lucrativos (CF art.764-3).
- ♦ **Destinados** a **instituciones de asistencia social sin fines de lucro** (CF art.764-4).
- ♦ **Exentos** mediante **tratados o convenios** suscritos por Panamá, autorizados legalmente (CF art.764-5).
- ♦ **Inmuebles** cuya **base imponible** (incluidas las mejoras), **no exceda de B/.120.000** y constituyan **patrimonio familiar tributario** o la **vivienda principal** (CF art.764-6)⁵.
- ♦ Cuya **base imponible**, incluídas las mejoras, **no exceda de B/.30.000,00** (CF art.764-7).
- ♦ **Propiedad** de **organizaciones sociales sin fines de lucro** personalidad jurídica (CF art.764-8).
- ♦ **Destinados** a **actividades agropecuarias** cuyo valor catastral no sea superior a **B/.350.000,00** (CF art.764-9).
- ♦ 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 (CF art.764-10).
 - De igual manera, las **personas** (naturales o jurídicas) que operan **hospitales privados** pueden **deducir** del importe a abonar por el impuesto, las **cuantías** destinadas a servicios de atención médica a panameños de escasos recursos.
- ♦ **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** (CF art.764-11).
- ♦ La **vivienda principal** y **permanente** registrada a nombre de **personas discapacitadas**, cuyo valor catastral no exceda de **B/.250.000,00** (CF art.764-12).
- ♦ Los **terrenos y/o mejoras**, de acuerdo con las leyes especiales, por el plazo que corresponda (CF art.764-13).

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 sea 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, incluídas las mejoras), no excede de un valor catastral de **B/.120.000**, y constituye el **patrimonio familiar tributario** o la **vivienda principal**.

⁵ Ver explicación detallada más adelante.

Los **inmuebles** considerados como **patrimonio familiar tributario**⁶ o **vivienda principal**⁷ 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.

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

La **base imponible** del impuesto está constituida por la **cuantía mayor** correspondiente al (CF art.767):

- ◆ **valor catastral** (CF art.764-a);
- ◆ **precio** establecido en cualquier acto de transferencia del correspondiente inmueble (CF art.764-b); o
- ◆ **valor** en juicio de **sucesión** (CF art.764-c).

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

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

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.

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 parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 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). Sin embargo, para los años **2023** y **2024**, los **contribuyentes** (personas físicas y jurídicas) que abonan el impuesto dentro del primer cuatrimestre de cada año, el **descuento** aplicado es del **15%**⁸ (CF art.786 parágrafo transitorio).

8 A modo de un **alivio tributario postpandemia**, incluido por la (L N° 337-22), de 14 de noviembre, por la que se crean los Acuerdos de Pago Extraordinarios, como medida temporal para dinamizar la recaudación tributaria.

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** (CF art.1010-a):

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** (CF art.1010-b).
- ◆ **Bancos de fomento y microfinanzas: B/.30.000** (CF art.1010-c).
- ◆ **Casas de cambio: B/.10.000** (CF art.1010-d).

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** al **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 vigencia⁹.
- ♦ 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.

El Registro Público de Panamá tiene la potestad de **suspender** los **derechos corporativos** a las personas jurídicas que permanecen sin designar un agente residente, las que incurren en morosidad en el **pago** de la **tasa única** por **3** años consecutivos o por las multas o sanciones impuestas por las autoridades competentes. La inscripción de la suspensión en el Registro impide a las empresas (CF art.318-A párrafos 2 y 3):

- ♦ Iniciar procesos legales, realizar negocios o disponer de sus activos.

⁹ A efectos legales, debe entenderse por plena vigencia la **inscripción válida** en el Registro Público de Panamá.

- ◆ Efectuar reclamaciones o ejercer algunos derechos.
- ◆ Realizar actuaciones corporativas obligadas para la persona jurídica.

No obstante, las personas jurídicas pueden solicitar su **reactivación** en un plazo de **2** años o el Registro procede a la cancelación definitiva, lo que implica la disolución definitiva (CF art.318-A párrafos 4 y 5).

E. Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles

(L N° 106-74 y sus modificaciones -LITBI-)

Las **transmisiones** de **inmuebles** están sujetas al denominado *Impuesto a las Transferencias de Bienes Inmuebles* (en adelante, **ITBI**).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del ITBI está constituido por las **transferencias** onerosas de bienes **inmuebles** a través de (LITBI art.1):

- ◆ **contratos de compraventa;**
- ◆ **permutas;**
- ◆ **daciones en pago;**
- ◆ **donaciones;** y
- ◆ cualquier otro acto jurídico que permita transferir el dominio de bienes inmuebles.

Por el contrario, **no están sujetas** al ITBI (LITBI art.2):

- ◆ 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.

Sujeto pasivo

(LITBI art.1 párrafo 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.

Exenciones

(LITBI art.4)

A partir del **1-7-23**, se aplica una **exención** del impuesto a la **primera operación** de **venta** de **viviendas nuevas** con licencias de ocupación expedidas entre el **1-1-17** y el **1-8-25**.

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 entra 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 s ervicios e importaciones.

Hecho imponible

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. (CF art.1057-V párrafo 1 a-1);
- el **autoconsumo** (CF art.1057-V párrafo 1 a-2);
- los **contratos de promesa de compraventa** con transferencia de la posesión del bien (CF art.1057-V párrafo 1 a-3);
- las **adjudicaciones** efectuadas a socios y accionistas con motivo del cierre, disolución o liquidación de la actividad empresarial (CF art.1057-V párrafo 1 a-4);
- las **comisiones** por transmisión de títulos y valores, por **servicios bancarios** y las **remuneraciones** percibidas por la intermediación de bienes muebles e inmuebles (CF art.1057-V párrafo 1 a-5).

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 (CF art.1057-V párrafo 1 b-1);
 - todo tipo de **intermediaciones** (CF art.1057-V párrafo 1 b-2);
 - la **utilización personal** por el propietario, socios y otro personal de la empresa de los servicios prestados por esta (CF art.1057-V párrafo 1 b-3);
 - los **arrendamientos** de bienes corporales muebles e inmuebles consistentes en la cesión del uso y disfrute de los bienes (CF art.1057-V párrafo 1 b-4);
 - 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 (CF art.1057-V párrafo 1 b-5);
 - el **transporte aéreo** de pasajeros local e internacional (CF art.1057-V párrafo 1 b-6);
 - los servicios de **hospedaje y alojamiento** públicos, en todas sus modalidades (CF art.1057-V párrafo 1 b-7).

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 (RLITBMS art.2-b-1);
- los **servicios legales** prestados a buques de comercio internacional inscritos en Panamá, así como los **servicios** de inscripción de sus hipotecas navales (RLITBMS art.2-b-2);
- los **arrendamientos** de inmuebles destinados a **vivienda habitual** del arrendatario por un plazo inferior a **6 meses** (RLITBMS art.2-b-3);
- la **telefonía fija**, con la excepción de la pública y semipública (RLITBMS art.2-b-4);
- 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 (RLITBMS art.2-b-5).
- ◆ 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 (CF art.1057-V-párrafo 2-a).
- ◆ En la **prestación de servicios**: con cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero (CF art.1057-V-párrafo 2-b):
 - **emisión** de la **factura** correspondiente (CF art.1057-V-párrafo 2-b-1);
 - **finalización** del **servicio** prestado (CF art.1057-V-párrafo 2-b-2);
 - **percepción** del **pago** total o parcial del servicio (CF art.1057-V-párrafo 2-b-3).

- ♦ En la **importación**: en el momento de la **declaración**-liquidación de **aduanas**, en todo caso, antes de su introducción en Panamá (CF art.1057-V-parágrafo 2-c).
- ♦ En el caso del **autoconsumo**: en el momento del **retiro** del bien, o en el de su **contabilización**, el que se produzca primero (CF art.1057-V-parágrafo 2-d).

Solo se someten a gravamen los **hechos imponible 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 parágrafo 3).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** de este impuesto (CF art.1057-V parágrafo 4):

- ♦ Las personas físicas y las sociedades (con o sin personalidad jurídica), que realizan los **hechos gravados** en el ejercicio de sus actividades (CF art.1057-V parágrafo 4-a).
- ♦ Las personas físicas y jurídicas domiciliadas y las entidades constituidas fuera de Panamá, con independencia de la cuantía de sus ingresos (RLITBMS art.4-b).
- ♦ Los importadores por cuenta propia o ajena (CF art.1057-V parágrafo 4-b).

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 parágrafo 4 ; RLITBMS art.5).

Base imponible

(CF art.1057-V parágrafo 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 (CF art.1057-V parágrafo 5-a).
- ♦ En las **prestaciones de servicio**: por la cuantía de los **honorarios** profesionales estipulados (CF art.1057-V parágrafo 5-a).
- ♦ En las **permutas**: por el **importe** de la prestación de **mayor cuantía** (CF art.1057-V parágrafo 5-b).
- ♦ 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 (CF art.1057-V parágrafo 5-c).
- ♦ 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%** (CF art.1057-V parágrafo 5-d).
- ♦ 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%** (CF art.1057-V parágrafo 5-e).
- ♦ En el **arrendamiento** de bienes **inmuebles**, por la **cuantía** facturada del **alquiler** (CF art.1057-V parágrafo 5-f).

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 (RLITBMS art.9-d).

- ◆ 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 (RLITBMS art.9-d).
- ◆ 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 (RLITBMS art.9-h).
- ◆ En el caso de los **servicios** prestados por los **restaurantes, bares, discotecas** y similares: por el **total** de la facturación (RLITBMS art.9-i).
- ◆ 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 (RLITBMS art.9-j).
- ◆ 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 (RLITBMS art.9-k).
- ◆ En los **pasajes aéreos** nacionales o internacionales, por el **precio del pasaje**, incluidos los cargos adicionales y excluyendo los correspondientes a impuestos legalmente establecidos (RLITBMS art.9-l).

Tipo de gravamen

El **tipo aplicable** del impuesto es del **7%** (CF art.1057-V párrafo 6).

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%** (CF art.1057-V párrafo 6-1).
- ◆ La **importación y venta** (al por mayor y menor) de productos derivados del **tabaco** (cigarrillos, cigarros, puros): el **15%** (CF art.1057-V párrafo 6-2).
- ◆ Los **servicios de hospedaje** o alojamiento en establecimientos públicos: el **10%** (CF art.1057-V párrafo 6-3).
- ◆ En los casos de los bienes descritos en las **fracciones arancelarias** siguientes: el **15%** (CF art.1057-V párrafo 6-4):

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 (CF art.1057-V párrafo 7):

- ◆ Las **transmisiones** derivadas de **capitulaciones matrimoniales**, así como los **aportes** o la **división de bienes conyugales** (CF art.1057-V párrafo 7-a).
- ◆ Las **expropiaciones, ventas y prestaciones** de **servicios** realizadas por el **Estado**, salvo las efectuadas por empresas públicas (CF art.1057-V párrafo 7-b).
- ◆ Las **adjudicaciones** de bienes **en juicios** ordinarios o especiales, incluyendo los juicios de división de bienes (CF art.1057-V párrafo 7-c).
- ◆ Las **transferencias** de **documentos** negociables y de **títulos valores** en general (CF art.1057-V párrafo 7-d).

- ◆ Los **pagos e intereses** de los **servicios financieros** prestados por **entidades financieras** autorizadas, excepto las comisiones (CF art.1057-V párrafo 7-3).
- ◆ Los **pagos e intereses** de los aportes a todo tipo de **fondos de ahorro y pensiones** (CF art.1057-V párrafo 7-f).

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 (CF art.1057-V párrafo 8-a):
 - **Productos agropecuarios** en su estado natural (CF art.1057-V párrafo 8-a-1).
 - La **exportación** y reexportación de bienes (CF art.1057-V párrafo 8-a-2).
 - **Bienes** dentro y sus traslados entre las **zonas libres**, así como las transmisiones efectuadas en **recintos aduaneros** mediante endoso de documentos (CF art.1057-V párrafo 8-a-3).
 - **Bebidas gaseosas** (CF art.1057-V párrafo 8-a-4).
 - **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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-5).
 - **Productos alimenticios** (CF art.1057-V párrafo 8-a-6).
 - **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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-7).
 - **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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-8).
 - Todas las **semillas** utilizadas en la agricultura (CF art.1057-V párrafo 8-a-9).
 - **Alambres** de púas especificados en la partida 73.13.00.20 del Arancel de Importación (CF art.1057-V párrafo 8-a-10).
 - **Herramientas de mano** utilizadas en la agricultura (CF art.1057-V párrafo 8-a-11).
 - 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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-12).
 - **Agua potable** suministrada por el IDAAN y por las demás entidades de servicios públicos (CF art.1057-V párrafo 8-a-13).
 - **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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-14).
 - **Moneda extranjera, acciones**, así como los **valores** públicos y privados (CF art.1057-V párrafo 8-a-15).
 - **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 (CF art.1057-V párrafo 8-a-16).
 - Los **instrumentos musicales** y sus repuestos (a partir de **2022**) (CF art.1057-V párrafo 8-a-17).
- ◆ La **prestación de los siguientes servicios** (CF art.1057-V párrafo 8-b):
 - Vinculados con la **salud humana** (CF art.1057-V párrafo 8-b-1).
 - El **arrendamiento** o subarrendamiento de bienes **inmuebles** destinados a **vivienda habitual** del arrendador por un periodo superior a **6 meses** (CF art.1057-V párrafo 8-b-2).
 - **Educativos** prestados por personas (jurídicas o naturales) autorizadas (CF art.1057-V párrafo 8-b-3).

- **Préstamos** al **Estado** y los realizados por entidades financieras autorizadas (CF art.1057-V párrafo 8-b-4).
- **Flete** y transporte **de carga** aérea, marítima y terrestre, así como el transporte marítimo y terrestre **de pasajeros** (CF art.1057-V párrafo 8-b-5).
- **Generación, transmisión y distribución** de **energía eléctrica** (CF art.1057-V párrafo 8-b-6).
- La **prestación** de **servicios** al **Desarrollador Maestro** del Área Económica Panamá-Pacífico o a los **Promotores**, en el caso de las Zonas Francas (CF art.1057-V párrafo 8-b-7).
- **Comunicación social** (prensa oral, escrita y televisiva), por entidades públicas o privadas, con excepción de la cesión de espacios para la publicidad (CF art.1057-V párrafo 8-b-8).
- **Correo** prestado por el Estado (CF art.1057-V párrafo 8-b-9).
- **Juegos** de apuestas en **casinos e hipódromos** del Estado y privados, así como los **concesionados** por el Estado (CF art.1057-V párrafo 8-b-10).
- **Seguros y reaseguros** (CF art.1057-V párrafo 8-b-11).
- **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 (CF art.1057-V párrafo 8-b-12).
- **Servicios** de acceso a **Internet residencial** y para **entidades educativas** reconocidas (CF art.1057-V párrafo 8-b-13).
- **Servicios** de **alcantarillado** y limpieza prestados por entidades públicas o concesionarias (CF art.1057-V párrafo 8-b-14).
- **Espectáculos** públicos culturales cualificados (CF art.1057-V párrafo 8-b-15).
- **Actividades** de las **bolsas de valores**, agropecuarias y financieras de las cooperativas (CF art.1057-V párrafo 8-b-16).
- **Entregas de alimentos** en locales comerciales en los que se venden o consumen bebidas alcohólicas (CF art.1057-V párrafo 8-b-17).
- Las **comisiones** devengadas por **agencias de viajes** (CF art.1057-V párrafo 8-b-18).
- 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 (CF art.1057-V párrafo 8-b-19).

A partir de enero 2016, los promotores de zonas francas quedan **exemptados** 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 (CF art.1057-V párrafo 8-c).

Determinación del impuesto

El **contribuyente** determina el impuesto en su **declaración** por la **diferencia entre el débito** y el **crédito** fiscal, en base a lo **devengado** (CF art.1057-V párrafo 12):

- ♦ El **débito fiscal** está constituido por la cuantía del **impuesto repercutido** en las operaciones mensuales gravadas (CF art.1057-V párrafo 12-a).
- ♦ 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 (CF art.1057-V párrafo 12-b).

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.

Por su parte, los **distribuidores** de los combustible son considerados **agentes recaudadores** del impuesto.

La siguiente tabla muestra los **tipos impositivos** aplicables (CF art.1057-G):

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 parágrafo 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.

Liquidación y pago del impuesto

(CF art.1057-I)

Los **agentes recaudadores** del impuesto deben efectuar una **declaración jurada** (refrendada por contador público autorizado) e **ingresar** el impuesto al Tesoro Nacional, dentro de los **15** días siguientes de cada mes.

B. Impuesto sobre Seguros

(CF art.1014 a 1022 y sus normas modificadoras)

La normativa 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 la **cuantía** 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 seguro**, 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

El **hecho imponible** del Impuesto Selectivo al Consumo está constituido por el **consumo** de los siguientes bienes y servicios gravados (L N° 45-95 art.1):

- ◆ **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 **cupones** o **tickets** de pago, fichas y demás documentos de pago derivados de **juegos y apuestas** (casinos, salas de máquinas tragamonedas; agencias de apuestas deportivas, bingos, juegos telemáticos, apuestas a través de Internet y otras modalidades autorizadas por el Estado), 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 se produce** y el impuesto se **devenga** (L N° 45-95 art.4):

- ◆ En las **ventas o traspasos** 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 (L N° 45-95 art.4-1).
- ◆ En la **importación** de dichos productos: en el momento de aceptación de la **declaración** por la **adua**na (L N° 45-95 art.4-2).
- ◆ En la **prestación de servicios**, con cualquiera de los siguientes actos el que ocurra primero (L N° 45-95 art.4-3):
 - **emisión** de la **factura** correspondiente (L N° 45-95 art.4-3-a);
 - **finalización** del servicio prestado (L N° 45-95 art.4-3-b);
 - **percepción** del **pago** total o parcial del servicio a prestar (L N° 45-95 art.4-3-c).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos** del impuesto (L N° 45-95 art.2):

- ◆ Los **fabricantes** o productores de los bienes gravados producidos en Panamá (L N° 45-95 art.2-1).
- ◆ Las **personas naturales o jurídicas** que importen bienes gravados (L N° 45-95 art.2-2).
- ◆ Los **prestadores de servicios** gravados por este impuesto (L N° 45-95 art.2-3).

Exenciones

No están sujetas al pago del Impuesto Selectivo al Consumo (L N° 45-95 art.6):

- ◆ Las **exportaciones** (L N° 45-95 art.6-1).
- ◆ Las **ventas** directas de productos a la **Comisión del Canal de Panamá** y a las **Fuerzas Armadas** de los EEUU (L N° 45-95 art.6-2).
- ◆ Las **ventas** directas (al exterior) a los tripulantes y pasajeros de **naves y aeronaves** de transporte internacional (L N° 45-95 art.6-3).

- ♦ Las **ventas** al exterior efectuadas a empresas instaladas en **zonas o puertos libres** establecidos en Panamá (L N° 45-95 art.6-4).
- ♦ 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 (L N° 45-95 art.6-5).
- ♦ Los **alcoholes** empleados en (L N° 45-95 art.6-6):
 - **preparaciones farmacéuticas** de uso y consumo interno (tinturas, elixires, cordiales, alcoholaturas, extractos blandos y fluidos), y como ingredientes de recetas bajo prescripción médica (L N° 45-95 art.6-6-1).
 - 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 (L N° 45-95 art.6-6-b).
 - **combustibles** (L N° 45-95 art.6-6-c).
 - **carburantes** (L N° 45-95 art.6-6-ch).
 - **preparaciones de tintes, barnices, colorantes, pinturas y jabones** (L N° 45-95 art.6-6-d).
 - **preparaciones farmacéuticas** de uso y consumo externo (L N° 45-95 art.6-6-e).
 - ventas al por menor de **alcohol** desnaturalizado en establecimientos debidamente autorizados (L N° 45-95 art.6-6-f).
 - **preparación** de perfumes, fragancias, lociones, aguas aromatizadas, menticoles, bayrum y otros productos semejantes del ramo de la perfumería o de artículos de tocador (L N° 45-95 art.6-6-g).

Por otra parte, se aplica una **exención** a los **alimentos** elaborados a base de lácteos, granos o cereales, los néctares, jugos de frutas, concentrados de frutas y aquellos productos con menos de **7,5** gramos de azúcar, por cada 100 ml. de bebida azucarada (L N° 45-95 art.9).

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%**;
 - este mismo **tipo** del **7%** también se aplica a los productos de la **partida arancelaria 22.02**, con excepción de aquellos que requieren de refrigeración para su producción, preservación o venta.
 - para el resto de las **bebidas azucaradas**: el **5%**;
 - los **jarabes, siropes y concentrados** para la producción de **bebidas gaseosas**: del **10%**.

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 eléctricos en la partida arancelaria 87.03.	0%, hasta 31-12-2030 5%, a partir de 1-1-2031
	Vehículos automotores terrestres híbridos en la partida arancelaria 87.03	10%
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-skies), 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

El ISC se **abona** (L N° 45-95 art.7):

- ♦ 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 (L N° 45-95 art.7-1).
- ♦ En caso de bienes **importados**, junto con los impuestos de importación que gravan los productos importados (L N° 45-95 art.7-2).

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 (CF art.806-1);
- ♦ las de precio inferior a **B/.1.000** (CF art.806-2).

La **tarifa** de este impuesto es el **0,5%**, del **valor** de las **naves** (CF art.807-2).

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; Reglamento 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 (CF art.699-A-1);
- ♦ Perciban **ingresos brutos anuales** no superiores a **B/.500.000** (CF art.699-A-3);
- ♦ No resultan (directa o indirectamente), del **fraccionamiento** de una empresa en varias personas jurídicas; o que no sean afiliadas, subsidiarias, o controladas por otras personas jurídicas (CF art.699-A-2);
- ♦ Las **acciones o participaciones** de las personas jurídicas sean **nominativas** y que sus accionistas o socios sean personas físicas (CF art.699-A-4);

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

La **base imponible** del Impuesto del Timbre está constituida (CF art.974):

- ◆ En el **contrato de compraventa y cesiones a título oneroso**: por el **precio** (CF art.974-1).
- ◆ En las **permutas**: por el **importe** de la **prestación** de más valor (CF art.974-2).
- ◆ En las **daciones** en pago de deudas: por el **valor** de los **bienes** transferidos (CF art.974-3).
- ◆ En las **cesiones a título gratuito**: por el **valor** de los **bienes** cedidos (CF art.974-4).
- ◆ En los **arrendos**: por el **alquiler** o **salarios** durante todo el término del contrato, y en caso de no hacerse tal determinación, la **renta** de un año (CF art.974-5).
- ◆ En el **contrato de ajuste** de obras materiales: por el **precio** convenido por las obras (CF art.974-6).
- ◆ En las **capitulaciones matrimoniales** y en las **escrituras de aporte** de **bienes** al matrimonio: por el **valor** reconocido (CF art.974-7).
- ◆ En la **división de bienes** de toda clase: por el **capital** líquido partible (CF art.974-8).

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 (CF art.967-1).
- ◆ 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 (CF art.967-2).

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 (CF art.972-1);
- ◆ 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 (CF art.972-2);
- ◆ 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 (CF art.972-3).

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:** las Cartas de Naturaleza Definitivas (CF art.972 parágrafo 2).

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 redacción 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

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones Sociales

(L N° 51-05, que reforma la LO de la Caja de Seguro Social redacción 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1087
	A. Impuesto a la Renta: Personas Jurídicas.....	1087
	B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas.....	1102
	C. Impuesto Temporal a los Activos Netos.....	1110
	D. Impuesto Especial a la Minería.....	1111
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1112
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1113
	A. Impuesto General a las Ventas	1113
IV.	Impuestos Selectivos	1126
	A. Impuesto Selectivo al Consumo	1126
	B. Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional	1139
	C. Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado.....	1140
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1142
	Impuesto a las Transacciones Financieras	1142
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1145
	A. Derechos Arancelarios.....	1145
VII.	Regímenes Simplificados	1146
	A. Nuevo Régimen Único Simplificado (nuevo RUS)	1146
	B. Régimen MYPE Tributario	1149
VIII.	Otros	1150

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Sub-nacionales

A. Impuestos Generales sobre el Consumo	1151
B. Impuestos Selectivos.....	1151
C. Impuestos municipales	1153

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	1162
--------------------------------------	-------------

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 Jurídicas

(Texto Único Ordenado DS N° 179-04-EF -TUO LIR- y sus modificaciones; Reglamento DS N° 122-94-EF -RLIR- y sus modificaciones)

El Impuesto a la Renta grava (TUO LIR art.1):

- ♦ Las **rentas derivadas del capital, 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 (TUO LIR art.1-a):
 - Las **regalías** (TUO LIR art.1-a-1).
 - Los **resultados** de la **enajenación** de (TUO LIR art.1-a-2):
 - **terrenos** rústicos o urbanos sujetos a parcelación y urbanización (TUO LIR art.1-a-2-i);
 - **inmuebles**, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, adquiridos o edificados, total o parcialmente, para su venta (TUO LIR art.1-a-2-ii);
 - los **resultados** de la **venta, cambio o disposición** habitual de bienes (TUO LIR art.1-a-3).
- ♦ Las **ganancias de capital** (TUO LIR art.1-b).

- ◆ Otros **ingresos** que provengan de **terceros**, establecidos por esta Ley (TUO LIR art.1-c).
- ◆ Las **rentas imputadas**, incluidas las de **goce** y **disfrute**, establecidas por la Ley (TUO LIR art.1-d).

Sujetos pasivos

Se consideran **sujetos pasivos (contribuyentes)** 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 (TUO LIR art.14-a);
- ◆ las **cooperativas**, incluidas las agrarias de producción (TUO LIR art.14-b);
- ◆ las **empresas** de propiedad **social** (TUO LIR art.14-c);
- ◆ las **empresas** propiedad (parcial o total) del **Estado** (TUO LIR art.14-d);
- ◆ las **asociaciones**, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las **fundaciones** no incluidas en el TUO LIR art.18 (TUO LIR art.14-e);
- ◆ las **empresas unipersonales**, las **sociedades** y entidades constituidas en el **exterior**, que perciban **rentas de fuente peruana** (TUO LIR art.14-f);
- ◆ las **empresas individuales** de responsabilidad limitada, constituidas en Perú (TUO LIR art.14-g);
- ◆ las **sucursales, agencias y establecimientos permanentes** en Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades constituidas en el exterior (TUO LIR art.14-h);
- ◆ las **sociedades agrícolas** de interés social (TUO LIR art.14-i);
- ◆ 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 (TUO LIR art.14-k).

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** (TUO LIR art.18-a);
- ◆ las fundaciones de carácter cultural, investigador, de asistencia social, etc., debidamente autorizadas (TUO LIR art.18-c);
- ◆ las **entidades de auxilio mutuo** (TUO LIR art.18-d);
- ◆ las **comunidades campesinas** (TUO LIR art.18-e);
- ◆ las **comunidades nativas** (TUO LIR art.18-f).

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 del impuesto, 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 sociedades empresas, sociedades o socios de contratos de asociación en participación y fondos de inversión, patrimonios fideicometidos o fiduciarios bancarios **domiciliados en Perú** (a partir del **1-1-23**²), 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 es 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 (IFD)**, obtenidos por **contribuyentes** domiciliados en Perú (TUO LIR art.10-d).

1 Ver más adelante.

2 Modificado por (DL N° 1541 art.4), de 26-3-22.

- En caso de **IFD** de **cobertura**, solo se consideran de **fuentes peruana**, los **resultados** destinados a la generación de **rentas** de **fuentes peruana**.
- También se consideran de **fuentes peruana**, los **resultados** obtenidos por sujetos no domiciliados que contratan **IFD** con sujetos domiciliados, en caso de activos subyacentes referidos al tipo de cambio, con un plazo efectivo no superior a **180** días.
- ♦ 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).
- ♦ 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 **fuentes peruana** se califican en las siguientes **categorías** (TUO LIR art.22):

- ♦ **Primera: rentas** producidas por el **arrendamiento, subarrendamiento** y **cesión** de **bienes** (TUO LIR art.22-a).
- ♦ **Segunda: rentas** del **capital** no comprendidas en la primera categoría (TUO LIR art.22-b).
- ♦ **Tercera: rentas** del **comercio**, la **industria** y otras expresamente consideradas por la Ley (TUO LIR art.22-c).
- ♦ **Cuarta: rentas** del **trabajo independiente** (TUO LIR art.22-d).
- ♦ **Quinta: rentas** del **trabajo** en relación de **dependencia**, y otras **rentas** del **trabajo independiente** expresamente señaladas por la ley (TUO LIR art.22-e).

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).
 - No obstante, la **presunción** no opera en algunos casos.
- ◆ 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 (TUO LIR art.37).

Rentas exentas

Se establecen como **ingresos no afectos (no sujetos)** al impuesto (TUO LIR art.18):

- ◆ 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, hasta el **31-12-2026** (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, para determinar la **renta neta** de **tercera categoría**, sólo son **deducibles** aquellos **gastos necesarios** para la obtención de **renta bruta** 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 (TUO LIR art.37-a-1).
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** (TUO LIR art.37-a-2):
 - Las **entidades financieras y aseguradoras** y a las empresas de **factoring** registradas (TUO LIR art.37-a-2-a).
 - Los **contribuyentes** con **ingresos netos en el ejercicio gravable no superen** las **2.500 UIT** (TUO LIR art.37-a-2-b).
 - Los **contribuyentes** que desarrollan **proyectos de infraestructura pública, servicios públicos**, servicios vinculados a estos, **investigación** aplicada y/o **innovación** tecnológica, mediante Asociaciones Público-Privadas (TUO LIR art.37-a-2-c).
 - 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 (TUO LIR art.37-a-2-d).
 - Los **intereses** de **deudas** provenientes de la **emisión de valores mobiliarios** representativos de deuda que cumplan con las siguientes **condiciones** (TUO LIR art.37-a-2-e):
 - 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 reditúan 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 (TUO LIR art.37-a-3).
- 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** (TUO LIR art.37-a-4).
- También son **deducibles** los **intereses** derivados de fraccionamientos otorgados de acuerdo con el Código Tributario, no formando parte del límite señalado arriba (TUO LIR art.37-a-5).
- ◆ 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)³.
- ◆ 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)⁴.
- ◆ 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 período 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)⁵.
- ◆ Las **pérdidas y provisiones** por **deudas incobrables** (TUO LIR art.37-i)⁶.
- ◆ Las **asignaciones** destinadas a **provisiones** para **beneficios sociales** (TUO LIR art.37-j)⁷.
- ◆ 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 trabajen 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 (UIT)** (TUO LIR art.37-q).

3 Ver Pérdidas, más adelante.

4 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

5 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

6 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

7 Ver Reservas y provisiones, más adelante.

- ◆ 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** establecida 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, 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 emplean **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**⁸, 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

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 gravan 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).

8 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».

- ◆ 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 (TUO LIR art.44-m-i);
 - seguros o reaseguros (TUO LIR art.44-m-ii);
 - cesión de uso de naves o aeronaves (TUO LIR art.44-m-iii);
 - transporte entre Perú y el exterior y viceversa (TUO LIR art.44-m-iv);
 - derecho de paso por el Canal de Panamá (TUO LIR art.44-m-v).
 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-r):
- ◆ 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

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 (TUO LIR art.37-f).

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** (RLIR art.22-a).

- ♦ 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 (RLIR art.22-b):

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** (RLIR art.22-c).
- ♦ 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 (RLIR art.22-d).
- ♦ La empresa que, de manera temporal, **suspende totalmente su actividad** productiva puede dejar de computar la **depreciación** de sus bienes del activo fijo durante el período en que persiste esa situación (RLIR art.22-e).
- ♦ Los **contribuyentes** están obligados a llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el **Registro de Activos Fijos** (RLIR art.22-f).
- ♦ 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 (RLIR art.22-g).
- ♦ 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 (RLIR art.22-i).

Por el contrario, **no son amortizables** las **llaves, marcas, patentes**, procedimientos de fabricación, juanillos y otros **activos intangibles** similares. No obstante, los **contribuyentes** pueden optar deducir como **gasto** del **ejercicio** el precio abonado por los **activos intangibles** de duración limitadas o **amortizarlos** proporcionalmente durante **10 años** (LIR art.44-g).

A partir de **1-1-23**, la Ley N° 31.652, de **29-12-22**, establece excepcional y temporalmente, dos **regímenes especiales** de **depreciación** (**edificios y construcciones** y **vehículos eléctricos**) para los **contribuyentes** del régimen general del impuesto a la renta y del MYPE tributario (L 31.652-22 art.1).

De esta manera, los **contribuyentes** pueden **depreciar** los **edificios** y **construcciones**, destinados al desarrollo empresarial, en base a un **tipo máximo** del **33,33%**, cuando (L 31.652-22 art.2-1):

- ♦ La **construcción** se inicia a partir del **1-1-23** (L 31.652-22 art.2-1-a).
- ♦ Al menos el **80%** de la **construcción** se completa hasta el **31-12-24** (L 31.652-22 art.2-1-b)

Los **contribuyentes** que adquieren la **propiedad** de los **bienes anteriores** también disfrutan de los beneficios de este régimen (L 31.652-22 art.2-2).

Por su parte, los **vehículos** de **transporte terrestre** (excepto ferrocarriles) **híbridos** o **eléctricos**, afectos a la producción de **rentas gravadas**, adquiridos en **2023** y **2024**, pueden ser **depreciados** anualmente mediante un **tipo máximo** del **50%** hasta su **depreciación** final (L 31.652-22 art.4).

La aplicación de estos **regímenes especiales** está sujeta a las normas siguientes (L 31.652-22 art.5):

- ♦ La **depreciación anual** se efectúa en base al **método lineal** (L 31.652-22 art.5-a).
- ♦ Los **tipos de depreciación** deben ser aplicados hasta que los bienes quedan completamente **depreciados** (L 31.652-22 art.5-b).
- ♦ Se aplica el **tipo máximo** del **33,33%** a los **edificios** y **construcciones** que comienzan a ser **depreciados** en **2023**, excepto en el último ejercicio en el que se aplica el **tipo de depreciación menor** correspondiente (L 31.652-22 art.5-c).
- ♦ Se aplica el **tipo máximo** del **50%** a los **vehículos eléctricos** que comienzan a ser **depreciados** en **2023**, excepto en el último ejercicio en el que se aplica el **tipo de depreciación menor** correspondiente (L 31.652-22 art.5-d)

No obstante, los **contribuyentes** que disfrutan de **tipos de depreciación superiores**, en virtud de leyes especiales, están autorizados a seguir utilizándolos (L 31.652-22 art.7).

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** (TUO LIR art.37-i-i);
- ♦ las **deudas** afianzadas por entidades financieras, garantizadas mediante derechos reales, depósitos bancarios o compraventas con reserva de propiedad (TUO LIR art.37-i-ii); y,
- ♦ Las **deudas** que hayan sido objeto de **renovación** o de **prórroga** expresa (TUO LIR art.37-i-iii).

Las **asignaciones** destinadas a **provisiones** para **beneficios sociales** establecidas legalmente son también **deducibles** (TUO LIR art.37-j).

Ganancias de capital

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** (TUO LIR art.28-d).

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 (TUO LIR art.2-b-1);
 - **bienes muebles depreciables** (TUO LIR art.2-b-2);
 - **derechos de llave, marcas** y similares (TUO LIR art.2-b-3);
 - **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 (TUO LIR art.2-b-4);
 - **negocios o empresas** (TUO LIR art.2-b-5);
 - **concesiones** y otros **derechos** (TUO LIR art.2-b-6).
- ♦ 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 **fuentes peruanas** 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

En **2023**, 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** 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 jurídicas no domiciliadas** están sujetos a una **retención final** del **5%** sobre la **cuantía bruta**. 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%** (TUO LIR art.56-e).

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 (TUO LIR art.56-a):

- ♦ Se **acredite el ingreso** de la moneda extranjera en Perú, en el caso de **préstamos en efectivo** (TUO LIR art.56-a-1).
- ♦ El **tipo de interés**, las comisiones, los costes y primas tenidos en cuenta no sea superior al **tipo SOFR medio a 30 días, más 4 puntos**, con independencia de lugar de origen del crédito, la moneda o el plazo pactado (desde **30-6-23**)⁹. Los **intereses** abonados por encima de los tipos anteriores están sujetos a tributación a un **tipo del 30%** (TUO LIR art.56-a-2).
- ♦ 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** (TUO LIR art.56-a).

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).

⁹ En base al Decreto Supremo N° 137-23-EF, de 29-6-23.

B. Impuesto a la Renta: Personas Físicas

(Texto Unico Ordenado DS No 179-04-EF -TUO LIR- y sus modificaciones;
Reglamento DS No 122-94-EF -RLIR-y sus modificaciones)

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto, las **personas físicas**, las **sucesiones indivisas**, las **asociaciones** de hecho de **profesionales** y similares, así como las **sociedades conyugales** que ejercen la opción prevista en la LIR art.16 (TUO LIR art.14).

En el caso de **sociedades conyugales**, las **rentas** obtenidas por cada **cónyuge** son declaradas **independientemente** por cada uno de ellos. Por su parte, las **rentas** producidas por **bienes comunes** se atribuyen por igual a cada uno de los **cónyuges**, aunque estos pueden optar por atribuirlos a uno de ellos, a efectos de la **declaración y pago** del impuesto como **sociedad conyugal**. Las **rentas** de los **hijos menores** de edad se **acumulan** a las del **cónyuge de mayor renta**, o, de ser el caso, a la **sociedad conyugal** (TUO LIR art.16).

A efectos del impuesto, las **rentas** de las **sucesiones indivisas** se consideran como de una **persona física**, hasta el momento de la declaración de herederos o de inscripción del testamento en los Registros Públicos. Posteriormente, cada heredero debe incluir en su **renta** la participación en la herencia a partir de la fecha de la adjudicación de los bienes de la herencia (TUO LIR art.17).

A efectos del impuesto, se consideran **domiciliadas** en el país (TUO LIR art.7):

- ♦ las personas naturales **peruanas** con **domicilio** en **Perú** (TUO LIR art.7-a);
- ♦ las personas naturales **extranjeras** que han residido o permanecido en el país más de **183** días calendario durante un periodo cualquiera de **12** meses (TUO LIR art.7-b);
- ♦ las **sucesiones**, cuando el causante en la fecha de su fallecimiento tuviera la condición de **domiciliado** (TUO LIR art.7-f).

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: rentas 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 **fuentes peruanas**, 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 fuente extranjera** 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

Constituyen **ingresos no afectos** al impuesto (TUO LIR art.18):

- ◆ 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 31-12-2026**, 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 personal** (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 físicas¹⁰.

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** (amueblados o no) no puede ser inferior al **6%** del **valor** del **predio** establecido a efectos del Impuesto Predial (TUO LIR art.23-a).

¹⁰ Ver Nuevo Régimen Único Simplificado (nuevo RUS), más adelante.

Ganancias de Capital

Las **ganancias de capital** se consideran rentas de **segunda categoría** (TUO LIR art.24-j).

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 (TUO LIR art.2-a).

Las personas físicas que derivan rentas de **fente 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** convenida¹¹ (TUO LIR art.46-a).

11 Una renta que incluye la cuantía íntegra de la contraprestación por el arrendamiento y subarrendamiento del inmueble (amueblado o no), incluidos sus accesorios, más el importe de los suministros efectuados por el locador y los tributos a cargo por el arrendatario o subarrendatario y que legalmente corresponden al locador, más el Impuesto General a las Ventas y el de Promoción Municipal, en su caso.

- ◆ 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** (TUO LIR art.46-c).
- ◆ 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 pagos¹² (TUO LIR art.46-d).
- ◆ Las **aportaciones** al Seguro Social de Salud (**ESSALUD**) efectuadas por los **trabajadores** del **hogar** (TUO LIR art.46-e).

No obstante, los **contribuyentes** solo pueden **deducir** aquellos **gastos**:

- ◆ sustentados en comprobantes emitidos electrónicamente o en recibos aprobados por la SUNAT (TUO LIR art.46-i);
- ◆ cuando el pago de los servicios (incluido el IGV el IPM) sea efectuado mediante métodos de pago aceptados (TUO LIR art.46-ii);

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 (TUO LIR art.46).

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 **fuentes 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 (TUO LIR art.50-a).
- ◆ Sin ningún límite temporal, frente al **50%** de las **rentas netas** obtenidas **en los ejercicios inmediatos posteriores** (TUO LIR art.50-b).

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

12 En los ejercicios gravables 2021 y 2022, la cuantía del gasto deducible ascendía al **50%** de las contraprestaciones por los (i) servicios de guías de turismo y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares; (ii) Servicios de artesanos (Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N.º 31103, de 30-12-2020 – Reactivación del Sector Turismo).

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 titulización.

Tipo de gravamen

Entre los **tipos impositivos** del Impuesto sobre la Renta se analizan los siguientes:

Rentas y Ganancias de capital

En el año **2023**, el impuesto aplicable a las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales domiciliadas en Perú se determina aplicando a la suma de su **renta neta** de **trabajo** (rentas de **cuarta** y **quinta categoría**) y la de **fuentes 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 **2023** es **S/. 4,950** (Decreto Supremo 309/2022 EF, de **24-12-2022**).

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 (físicas) 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 (%)
a. Dividendos y otras formas de distribución de utilidades.	5
b. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles.	5
c. 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
d. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera de Perú.	30
e. Otras rentas provenientes del capital.	5
f. Rentas por actividades empresariales.	30
g. Rentas de trabajo.	30
h. Rentas por regalías.	30
i. Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo, realizados en Perú.	15
j. Otras rentas distintas a las señaladas anteriormente.	30

C. Impuesto Temporal a los Activos Netos

(L N° 28424-04 y sus modificaciones; Reglamento: DS N° 025-05-EF y sus modificaciones)

El denominado *Impuesto Temporal a los Activos Netos* (en adelante, ITAN) es un **impuesto al patrimonio** que grava los **activos netos** de una **empresa** 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 **31-12-2022** 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 **1-1-2022**. 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

No están afectos al ITAN (LITAN art.3):

- ◆ 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 (LITAN art.3-a).
- ◆ Las **empresas** de servicios públicos de **agua y alcantarillado** (LITAN art.3-b).
- ◆ Las **empresas** en proceso de **liquidación** o las **insolventes** a 1 de enero de cada ejercicio (LITAN art.3-c).
- ◆ **COFIDE** en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso (LITAN art.3-d).
- ◆ Las **personas** naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales, que sólo perciban **rentas de tercera categoría** procedentes de Fideicomisos y Fondos de Inversión Empresarial (LITAN art.3-e).
- ◆ Las **entidades no sujetas y exentas** del **Impuesto a la Renta** y las personas generadoras de **rentas de tercera categoría exentas** expresamente (LITAN art.3-g).
- ◆ Las **empresas públicas** que prestan servicios destinados a la **infraestructura eléctrica** de zonas rurales, aisladas y fronterizas (LITAN art.3-h).

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 (LITAN art.5-a).
- ♦ El **valor** de las **maquinarias** y equipos con una antigüedad no superior a **3** años (LITAN art.5-b).
- ♦ 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** (LITAN art.5-d).
- ♦ Las **acciones** y **derechos** del Estado en la **Cooperación Andina de Fomento** (CAF) (LITAN art.5-e).
- ♦ Los **activos** que respaldan **reservas matemáticas** sobre **seguros de vida**, en el caso de las **empresas de seguros** (LITAN art.5-f).
- ♦ Los **bienes** calificados como **patrimonio cultural** (LITAN art.5-g).
- ♦ 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 (LITAN art.5-h).
- ♦ Las **acciones, participaciones** de capital de **empresas** con **Convenio de Estabilidad Jurídica** en el Impuesto a la Renta, excepto las **exentas** de este impuesto (LITAN art.5-i).
- ♦ El **incremento** del valor de los **activos** derivado de la **reevaluación voluntaria** en el caso de reorganización de sociedades (LITAN art.5-j).

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- y sus modificaciones; Reglamento DS N° 29-94-EF y sus modificaciones -RLIGV-)

Hecho imponible

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 (RLIGV art.2-a).
 - 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 han sido **importados** en forma definitiva.
- ◆ 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 (RLIGV art.2-d).
 - 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.
- ◆ 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** constituye **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 realizan 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** (TUO LIGV art.2-e-1);
 - **bienes de uso personal y menaje** del hogar libres de derechos aduaneros, con excepción de los **vehículos** (TUO LIGV art.2-e-2);
 - **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 (TUO LIGV art.2-e-3).
- ◆ El **Banco Central de Reserva** del Perú por las operaciones de (TUO LIGV art.2-f):
 - **compraventa de oro y plata** (TUO LIGV art.2-f-1);
 - **importación o adquisición interna de billetes, monedas, cospeles y cuños** (TUO LIGV art.2-f-2).
- ◆ 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 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** correspondiente 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 de 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 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 (TUO LIGV art.2-w-1);
 - 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 (TUO LIGV art.2-w-2).

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 (TUO LIGV art.4-a).
 - 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 de pago** del contrato; en la de **percepción del ingreso** (total o parcial); o de **emisión del 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 (TUO LIGV art.4-b).
- ♦ 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 (TUO LIGV art.4-c).
 - 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 (TUO LIGV art.4-d).
- ♦ 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 (TUO LIGV art.4-f).
- ◆ En la **importación de bienes**: en la fecha de **solicitud** de su **despacho a consumo** (TUO LIGV art.4-g).
 - 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.
 - **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.2-9).

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 **desarrollan 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 (TUO LIGV art.9-1-a);
- ◆ **prestan** en Perú **servicios** afectos (TUO LIGV art.9-1-b);
- ◆ **utilizan** en Perú **servicios** prestados por **no domiciliados** (TUO LIGV art.9-1-c);
- ◆ **ejecutan contratos de construcción** afectos (TUO LIGV art.9-1-d);
- ◆ **efectúan ventas** afectas de bienes **inmuebles** (TUO LIGV art.9-1-e);
- ◆ **importan bienes** afectos. En el caso de **bienes intangibles** se considera como importador del bien a su **adquirente** (TUO LIGV art.9-1-f).

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 (TUO LIGV art.9-2-i);
- ◆ realizan de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto (TUO LIGV art.9-2-ii).

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 (TUO LIGV art.10-a);
- ◆ los **comisionistas, subastadores** y las personas que efectúen ventas o subasten bienes por cuenta de terceros y que estén obligados a llevar contabilidad completa (TUO LIGV art.10-b);
- ◆ todas las personas (físicas y jurídicas), instituciones o entidades (públicas y privadas) designadas como **agentes de retención** o de **percepción** del impuesto (TUO LIGV art.10-c);
- ◆ las entidades **coaseguradoras** (TUO LIGV art.10-d);
- ◆ los **fiduciarios**, en caso del fidecomiso de titulación, por las operaciones realizadas (TUO LIGV art.10-e).

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** (TUO LIGV art.13-a).
 - 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** (TUO LIGV art.13-b).

- ◆ En los **contratos de construcción**: por el **valor** de la construcción (TUO LIGV art.13-c).
 - 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 (TUO LIGV art.13-e).

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 (TUO LIGV art.14):

- ◆ 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 (TUO LIGV art.14-a);
- ◆ los **descuentos ordinarios** incluidos en el **comprobante** del pago, siempre que no constituyan **retiro** de **bienes** (TUO LIGV art.14-b);
- ◆ las **diferencias de cambio** generadas entre el nacimiento de la obligación tributaria y el pago total o parcial del precio (TUO LIGV art.14-c).

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 2.

Determinación del impuesto

El IGV se determina **mensualmente**, deduciendo del **Impuesto Bruto (impuesto repercutido)** de cada período el **crédito fiscal** (TUO LIGV art.11).

En la **importación** de bienes, el Impuesto a pagar es el **Impuesto Bruto (impuesto repercutido)** (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** (TUO LIGV art.12).

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).

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 utilizaciones de servicios, los contratos de construcción o las importaciones que reúnan los **requisitos** siguientes:

- ♦ **constituyen 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 (TUO LIGV art.18-a);
- **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 (TUO LIGV art.18-b).

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** es 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 (**impuesto repercutido**). 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 **31-12-2025** (Ley N° 31651), 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):

A. Ventas en Perú o Importaciones de los bienes siguientes (Apéndice I): modificado por (Ley N° 31651), con vigencia a partir del 1-1-2023.

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.
0106.19.00.00	Solo: Cuyes o cobayos o conejillos de indias vivos.
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.

Partidas arancelarias	Productos
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, salsifíes, 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.
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 «Pimienta», 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.

Partidas arancelarias	Productos
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 arruruz, 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.
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 hendirnos, 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

Partidas arancelarias	Productos
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.
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

Partidas arancelarias	Productos
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.
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.

Partidas arancelarias	Productos
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.

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 (TUO LIGV art.33-1).
- ♦ Las **operaciones swap** efectuadas por los productores **mineros** con **clientes** del **exterior**, con intervención de entidades financieras reguladas (TUO LIGV art.33-2).

- ◆ 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 (TUO LIGV art.33-3).
- ◆ 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 (TUO LIGV art.33-4).
- ◆ 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.) (TUO LIGV art.33-5).
- ◆ Los **servicios de transporte de pasajeros o mercancías** realizados por personas o empresas navieras peruanas desde el país hacia el exterior, así como los de transporte de carga aérea que se realicen desde Perú hacia el exterior (TUO LIGV art.33-6).
- ◆ 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 (TUO LIGV art.33-7).
- ◆ 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 (TUO LIGV art.33-8).
- ◆ Los **servicios de alimentación** (incluidos los servicios de 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 (TUO LIGV art.33-9).
- ◆ Los **servicios complementarios al transporte de carga** realizados en **zona aduanera** a sujetos no domiciliados (TUO LIGV art.33-10).
- ◆ El **suministro de energía eléctrica** a sujetos domiciliados en las **zonas especiales de desarrollo** (ZED) (TUO LIGV art.33-11).
- ◆ 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 (TUO LIGV art.33-12).
- ◆ A partir del **1-1-23**, la **venta de metales** por productores mineros a fabricantes nacionales de joyas que los incorporan en el producto. Sólo se considera **exportación**, el valor de la joyas que excede el **importe** de la compra del metal (TUO LIGV art.33-13)

Declaración y pago del impuesto

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 (TUO LIGV art.29).

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 (TUO LIGV art.30).

Por otra parte, las **importaciones** de bienes corporales se **liquidan** y **abonan** en el mismo documento en el que se determinan los derechos aduaneros. Los **servicios** prestados por **no domiciliados** y la **importación** de bienes **intangibles** se determinan y abonan por el **contribuyente**, de acuerdo con las normas de la SUNAT (TUO LIGV art.32).

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-; Reglamento: DS N° 29-94-EF y normas modificatorias -RLISC-)

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

El ISC grava (TUO LISC art.50):

- ♦ Las **ventas internas** en Perú (a nivel de productor) y las **importaciones** de los bienes incluidos en los Apéndices III y IV (TUO LISC art.50-a).
- ♦ Las **ventas** en Perú (por los importadores) de los bienes incluidos en el literal A del Apéndice IV (TUO LISC art.50-b).
- ♦ 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** (TUO LISC art.50-c).

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

Son **sujetos** del ISC, en calidad de **contribuyentes** (TUO LISC art.53):

- ♦ los **productores** o sus **empresas vinculadas**, por las **ventas** realizadas en Perú (TUO LISC art.53-a);
- ♦ las **personas** que **importan** los bienes gravados (TUO LISC art.53-b);
- ♦ los **importadores** o sus **empresas vinculadas**, por las **ventas** en Perú de los bienes gravados (TUO LISC art.53-c);
- ♦ las **entidades organizadoras** de juegos de azar y apuestas (TUO LISC art.53-d).
- ♦ A partir del **13-8-22**, los **titulares** debidamente autorizados para la explotación de **plataformas tecnológicas de juegos y apuestas deportivas a distancia** (TUO LISC art.53-e).

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 (TUO LISC art.54-a).

- ◆ **Empresas vinculadas económicamente.** Se entienden **vinculadas** cuando (TUO LISC art.54-b):
 - una empresa posee (directa o indirectamente) más del **30%** del **capital** de otra (TUO LISC art.54-b-1);
 - más del **30%** del **capital** de 2 o más empresas pertenece (directa o indirectamente) a una misma persona (TUO LISC art.54-b-2);
 - más del **30%** en dos o más empresas pertenece a los cónyuges, familiares cercanos o a socios comunes de esas empresas (TUO LISC art.54-b-3).
 - El **capital** de 2 o más empresas pertenezca, en más del **30%**, a socios comunes de dichas empresas (TUO LISC art.54-b-4).

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 (RLISC art.12-2-a);
- existe un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considera vinculado con cada una de las partes contratantes (RLISC art.12-2-b).

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, así como los **juegos y apuestas deportivas a distancia** autorizadas (a partir del **13-8-22**) (TUO LISC art.55-a).
- ◆ **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** (TUO LISC art.55-b).
- ◆ **Sistema *ad valorem* según precio de venta al público.** Para los bienes contenidos en el **Literal C** del **Apéndice IV** (TUO LISC art.55-c).

Base imponible

En base a los **tres sistemas** de **determinación** del impuesto citados anteriormente, la **base imponible** se determina de la siguiente forma (TUO LISC art.56):

- ◆ **Sistema *ad valorem*** (TUO LISC art.56-a):
 - en la **venta de bienes**: por el **valor de venta** (TUO LISC art.56-a-1);
 - en las **importaciones**: por el **valor en aduana**, más los derechos de importación correspondientes (TUO LISC art.56-a-2);
 - 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 (TUO LISC art.56-a-3).
 - En los **juegos y apuestas deportivas a distancia** (a partir del **13-8-22**): por la **cuantía** de cada **apuesta** (TUO LISC art.56-a-4).
- ◆ **Sistema específico** por (TUO LISC art.56-b):
 - 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 (TUO LISC art.56-c):

$$\frac{1}{(\text{Tipo del IGV} + \text{Tipo del IPM} + 1)} = \frac{1}{(0,16 + 0,02 + 1)} = \frac{1}{1,18} = 0,847$$

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).
 - A partir del **13-8-22**, en el caso de los **juegos y apuestas deportivas a distancia**, el impuesto se determina por cada apuesta, aplicando sobre la **base imponible** el **tipo** establecido en el Literal A del Apéndice IV.
- ♦ **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).

Tipo 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** (Nuevo Apéndice III) – (Texto actualizado al **3-4-2022**, DS N.º 068-2022-EF):

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

Subpartidas nacionales	Productos	Cuántías nuevos soles
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 (excluido hasta 30-6-22)
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 (excluido hasta 30-6-22)
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 (excluido hasta 30-6-22)
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 (excluido hasta 30-6-22)
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	Cuantías nuevos soles
<p>2710.19.14.00</p> <p>2710.19.15.90</p> <p>Se incluyó la subpartida nacional 2710.19.15.10: Carburorreactores tipo queroseno para reactores y turbinas (Turbo A1)(7)</p>	<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 N° 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 (excluido hasta 30-6-22)
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

Subpartidas nacionales	Productos	Cuántías nuevos soles
2710.20.00.11	Diesel B2, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,70 por galón (excluido hasta 30-6-22)
2710.20.00.12/ 2710.20.00.13	Diesel B5 y Diesel B20, con un contenido de azufre menor o igual a 50 ppm	1,49 por galón (excluido hasta 30-6-22)
2710.20.00.19	Las demás mezclas de Diesel 2 con Biodiésel B 100	1,70 por galón (excluido hasta 30-6-22)
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 - Nuevo Apéndice IV - Literal A-** (DS N° 266-2021-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.

Partidas arancelarias	Productos
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.

Partidas arancelarias	Productos
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%:

(De acuerdo con lo establecido por el artículo 1° del DS N° 266-2021-EF publicado el **30-9-2021** - vigente desde el **1-10-2021**)

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 5 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 5 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 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 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 semidiesel; excepto aquellos con adaptaciones especiales para discapacitados.

Productos sujetos al tipo del 25%:

(De acuerdo con lo establecido por el artículo 1° del DS N° 266-2021-EF publicado el **30-9-2021** - vigente desde el **1-10-2021**).

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 5 g/100ml.
2202.91.00.00	Cerveza sin alcohol, con contenido de azúcares totales igual o superior a 5 g/100ml.
2202.99.00.00	Las demás bebidas no alcohólicas, con contenido de azúcares totales igual o superior a 5 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

Partidas arancelarias	Productos
8704.21.10.10/ 8704.90.99.00	Vehículos automóbiles usados concebidos para el transporte de mercancías
8706.00.10.00/ 8706.00.99.00	Chasis usados de vehículos automóbiles, equipados con su motor
8707.10.00.00/ 8707.90.90.00	Carrocerías usadas de vehículos automóbiles, incluidas las cabinas
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 automóbiles 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 automóbiles 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 automóbiles usados ensamblados concebidos principalmente para el transporte de personas.
8703.90.00.10/ 8703.90.00.90	Sólo: vehículos automóbiles 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° 021-2022-EF/15, de **29-1-2022**, vigente a partir del **30-1-2022**):

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	0,36 por cigarrillo (Resolución Ministerial N.º 021-2022-EF/15)
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	2,27 por litro (Resolución Ministerial N.º 021-2022-EF/15)

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 2205.10.00.00/ 2205.90.00.00 2206.00.00.00		Más de 6° hasta 12	S/. 2,50 por litro	25%	-. -. -. -. -
2208.20.22.00/ 2208.70.90.00 2208.90.20.00/ 2208.90.90.00		Más de 12 hasta 20°	S/. 2,70 por litro	30%	-. -. -. -
		Más de 20°	S/. 3,40 por litro	40%	-. -. -. -

El **mayor valor** que resulta 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 021-2022-EF-15 publicada el **30-1-2022**, 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 - Especifico (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/ 3,63 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 (TUO LISC art.63).

La **SUNAT** establece los lugares, condiciones, requisitos, información y formalidades concernientes a la **declaración** y el **pago**.

Por su parte, a partir del **13-8-22**, los **titulares** autorizados para la **explotación** de **plataformas tecnológicas** de **juegos** o **apuestas deportivas a distancia**, no domiciliados en Perú deben (TUO LISC art.63):

- ◆ **Efectuar** la **declaración** en **moneda peruana** o en **dólares** de los Estados Unidos, de acuerdo con el reglamento (TUO LISC art.63-a).
- ◆ Efectuarla en la **misma moneda** utilizada en el Registro Electrónico Especial, en su caso (TUO LISC art.63-b).
- ◆ Tener en cuenta que el **huso horario** que determina la fecha del nacimiento de la obligación tributaria para la **presentación** de la **declaración** y **pago** es la **hora continental peruana** (GMT-5) (TUO LISC art.63)

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 (TUO LISC art.64).

El ISC cargo de los **importadores** se **liquida** y **abona** de igual forma a la establecida para el IGV (TUO LISC art.65).

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

El IEPDT **grava** la **entrada** en **Perú** de personas naturales (nacionales y extranjeras) utilizando medios de **transporte aéreo internacional** (L N° 27889 art.6).

El IEPDT se **devenga** al producirse la **entrada efectiva** en Perú del sujeto pasivo del Impuesto (L N° 27889 art.7).

Sujeto pasivo

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) (DS N° 007-2003 art.13).

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 (DS N° 007-2003 art.14-a);
- ♦ el **personal** de las líneas aéreas de tráfico internacional que ingresen en Perú en comisión de servicio (DS N° 007-2003 art.14-b);
- ♦ los **pasajeros en tránsito** en Perú (DS N° 007-2003 art.14-c);
- ♦ los casos de **llegada forzosa** a Perú, incluidas las emergencias médicas producidas a bordo (DS N° 007-2003 art.14-d);
- ♦ los **agentes** de las Misiones Diplomáticas y Consulares o de los Organismos y Organizaciones Internacionales (DS N° 007-2003 art.14-e);
- ♦ las **personas extraditadas** y **deportadas** al Perú (DS N° 007-2003 art.14-f).

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

La **cuantía** del impuesto asciende a **US\$ 15,00**, y debe ser consignado en el pasaje aéreo (L N° 27889 art.8).

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 en **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 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 **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

Son **sujetos pasivos** del IVAP, en calidad de **contribuyentes** (L N° 28309 art.3):

- ◆ Las **personas naturales**.
- ◆ Las **sucesiones indivisas**.
- ◆ Las **sociedades conyugales** que ejercen la opción sobre atribución de rentas de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta.
- ◆ Las **personas jurídicas**, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Y, en general todas aquellas personas comprendidas en el **TUO** de la Ley del IGV e ISC y modificatorias del art.9°, que efectúan cualquiera de las siguientes **operaciones**:

- ◆ la **primera venta** en el Perú de los bienes afectos (L N° 28309 art.3-a);
- ◆ la **importación** de bienes afectos (L N° 28309 art.3-b).

Base imponible

La **base imponible** del IVAP está constituida por (L N° 28309 art.2):

- ◆ el **valor** de la **primera venta** realizada en Perú (L N° 28309 art.2-a);
- ◆ el **valor en Aduana**, más los tributos que afecten la importación, con excepción del IVAP (L N° 28309 art.2-b).

En todos los casos, 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

El IVAP se aplica al **tipo** del **4%** sobre el **valor de venta** (L N° 28309 art.5).

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 realizan 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 (L N° 28309 art.6).

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.6).

V. Impuestos sobre Transacciones Financieras

A. Impuesto a las Transacciones Financieras

(L No 28194-2004 -TUO LITPF-; DS No 150-2007 -EF-; Reglamento: 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

El ITPF es un impuesto que grava las operaciones (en **moneda nacional o extranjera**) que se detallan a continuación (TUO LITPF art.9):

- ◆ 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 (TUO LITPF art.9-a).
- ◆ Los **pagos a entidades financieras sin la utilización de cuentas**, cualquiera que sea su denominación, los mecanismos utilizados (efectivo) y su instrumentación jurídica (TUO LITPF art.9-b).
- ◆ La **adquisición de cheques**, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, en los que **no se utilizan cuentas** (TUO LITPF art.9-c).
- ◆ 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 (TUO LITPF art.9-d).
- ◆ Los **giros o envíos** de dinero efectuados a través de (TUO LITPF art.9-e):
 - **entidades financieras, sin utilizar las cuentas** (TUO LITPF art.9-e-1);
 - **empresas de transferencia** de fondos o personas y entidades generadoras de **rentas de tercera categoría** (TUO LITPF art.9-e-2).
- ◆ 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** (TUO LITPF art.9-f).
- ◆ 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 (TUO LITPF art.9-g).
- ◆ Las siguientes **operaciones** efectuadas por **entidades financieras** (por cuenta propia) en las que **no se utilizan cuentas** por (TUO LITPF art.9-h):
 - los **pagos por adquisición de activos**, excepto los realizados mediante arrendamiento financiero y los relativos a la adquisición de instrumentos financieros (TUO LITPF art.9-h-1);
 - las **donaciones y pagos** que constituyan gastos o costes a efectos del Impuesto a la Renta, excepto los gastos financieros (TUO LITPF art.9-h-2).
- ◆ Los **pagos** efectuados por entidades financieras a establecimientos afiliados a **tarjetas de crédito, débito o de minoristas, sin utilizar cuentas** (TUO LITPF art.9-i).
- ◆ 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** (TUO LITPF art.9-j).

El impuesto se **devenga** en el momento de la realización de los anteriores **hechos imponible**s (TUO LITPF art.14):
Es decir al:

- ◆ **efectuar** la **acreditación** o **débito** en las cuentas del (TUO LITPF art.9-a);
- ◆ **efectuar** los **pagos** del (TUO LITPF art.9-b);
- ◆ **adquirir** los **documentos** del (TUO LITPF art.9-c);
- ◆ **entregar** el **dinero** recaudado o cobrado del (TUO LITPF art.9-d);
- ◆ **ordenar** el **giro** o **envío** de dinero del (TUO LITPF art.9-e);
- ◆ **ordenar** el **giro** o **envío** de dinero, y al entregar al beneficiario el dinero girado o enviado del (TUO LITPF art.9-e);
- ◆ **entregar** o **recibir** los **fondos** propios o de terceros referidos del (TUO LITPF art.9-f);
- ◆ **cierre** del **ejercicio** del (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 en el (TUO LITPF art.9-j).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del ITF (TUO LITPF art.15):

- ◆ los **titulares** de las cuentas del (TUO LITPF art.9-a) afectadas por el impuesto (TUO LITPF art.15-a);
- ◆ las **personas** naturales, jurídicas y otras que **realizan pagos**, **adquieren cheques** de gerencia, **ordenan** recaudación o cobranza y **ordenen** giros o envíos de dinero (TUO LITPF art.15-b);
- ◆ las **entidades financieras**, en relación las operaciones realizadas **por cuenta propia** del (TUO LITPF art.9-h) (TUO LITPF art.15-c).

Por otra parte, se consideran **agentes retenedores** o **perceptores** del impuesto (TUO LITPF art.16):

- ◆ las **entidades financieras**, por las operaciones señaladas en el (TUO LITPF art.9-a, b, c, d, i, j y art.9-e primer inciso) (TUO LITPF art.16-a);
- ◆ 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 en el (TUO LITPF art.9-e segundo inciso) (TUO LITPF art.16-b).

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 identifica 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 Apéndice 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

La **base imponible** está constituida por el **valor de la operación** afecta, sin **deducción** alguna, debiendo además **considerarse** lo siguiente (TUO LITPF art.12):

- ◆ La **alícuota** del Impuesto se **aplica** sobre el **valor nominal** del cheque de gerencia, certificado bancario, cheque de viajero u otro instrumento financiero (TUO LITPF art.12-a).
- ◆ 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** (TUO LITPF art.12-b).

Tipo de gravamen

El **tipo de gravamen** del ITF equivale al **0.005%** del **valor** de la operación afecta (TUO LITPF art.10).

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

Están obligados a **declarar** y **abonar** el ITPF (TUO LITPF art.17):

- ◆ Las **entidades financieras**, por las operaciones detalladas anteriormente en el (TUO LITPF art.9-a, b, c, d, h, i, j, y art.9-e inciso primero) (TUO LITPF art.17-a).
- ◆ 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 en el (TUO LITPF art.9-e inciso segundo) (TUO LITPF art.17-b).
- ◆ 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 (TUO LITPF art.17-c):
 - **organizan** el sistema de pagos referidos en el (TUO LITPF art.9-f) (TUO LITPF art.17-c-1).
 - **realizan** los pagos del (TUO LITPF art.9-g) (TUO LITPF art.17-c-2).

El impuesto es administrado por la SUNAT (TUO LITPF art.20).

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

- A. Nuevo Régimen Único Simplificado
- B. Régimen MYPE Tributario

A. Nuevo Régimen Único Simplificado (nuevo RUS)

(Decreto Legislativo N° 937-03, vigente desde 1-1-2014 actualizado por Decreto Legislativo N° 1270-16; Reglamento: DS N° 097-2004-EF)

El nuevo RUS es un régimen tributario que **facilita** la **complimentación** 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 (DLeg N° 937-03 art.2-1):

- ◆ Las **personas naturales** y **sucesiones indivisas** domiciliadas en Perú, que sólo obtienen **rentas** por la realización de **actividades empresariales** (DLeg N° 937-03 art.2-1-a).
- ◆ Las **personas naturales no profesionales**, domiciliadas en Perú, que perciban **rentas** de **cuarta categoría** sólo por actividades de oficios (DLeg N° 937-03 art.2-1-b).

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 (DLeg N° 937-03 art.2-2).

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» (DLeg N° 937-03 art.3-1-a).
- ◆ **Realizan** sus **actividades** en más de una **unidad de explotación**, bajo cualquier título (DLeg N° 937-03 art.3-1-b).

- ♦ El **valor** de los **activos fijos afectos** a la actividad (excepto predios y vehículos), supera los **S/. 70.000,00** (DLeg N° 937-03 art.3-1-c).
- ♦ 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» (DLeg N° 937-03 art.3-1-d).

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 (DLeg N° 937-03 art.3-3-a);
- ♦ las **personas** dedicadas a la **actividad de pesca artesanal para consumo** humano directo (DLeg N° 937-03 art.3-3-b);
- ♦ los **pequeños productores mineros** y los productores **mineros artesanales** (DLeg N° 937-03 art.3-3-c).

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 de una capacidad de carga superior o igual a **2 TM** (dos toneladas métricas) (DLeg N° 937-03 art.3-2-a).
- ♦ Prestan **servicios de transporte** terrestre (nacional o internacional) de **pasajeros** (DLeg N° 937-03 art.3-2-b).
- ♦ **Efectúan** y/o **tramitan** cualquier **régimen**, operación o destino **aduanero; excepto contribuyentes** (DLeg N° 937-03 art.3-2-c):
 - con domicilio fiscal en zonas de frontera, con **importaciones** para el **consumo** no superiores a **US\$ 500** mensuales (DLeg N° 937-03 art.3-2-c-i);
 - que efectúan **exportaciones de mercancías** a través de destinos aduaneros especiales (DLeg N° 937-03 art.3-2-c-ii);
 - que realizan **exportaciones definitivas de mercancías**, a través del despacho simplificado de exportación (DLeg N° 937-03 art.3-2-c-iii);
- ♦ **Organizan** cualquier tipo de **espectáculo público** (DLeg N° 937-03 art.3-2-d).
- ♦ 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** (DLeg N° 937-03 art.3-2-e).
- ♦ Son **titulares** de **casinos**, **máquinas tragamonedas** y otros de naturaleza similar (DLeg N° 937-03 art.3-2-f).
- ♦ Son **titulares** de **agencias de viaje**, **propaganda** y **publicidad** (DLeg N° 937-03 art.3-2-g).
- ♦ **Realizan venta de inmuebles** (DLeg N° 937-03 art.3-2-h).
- ♦ **Desarrollan actividades de comercialización de combustibles** líquidos y otros derivados de hidrocarburos (DLeg N° 937-03 art.3-2-i).
- ♦ **Entregan bienes** en **consignación** (DLeg N° 937-03 art.3-2-j).
- ♦ **Prestan servicios** de depósitos **aduaneros** y terminales de almacenamiento (DLeg N° 937-03 art.3-2-k).
- ♦ **Realizan** alguna **operación gravada** con el **Impuesto Selectivo al Consumo** (DLeg N° 937-03 art.3-2-l).
- ♦ **Realizan operaciones afectas** al Impuesto a la **Venta del Arroz Pilado** (DLeg N° 937-03 art.3-2-m).

Impuestos comprendidos

El nuevo RUS abarca los siguientes impuestos (DLeg N° 937-03 art.4):

- ♦ 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

Los **sujetos** que desean formar parte de este Régimen deberán ubicarse en alguna de las categorías establecidas en la tabla siguiente (DLeg N° 937-03 art.7.1):

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 (DLeg N° 937-03 art.7-2-a).
- ♦ **Sujetos** dedicados exclusivamente al **cultivo de productos agrícolas** y que **vendan** sus **productos** en su **estado natural** (DLeg N° 937-03 art.7-2-b).

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

Los **sujetos** del Régimen deben abonar una **cuota mensual**, cuyo importe se determina aplicando la siguiente **tabla** (DLeg N° 937-03 art.8):

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 permiten ejercer el derecho al **crédito fiscal** ni ser utilizados para **sustentar gasto y/o costo** a efectos tributarios (DLeg N° 937-03 art.16-1).

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**.

B. 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 (TUO LIR 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** (DLeg N° 1269-16 art.3-a);
- ♦ las **sucursales, agencias o establecimientos permanentes** en Perú de empresas extranjeras (DLeg N° 1269-16 art.3-b);
- ♦ los que han obtenido en el ejercicio gravable anterior **ingresos netos anuales superiores a 1.700 UIT** (DLeg N° 1269-16 art.3-c).

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

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 (DLeg N° 1269-16 art.6-1).

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 (DLeg N° 1269-16 art.11-a).
- ♦ Los **contribuyentes** que **superan la cuantía** anterior deben llevar los **libros y registros** de acuerdo con lo que disponga la SUNAT (DLeg N° 1269-16 art.11-b).

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 afectados 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 tienen 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 **2023** la tabla de valores referenciales ha sido aprobada mediante la Resol Ministerial N° 020-2022-EF/15, publicada el **30-1-2023**.

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 las embarcaciones (TUO LTM art.85):

- ◆ de recreo de personas jurídicas, que no forman parte de su activo fijo; y
- ◆ 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 afecta 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 1-1-2022)

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 distrital.

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.

Exenciones

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 (TUO LTM art.17-a).
- ♦ 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 (TUO LTM art.17-b).
- ♦ Las **sociedades de beneficencia**, siempre que sean destinadas a sus fines específicos y no se efectúe actividad comercial en ellos (TUO LTM art.17-c).

- ◆ Las **entidades religiosas**, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos (TUO LTM art.17-d).
- ◆ Las **entidades públicas** destinadas a prestar **servicios médicos** asistenciales (TUO LTM art.17-e).
- ◆ El **Cuerpo General de Bomberos**, siempre que el **predio** se destine a sus fines específicos (TUO LTM art.17-f).
- ◆ Las **Comunidades Campesinas y Nativas** de la sierra y selva, con excepción de las extensiones cedidas a terceros para su explotación económica (TUO LTM art.17-g).
- ◆ Las **universidades** y **centros educativos**, debidamente reconocidos, respecto de sus **predios** destinados a sus finalidades educativas y culturales, conforme a la Constitución (TUO LTM art.17-h).
- ◆ Las **concesiones** en **predios forestales del Estado** dedicados al aprovechamiento forestal y de fauna silvestre y en las plantaciones forestales (TUO LTM art.17-i).
- ◆ Los **predios** propiedad de **organizaciones políticas** (partidos, movimientos o alianzas políticas), reconocidos por el órgano electoral correspondiente (TUO LTM art.17-j).
- ◆ Los **predios** cuya titularidad corresponda a organizaciones de **personas con discapacidad** reconocidas por el CONADIS (TUO LTM art.17-k).
- ◆ Los **predios** propiedad de **organizaciones sindicales**, debidamente reconocidas (TUO LTM art.17-l).
- ◆ Los **clubes** departamentales, provinciales y distritales legalmente constituidos, siempre que el **predio** sea dedicado a sus fines específicos (TUO LTM art.17-m).

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 (TUO LTM art.18-a).
- ◆ Los **predios urbanos** donde se localizan los Sistemas de Ayuda a la Aeronavegación (TUO LTM art.18-c).

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

Los **contribuyentes** están obligados a presentar una **declaración jurada** (TUO LTM art.14):

- ◆ **anualmente**, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el municipio establezca una prórroga (TUO LTM art.14-a);
- ◆ cuando se efectúa cualquier **transmisión** de dominio o cuando se efectúan modificaciones en el **predio** superiores a **5 UIT** (TUO LTM art.14-b);
- ◆ cuando lo determine la **administración tributaria**, con carácter general (TUO LTM art.14-c).

El impuesto puede **abonarse** (TUO LTM art.15):

- ◆ al **contado**, hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año (TUO LTM art.15-a);
- ◆ de forma **fraccionada**, hasta en **cuatro** cuotas trimestrales (TUO LTM art.15-b).

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

El Impuesto de Alcabala grava las **transferencias** (onerosas y lucrativas) de bienes **inmuebles urbanos o rústicos**, incluyendo las **ventas** con reserva de dominio (TUO LTM art.21).

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 autoevaluó** 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

No se encuentran afectas al Impuesto de Alcabala las siguientes **transferencias** (TUO LTM art.27):

- ♦ los **anticipos** de **legítima** (TUO LTM art.27-a);
- ♦ las **transferencias** producidas por **causa** de **muerte** (TUO LTM art.27-b);
- ♦ las **resoluciones** de los **contratos** de transferencia producidas antes del pago del precio (TUO LTM art.27-c);
- ♦ las **transferencias** de **aeronaves** y **naves** (TUO LTM art.27-d);
- ♦ las **transferencias** de **derechos** sobre **inmuebles** que no conllevan la transmisión de propiedad (TUO LTM art.27-e);

- ♦ las **transferencias** producidas por la **división** y **partición** de la **masa hereditaria**, de **gananciales** o de **condóminos** originarios (TUO LTM art.27-f);
- ♦ las **transferencias** de **alcuotas** entre **herederos** o de **condóminos** originarios (TUO LTM art.27-g).

Asímismo, **no** se encuentran **sujetas** al impuesto, las adquisiciones de **inmuebles** realizadas por (TUO LTM art.28):

- ♦ el Gobierno Central, las Regiones y los Municipios (TUO LTM art.28-a);
- ♦ los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales (TUO LTM art.28-b);
- ♦ las entidades religiosas (TUO LTM art.28-c);
- ♦ el Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú (TUO LTM art.28-d);
- ♦ las Universidades y centros educativos (TUO LTM art.28-e).

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.

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° 006-23-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 2023** se ha publicado el **12-1-2023**.

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

No se encuentran sujetos al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular, los **vehículos** de las siguientes entidades (TUO LTM art.37):

- ◆ el Gobierno Central, las Regiones y los Municipios (TUO LTM art.37-a);
- ◆ los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales (TUO LTM art.37-b);
- ◆ las Entidades religiosas (TUO LTM art.37-c);
- ◆ el Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú (TUO LTM art.37-d);
- ◆ las Universidades y centros educativos (TUO LTM art.37-e);
- ◆ los vehículos de propiedad de las personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo, excepto los transferidos con reserva de propiedad (TUO LTM art.37-f);
- ◆ 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 (TUO LTM art.37-g).

Liquidación y pago del impuesto

Los **contribuyentes** están obligados a presentar una **declaración jurada** (TUO LTM art.34):

- ◆ **anualmente**, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el municipio establezca una prórroga (TUO LTM art.34-a);
- ◆ cuando se efectúa cualquier **transmisión** de dominio (TUO LTM art.34-b);
- ◆ cuando lo determine la administración tributaria, con carácter general (TUO LTM art.34-c).

El impuesto puede **abonarse** (TUO LTM art.35):

- ◆ al **contado**: hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año (TUO LTM art.35-a);
- ◆ de forma **fraccionada**: hasta en cuatro cuotas trimestrales (TUO LTM art.35-b).

La **administración** del impuesto corresponde a las **Municipalidades Provinciales**, en cuya jurisdicción tenga su domicilio el propietario del vehículo. El rendimiento del impuesto constituye renta de la Municipalidad Provincial (TUO LTM art.30-A).

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 denominado *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

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 (TUO LTM art.45).

El Impuesto se debe abonar dentro de los **plazos** previstos en el Código Tributario (TUO LTM art.46).

La **administración** y **recaudación** del impuesto corresponde a la Municipalidad Provincial de localización de la sede de la entidad organizadora (TUO LTM art.43).

b. Impuesto a los Juegos

(TUO LTM art.48 a 53)

Hecho imponible

(TUO LTM art.48)

El denominado *Impuesto a los Juegos*, de periodicidad **mensual**, grava la realización de **actividades de juegos** (loterías, bingo, 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

La **base imponible** del Impuesto a los Juegos se **determina** (TUO LTM art.50):

- ♦ 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 (TUO LTM art.50-a).
- ♦ 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 (TUO LTM art.50-b).

Las **modalidades de cálculo** del impuesto previstas son excluyentes entre sí.

Tipo de gravamen

El Impuesto a los Juegos, de periodicidad **mensual**, se determina aplicando a la **base imponible** indicada anteriormente los siguientes **tipos** (TUO LTM art.51):

- ♦ **bingos, rifas y sorteos**: el **10%** (TUO LTM art.51-a);
- ♦ **pinball**, juegos de **video** y demás **juegos electrónicos**: **10%** (TUO LTM art.51-b);
- ♦ **loterías** y otros juegos de azar: **10%** (TUO LTM art.51-c).

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 denominado *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

El denominado *Impuesto a los Espectáculos Públicos* no Deportivos se **calcula** aplicando a la **base imponible** los tipos de **gravamen** siguientes (TUO LTM art.57):

- ◆ **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 (TUO LTM art.57-a).
- ◆ **Carreras de caballos:** **15%** (TUO LTM art.57-b).
- ◆ **Espectáculos cinematográficos** y otros espectáculos públicos: **10%** (TUO LTM art.57-c).
- ◆ **Conciertos de música** en general: **0%** (TUO LTM art.57-d).
- ◆ **Espectáculos folclóricos, teatro, música clásica, ópera, ballet,** etc.: **0%** (TUO LTM art.57-e).
- ◆ **Otros** espectáculos públicos: **10%** (TUO LTM art.57-f).

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 (TUO LTM art.58-a).
- ◆ 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 (TUO LTM art.58-b).

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/. 1.025**, a partir del **1-5-2022**) (DS N° 003-2022-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 - CIU 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 coberturas tales 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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1167
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	1167
B.	Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	1177
C.	Impuesto sobre Activos	1185
D.	Tributación minera	1187
E.	Contribución Especial de Residuos Sólidos	1188
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1190
A.	Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados.....	1190
B.	Impuesto a las Transferencias Patrimoniales.....	1191
C.	Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos de Motor	1192
D.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1193
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1196
	Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios.....	1196
IV.	Impuestos Selectivos	1202
A.	Impuesto Selectivo al Consumo	1202
B.	Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo	1208
C.	Contribución de Salida.....	1210
D.	Impuesto sobre Fósforos.....	1211
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1211
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	
	Aranceles de Importación	1211
VII.	Régimen Simplificado de Tributación	1212
VIII.	Otros	1215
A.	Impuesto de Circulación de Vehículos de Motor	1215
B.	Impuesto de Casinos	1215
C.	Impuesto Único a las Bancas de Loterías y de Apuestas Deportivas	1216

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales..... 1217

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales 1217

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
- D. Tributación Minera
- E. Contribución Especial para la Gestión Integral de Residuos

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 (CT art.297-a);
- ◆ las **empresas públicas** con rentas de naturaleza comercial (CT art.297-b);
- ◆ las **sucesiones** indivisas (CT art.297-c);
- ◆ las **sociedades** de **personas** y de **hecho** (CT art.297-d y e);
- ◆ las **sociedades irregulares** (CT art.297-f);
- ◆ 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 bancarios**, 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 **establecimientos permanentes** no adquieren por este motivo el carácter de **residentes** (CT art.270 párrafo I).

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.

- ♦ que obtienen rentas **sin mediación de establecimiento permanente** tributan de **forma separada** por cada una de las **rentas** sometidas a gravamen que perciben.

Con **carácter general**, se consideran rentas de **fuerza dominicana** (CT art.272):

- ♦ Las que **proviene**n de todo tipo de **capitales, bienes o derechos** localizados o utilizados en la República Dominicana (CT art.272-a).
- ♦ Las **obtenidas** por la realización de **actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras** y similares en la República Dominicana (CT art.272-b).
- ♦ Las **derivadas** de la **explotación** de cualquier tipo de **propiedad industrial**, o del «saber hacer» (*Know How*) (CT art.272-e).
- ♦ Las **procedentes** de la **prestación de servicios de asistencia técnica** desde el exterior o en la República Dominicana (CT art.272-f).
- ♦ Las **originadas** en **préstamos** de cualquier tipo (CT art.272-g).
- ♦ Los **intereses** de los **bonos** emitidos por personas jurídicas domiciliadas y de **préstamos** garantizados por **inmuebles** ubicados en la República Dominicana (CT art.272-h).
- ♦ Las que **proviene**n del **inquilinato y arrendamiento** (CT art.272-i).
- ♦ 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 **fuerza 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 brutos**². De esta manera, se consideran **rentas de fuerza 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 (CT art.274).
 - Las **empresas nacionales de transporte** son objeto de esta misma presunción cuando no resulta posible determinar su **renta neta** (CT art.274-párrafo).
- ♦ 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 fuerza 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 fuerza 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 **fuentes**, 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.) (CT art.283-1);
- ◆ las **derivadas** de **negocios** o del **ejercicio de una profesión** o actividad económica (CT art.283-2);
- ◆ las **derivadas** de las **actividades comerciales** (regulares u ocasionales) y demás ganancias (CT art.283-3);
- ◆ los **intereses** de cualquier tipo (CT art.283-4);
- ◆ los **alquileres** o arrendamientos (CT art.283-5);
- ◆ los **ingresos** procedentes de la **transferencia** de **marcas de fábrica**, **derechos de patente** y conceptos similares (CT art.283-6).

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

Los siguientes elementos de **renta** no se encuentran **sujetos** al impuesto sobre la renta (CT art.299):

- ◆ Las rentas del **Estado** e **instituciones públicas** que no provengan de la realización de **actividades empresariales** (CT art.299-a).
- ◆ Las rentas de las **Cámaras de Comercio y Producción** (CT art.299-b).
- ◆ Las rentas de las **instituciones religiosas** obtenidas por razón directa del culto (CT art.299-c).
- ◆ Las rentas derivadas por **entidades sociales sin fines de lucro**, excepto las entidades constituidas como sociedad (CT art.299-d).
- ◆ Las rentas de las **asociaciones deportivas** sin fines de lucro y de los inmuebles de su propiedad (CT art.299-e).
- ◆ Los **aportes al capital social** recibidos por las sociedades (CT art.299-i).
- ◆ La **adquisición** de **bienes** por **sucesión o donación** (CT art.299-j).
- ◆ Los **dividendos en acciones** abonados por una sociedad a sus accionistas (CT art.299-n).
- ◆ Los **dividendos en efectivo** abonados por una sociedad a sus accionistas, siempre que se haya efectuado la **retención** correspondiente (CT art.299-ñ).

Deducciones

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 justifica, 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 permiten identificar al beneficiario para poder justificar los **gastos** efectuados, a efectos tributarios (CT art.287 párrafo I). Esta cuantía puede ser **actualizada por la inflación** publicada por el Banco Central de la República Dominicana (CT art.287 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** constituyen para el prestamista **rentas gravadas** por el CT art.306 (**intereses** abonados o acreditados al exterior) o 306 bis (**intereses** abonados o acreditados a personas físicas residentes), la **cuantía deducible** no puede 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)**) (CT art.287-a párrafo I).
 - Esta limitación no se aplica a las **entidades financieras supervisadas** (CT art.287-a párrafo IV). Los **intereses** no deducidos en un ejercicio pueden ser deducidos en un **plazo máximo** de **3 años** desde su devengo (CT art.287-a párrafo V).
- ♦ 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, 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.287-m párrafo III).
- ◆ 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 (RISR art.36-a).
- ◆ Los **gastos de viaje y hospedaje** vinculados con la actividad de la empresa, incluyendo en el comprobante sobre el evento causante (RISR art.36-b).
- ◆ 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 (RISR art.36-c).

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 (CT art.288-a).
- ◆ Las **cuantías retiradas** por el propietario, socios o accionistas a cuenta de las **ganancias** (CT art.288-b).
- ◆ Los **sueldos y remuneraciones** del propietario, familiares y socios sin que medie una efectiva prestación de servicios (CT art.288-b).
- ◆ Las **pérdidas** provenientes de **operaciones ilícitas** (CT art.288-c).
- ◆ 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 (CT art.288-d).
 - Tampoco son **deducibles** los **recargos, multas e intereses** aplicados por incumplimiento de las normas tributarias (CT art.288-d párrafo).
- ◆ Los **gastos sin comprobantes** fehacientes (CT art.288-e).
- ◆ 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 **fuelle dominicana** (CT art.288-f).
- ◆ Las **utilidades** del ejercicio destinadas a **reservas o aumentos de capital** (CT art.288-g).

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 de la Declaración Jurada. En este caso, la **deducción** puede efectuarse en el ejercicio en que sean abonados efectivamente (RISR art.40-a).

⁶ Ver Pérdidas, más adelante.

⁷ Ver Reserva y provisiones, más adelante.

- ♦ Las **deducciones de inventario** constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de cualquier tipo (RISR art.40-b).
- ♦ 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 (RISR art.40-c).
- ♦ Los **pagos a accionistas** mediante **acciones preferentes**. Estos **pagos** son **considerados dividendos** y sujetos a la **retención** correspondiente (RISR art.40-d).

Depreciación y amortización

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 (CT art.287-e).

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** (CT art.287-e-I).

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 (CT art.287-e-II).

Los **bienes depreciables** deben ser **ubicados** en alguna de las tres categorías siguientes (CT art.287-e-III):

- ♦ **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 (CT art.287-e-IV):

Categoría del activo	Tipo (%)
1	5
2	25
3	15

Los **bienes depreciables cedidos en arrendamiento** se **deprecian** de la forma siguiente (CT art.287-e-V):

- ♦ **50%** para los bienes correspondientes a la **categoría 2** (CT art.287-e-V-1);
- ♦ **30%** para los bienes de la **categoría 3** (CT art.287-e-V-2).

A efectos de cómputo de la **depreciación** de los **activos** de las categorías **2 y 3**, deben excluirse del valor inicial del bien las cuantías del ITBIS (IVA) soportado en la adquisición.

Agotamiento

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).

Activos intangibles

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

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** (CT art.287-h).

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 han 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\$ 6.262 (en 2023)** 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 Resolución 2022-00001).

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 resultan 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 son deducibles 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 (CT art.289 párrafo II-g).

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** (CT art.289 párrafo II).

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):

- ♦ En ningún caso pueden ser **deducidas** en el periodo actual o futuro, las **pérdidas** provenientes de **otras entidades** con las cuales el **contribuyente** ha realizado algún **proceso de reorganización** ni aquellas generadas en **gastos no deducibles** (CT art.287-k-1);
- ♦ 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 (CT art.287-k-2):
 - 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 (CT art.289 párrafo II-h).

Estas **pérdidas de capital** pueden ser **compensadas** con las **ganancias de capital** derivadas en los **5 ejercicios** fiscales posteriores (CT art.289 párrafo II-i).

Tipo de gravamen

El **tipo impositivo** aplicable a las personas jurídicas domiciliadas en **2023** es el **27%** de su **renta neta gravable** (CT art.297 párrafo II). Como se indica más adelante, los **contribuyentes** también se encuentran sujetos al denominado **Impuesto al Activo**, 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** (CT art.308). Los **dividendos** en **acciones** están **exentos** de tributación (CT art.299-n).

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), por las **adquisiciones** de **bienes** y **servicios** (CT art.309 párrafo-e);
- ♦ **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 (CT art.309 párrafo-c).

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 **fuentes 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 perceptor (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%** (CT art.305).

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

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).

A efectos tributarios, se considera **domicilio del contribuyente** el lugar (CT art.12):

- ♦ de su **residencia habitual** (CT art.12-a);
- ♦ donde **desarrolla** en forma principal sus **actividades** (CT art.12-b);
- ♦ donde se encuentra la **sede principal** de sus **negocios** (CT art.12-c);
- ♦ donde ocurre el **hecho generador** de la obligación tributaria (CT art.12-d).

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

Las personas físicas **residentes** en la República Dominicana y las **sucesiones indivisas** están sujetas al impuesto sobre sus rentas de **fuentes 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 (CT art.269; RISR art.2).

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** (RISR art.1-a);
- ◆ todo tipo de **actividades económicas** realizadas por el **sujeto pasivo** (RISR art.1-b);
- ◆ la **prestación de servicios** (honorarios, comisiones y similares) (RISR art.1-c);
- ◆ el **ejercicio de actividades profesionales**, artísticas o similares (RISR art.1-d);
- ◆ los **rendimientos del capital mobiliario** (intereses, regalías, participación en utilidad de sociedades, arrendamientos de bienes muebles, derechos y otros) (RISR art.1-e);
- ◆ las **rentas del arrendamiento** y **locación de inmuebles** (RISR art.1-f);
- ◆ los **incrementos patrimoniales** realizados (RISR art.1-g); y
- ◆ los **premios** (RISR art.1-h).

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 han 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

No se encuentran **sujetas al impuesto** (CT art.299):

- ◆ 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**⁸ 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\$ 3.131.669**, en el año **2023** (CT art.299-m) (Resolución **2023-00001**).
- ♦ 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 **2023** (CT art.299-o) (Resolución **2023-00001**).
- ♦ 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

Los **salarios** percibidos por las personas físicas residentes constituyen **renta sujeta** al impuesto (RISR art.1-a). 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 **2023** (CT art.299-o; RISR art.65).

- ♦ Los **asalariados** que perciben del mismo Agente de Retención cualquier otro **pago** sujeto a **retención** deben añadirlo al **salario** para determinar la **retención** (RISR art.65 párrafo).

La **retención** efectuada a los **trabajadores** que solo perciben **rentas** de **trabajo** tiene carácter de **pago único y definitivo** del impuesto y, por tanto, no están obligados a presentar **declaración anual** (CT art.307 párrafo).

El empleador está obligado a abonar un **décimo tercer salario** (salario de navidad), equivalente a una **duodécima parte** del **salario** anual del trabajador, que se encuentra **exenta** del impuesto (RISR art.48).

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);
- ♦ **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* (CT art.299-p).

⁸ A efectos del impuesto, se entiende por **asignaciones** de **traslado** y **viáticos** cualquier provisión (en especie o en dinero), necesaria para cubrir el sustento, transporte y habitación de la persona que hace un viaje relacionado con el negocio. Estas **asignaciones** deben guardar relación con la jerarquía y con la función a realizar, y deben estar **sujetas a comprobantes**” (RISR art.46 párrafo).

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 (CT art. 318-1; 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 (CT art.318-2; RISR art.88-b).
- ◆ **Personal doméstico** (CT art.318-3).
- ◆ **Descuentos especiales** en la venta de bienes (CT art.318-4).
- ◆ **Asistencia educacional** para el empleado y sus dependientes, distinta de los programas de capacitación laboral (CT art.318-5).
- ◆ **Prima de seguros** individualizables de vida, salud y otros similares, que tampoco están sujetos a retención para los asalariados (CT art.318-6).
- ◆ **Cuentas de gastos**, excepto los considerados razonables y necesarios. Entre estos se encuentran los gastos alimenticios, de educación, primas de seguros de vida, salud y similares (CT art.318-4; RISR art 88-c).

No obstante, si el empleador es una **entidad exenta**, las **retribuciones en especie** están **sujetas a tributación** en manos del **empleado** (CT art.322 párrafo).

Los **empleadores** deben **liquidar** y **abonar** mensualmente el impuesto sobre retribuciones complementarias a un **tipo** del **27%**, 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 fuente 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

Las **rentas** percibidas por personas físicas residentes que prestan **servicios profesionales** fuera de la relación de dependencia en la República Dominicana están sujetas a **retención en la fuente** (CT art.309 párrafo-b) . En los demás casos, las **rentas** por **servicios profesionales** y **empresariales** están sujetas al impuesto a los **tipos progresivos** (CT art.283-2).

Los **contribuyentes sin contabilidad** pueden optar por la aplicación del denominado *Procedimiento Simplificado de Tributación*⁹.

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** de **RD\$416.220** (CT art.296).

Rendimientos del capital

Se analizan:

Dividendos

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** (CT art.308).

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

Los **intereses** de cualquier tipo percibidos por los **sujetos pasivos** del impuesto forman parte de la **renta bruta** (CT art.283.4).

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

⁹ Ver en Regímenes Simplificados, más adelante.

retenida por intereses, en cuyo caso la **retención** se considera como un **pago a cuenta** del impuesto, cuando en el año **2023**, la **renta gravable** del **contribuyente** sea inferior a (CT art.306 bis párrafo I; Resolución DGII **2023-00001**):

- ♦ **RD\$ 342.371**, incluyendo **intereses**; o
- ♦ **RD\$ 570.618**, 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 **renta bruta** 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

Las personas físicas residentes están sujetas a tributación sobre la **renta** derivada del **alquiler de bienes muebles e inmuebles** situados en la República Dominicana (CT art.283-5). 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%**.

Las **ganancias de capital** derivadas de la **venta de acciones** inscritas, negociadas **en bolsa** y que forman parte de una **oferta pública** son gravadas a un **tipo** del **15%** durante **3 años** (a partir de **2021**) (L 163-21¹⁰ art.7)

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 **fuentes** (CT art.287).

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 **2023** de **RD\$ 416.220** si puede aplicarse.

10 Ley de Fomento a la Colocación y Comercialización de Valores de Oferta Pública en el Mercado de Valores de la República Dominicana, de 6 de agosto de 2021

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**, con un límite de **RD\$ 114.113**.
- ♦ **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)

Los **contribuyentes residentes** pueden **acreditar** contra el impuesto determinado sobre sus **rentas gravables** en cada ejercicio fiscal (CT art.316):

- ♦ 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 (CT art.316-a);
- ♦ las **cuantías retenidas** en el ejercicio fiscal sobre las rentas percibidas o acreditadas en cuenta, con carácter de **pago a cuenta** (CT art.316-b);
- ♦ los **anticipos** del impuesto abonados correspondientes al mismo ejercicio fiscal (CT art.316-c);
- ♦ los **saldo a su favor** del impuesto, provenientes de pagos excesivos o indebidos efectuados por otros conceptos (CT art.316-d).

Los **saldo a favor** de los **créditos** reconocidos en los tres epígrafes anteriores pueden ser **trasladados** para su **compensación** con el ISR de ejercicios futuros (CT art.317)

Pérdidas

Las personas físicas residentes **no** pueden **deducir** sus **pérdidas operativas netas**.

Tipo de gravamen

(CT art.296)

En el año **2023**, 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

Renta gravable (RD\$)	Tipo (%)
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** (CT art. 309 párrafo b).

Las demás **rentas** están sujetas a una **retención a tipos específicos** de la forma siguiente (CT art.309 párrafo):

- ◆ **10%** sobre la **renta** de:
 - **alquileres y arrendamientos** de cualquier tipo de **bienes muebles e inmuebles** (CT art.309 párrafo-a);
 - **honorarios por servicios personales independientes** abonados por una persona jurídica (CT art.309 párrafo-b);
- ◆ **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 (CT art.309 párrafo-e).
- ◆ **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** (CT art.306 bis).
- ◆ **25%** sobre **premios o ganancias** obtenidas en loterías, fracatanes, 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** (CT art.309 párrafo c).
- ◆ **10%** sobre los ingresos de **premios o ganancias** derivadas de las **máquinas tragamonedas** (CT art.309 párrafo d).

A las **ganancias** procedentes de **premios** en las bancas de **apuestas deportivas** y de **loterías**, se les aplican la siguiente **escala** (CT art.309-c i, ii y iii):

Premios (RD\$)	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

- ◆ **10%** para cualquier otro tipo de **renta** no contemplado anteriormente, con carácter de **pago a cuenta** (CT art.309 párrafo f).

Los **contribuyentes** y **responsables** que han 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 deriva 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 provienen 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; Norma General: DGII NG 03-06)

Hecho imponible

Se trata de un **impuesto anual** que grava los **activos** 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

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 (CT art.402).

Se consideran **activos imponibles** (Dirección General de Impuestos Internos, la Administración Tributaria dominicana -DGIING 03-06 art.4 párrafo I):

- ♦ El **efectivo** en caja y bancos.
- ♦ Las **cuentas por 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 (DGII NG 03-06 art.4 párrafo II):

- ◆ Las **participaciones** accionariales en otras compañías (DGII NG 03-06 art.4 párrafo II-a).
- ◆ Los **terrenos ubicados** en zonas rurales (DGII NG 03-06 art.4 párrafo II-b).
- ◆ Los **inmuebles** de las explotaciones agropecuarias (DGII NG 03-06 art.4 párrafo II-c).
- ◆ Los **impuestos adelantados** o anticipos (DGII NG 03-06 art.4 párrafo II-d).

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

Están **exentas** de este impuesto las **personas jurídicas** declaradas **exentas** del **Impuesto** sobre la **Renta** (CT art.406).

Asimismo, pueden solicitar una **exclusión temporal** del impuesto:

- ◆ Las **empresas de capital intensivo**, cuyos **activos fijos** netos superen el **50%** del total de **activos** (DGII NG 03-06 art.12-a).
- ◆ Las **empresas** con un **ciclo de instalación, producción e inicio** de **operaciones** superior a **un año**, para determinados activos (DGII NG 03-06 art.12-b).
- ◆ Los **contribuyentes** con **pérdidas** por motivos de fuerza mayor o de carácter extraordinario que les impida realizar el pago del impuesto (CT art.406 párrafo III; DGII NG 03-06 art.13)

Tipo de gravamen

(CT art.404)

El **tipo** del impuesto es del **1%** anual, calculado sobre la **base imponible**.

Liquidación y pago del impuesto

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).

El impuesto puede ser abonado en **dos** cuotas idénticas, de la siguiente forma (DGII NG 03-06 art.7):

- ◆ **personas físicas** con **negocio de 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.

D. Tributación minera

(Ley N° 146-71, Minera de la República Dominicana - art.113-128; Reglamento: Rgto N° 207-98, de 15-6-98, para la aplicación de la Ley Minera - art.31-33)

La tributación de la industria minera en la República Dominicana está constituida por (LTM-146-71 art.113):

- ♦ La **patente minera** anual (LTM-146-71 art.113-a)
- ♦ Las **regalías** sobre las exportaciones de minerales (LTM-146-71 art.113-b)
- ♦ El **impuesto** sobre la **renta** anual (LTM-146-71 art.113-c)

Patentes mineras

Los **concesionarios mineros** están obligados a **abonar anualmente** las **patentes mineras** (LTM-146-71 art.115).

Las **patentes anuales** se abonan de acuerdo con la siguiente **escala de tipos** (LTM-146-71 art.116).

Renta gravable (RD\$)	RD\$ por hectárea minera	
	Exploración	Explotación
Hasta 1,000	0.10	0.20
Hasta 5,000	0.20	0.50
Hasta 10,000	0.40	0.80
Hasta 15,000	0.60	1.20
Hasta 20,000	1.00	2.00
Hasta 30,000	1.50	

La **patente minera** no es **acreditable** ni **deducible** (LTM-146-71 art.114)

Regalías e impuesto mínimo

Se aplica una **regalía** o **impuesto mínimo** del **5%** sobre el **precio de venta** FOB de las **exportaciones de minerales** (en estado natural o concentrados) (LTM-146-71 art.119)

- ♦ El **pago** de la **regalía** se **liquida provisionalmente** en las Aduanas, en los **10** días siguientes del embarque, estando sujeto a una **liquidación definitiva** en los **3** meses posteriores a la exportación
- ♦ El **precio de venta** se determina por el Estado, en base a las cotizaciones internacionales, de acuerdo con la pureza y otras características

Por el contrario, el **pago** de la **regalía** no se efectúa en caso de **exportaciones** de productos metalúrgicos efectuadas por las plantas de fundición y refinación (LTM-146-71 art.121).

Estas **regalías** pueden ser **acreditadas** frente al **pago** del **impuesto** sobre la renta del ejercicio. El **pago en exceso** de la **regalía** no puede ser trasladado para su compensación en años sucesivos del impuesto sobre la renta (LTM-146-71 art.120).

Impuesto sobre la Renta

La **explotación y producción de minerales** están gravadas por el **ISR** vigente en la fecha de otorgamiento de la concesión o firma del contrato, con independencia de la **tributación personal** de los **propietarios y accionistas** de las sociedades concesionarias (LTM-146-71 art.123).

Los **concesionarios mineros** no pueden aplicar **deducciones** por **agotamiento** de las minas en la determinación de su **base imponible** (LTM-146-71 art.124)

Los **concesionarios mineros** pueden aplicar **deducciones** anuales por **depreciación**, de acuerdo con los **tipos** de la tabla siguiente (LTM-146-71 art.125)

Activos	Tipos %
Equipo de plantas de beneficio (Concentración, fundición y refinación)	5
Camiones, tractores y vehículos livianos	20
Equipo pesado de mantenimiento de carreteras y de transporte (palas mecánicas, grúas, tractores pesados) y equipo pesado en general	10
Edificios y otras construcciones de carácter permanente, salvo los indicados más adelante	12
Carreteras, muelles y obras portuarias, autopistas, ferrocarriles, transportadoras, acueductos y Oleoductos	10
Equipo para trabajo subterráneo e instalaciones subterráneas	10
Construcciones de carácter permanente como viviendas de obreros y técnicos para fines educativos o esparcimiento de los obreros y sus familias, incluyendo bibliotecas, escuelas, clubes, teatros y otras instalaciones de carácter cultural	5

Por su parte, el **gobierno** puede conceder los **beneficios** siguientes:

- ♦ **Depreciación acelerada** para **inversiones** destinadas a promover el desarrollo minero metalúrgico (LTM-146-71 art.126).
- ♦ La **exención** en el **ISR** por los **intereses de créditos** percibidos por entidades extranjeras (LTM-146-71 art.127).

E. Contribución Especial de Residuos Sólidos

(Ley 225-20, de Gestión Integral y Coprocesamiento de Residuos Sólidos, de 2-10-20 – LCRS -)

La anterior norma introduce, a partir del **31-3-21**, la denominada *Contribución Especial de Residuos Sólidos*, una **contribución obligatoria** destinada a crear un fondo para mitigar los efectos negativos producidos por la disposición de residuos y el desarrollo de un sistema integral de gestión de estos (LCRS art.36).

Sujeto pasivo

Son las personas jurídicas e instituciones (públicas y privadas) domiciliadas en la República Dominicana, con independencia de su régimen fiscal y de si obtienen **beneficios** o no (LCRS art.36 párrafo III).

Base imponible

Está constituida por la **cuantía** de **ingresos** obtenidos por los **sujetos pasivos** en el ejercicio (LCRS art.36 párrafo I).

Tipo de gravamen

La contribución se abona en base a las **cuantías** de la siguiente **tabla** (LCRS art.36 párrafo I).

Ingresos anuales (RD\$)	Contribución (RD\$)
hasta 1.000.000,00	500,00.
de 1.000.000,01 hasta 8.000.000,00	1.500,00
de 8.000.000,01 hasta 20.000.000	5.000,00
de 20.000.000,01 hasta 50.000.000	30.000,00
de 50.000.000,01 hasta 100.000.000	90.000,00
Más de 100.000.000	260.000,00

Las **cuantías** anteriores deben ser **indexadas anualmente**, de acuerdo con el IPC (LCRS art.36 párrafo II).

Las personas jurídicas pueden **deducir** de su **renta bruta** la **contribución** abonada (LCRS art.36 párrafo IV).

Liquidación y pago del impuesto

La **CRS** se **liquida** y **abona anualmente**, de acuerdo con lo siguiente:

Personas jurídicas privadas: junto con la **declaración jurada anual** del ISR. La DGII debe traspasar las cuantías en los **30** días siguiente al Tesoro para su traslado posterior al fideicomiso creado por la presente ley (LCRS art.36 párrafo V).

Instituciones públicas: La Dirección General de Presupuestos (DIGEPRES) debe **deducir** la **cuantía** de la CRS del presupuesto asignado a la institución y trasladarla en los **30** días siguientes al Tesoro, para su inclusión en el **fideicomiso** creado por la presente ley (LCRS art.36 párrafo VI).

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

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**.

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\$ 9.520.861**, conformado por:

- ◆ Los **inmuebles** de las personas físicas destinados a **vivienda**, cuyo valor total (incluido el suelo), sea superior a **RD\$ 9.520.861** (en **2023**) (L N° 18-88 art.2-a).
- ◆ 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\$ 9.520.861** (L N° 18-88 art.2-b).
- ◆ Por la **combinación** de los dos anteriores, cuyo valor en conjunto sobrepase los **RD\$ 9.520.861** (L N° 18-88 art.2-c).

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\$ 9.520.861 exentos**;
- ♦ **fideicomisos:** sobre el **valor total** de los **inmuebles**.

Exenciones

Están **exentos** del pago de este impuesto las **edificaciones y solares propiedad** (L N° 18-88 art.6):

- ♦ del **Estado** dominicano (L N° 18-88 art.6-a);
- ♦ de las **instituciones benéficas y religiosas** (L N° 18-88 art.6-b y c);
- ♦ de las **residencias diplomáticas** de gobiernos extranjeros o de organismos internacionales debidamente acreditados (L N° 18-88 art.6-d);
- ♦ de la **vivienda habitual** de las personas de **65 años** o más, siempre que dicha vivienda constituya el **único patrimonio inmobiliario** de su propietario (L N° 18-88 art.2 párrafo III);
- ♦ los **terrenos** ubicados en **zonas rurales**, dedicados labores agropecuarias (L N° 18-88 art.2 párrafo IV);
- ♦ 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; L N° 173-07)

En base a la reforma introducida por la Ley N° 173-07, el denominado *Impuesto las Transferencias Patrimoniales*, se aplica de forma unificada, sobre las **transfencias inmobiliarias**, a un tipo del **3%** (L N° 288-04 art.20).

- ♦ El impuesto también se aplica a las **transferencias** de **inmuebles** adquiridas mediante **préstamos** otorgados por entidades financieras y cooperativas, para **viviendas** y **solares** de **valor superior** a **RD\$ 2.121.724**, en el año **2023** (L N° 288-04 art.20 párrafo I).
- ♦ El impuesto se aplica sobre el **valor** del **inmueble** transferido y debe ser **abonado** dentro de los **6 meses** posteriores a la transmisión (L N° 288-04 art.20 párrafo II).

Asimismo, se aplica un **impuesto unificado** del **2%** ad valorem, para todas la demás **operaciones inmobiliarias**, incluidas las **operaciones mobiliarias** de valor superior a **RD\$ 2.121,724**, derivadas de **prestamos** concedidos por entidades financieras (L N° 173-07 art.8).

Por su parte, las **transferencias de vehículos de motor** están sujetas a un **impuesto unificado** del **2%**, sobre el **valor del vehículo transferido**, a abonar en un plazo de **3 meses**, desde la transmisión (L N° 173-07 art.9).

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 disponen 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.

D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

(L N° 2569-50 y sus modificaciones: L N° 288-04 y L N° 173-07, de Eficiencia Recaudatoria)

1. Impuesto de Sucesiones
2. Impuesto de Donaciones

1. Impuesto de Sucesiones

Hecho imponible

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 (L N° 2569-50 art.1).

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** (L N° 2569-50 art.2-1).
- ♦ Las **porciones** de cada uno de los copartícipes, cuando concurren a la sucesión como herederos a título universal (L N° 2569-50 art.2-2).
- ♦ Cada **legado** hecho a título particular (L N° 2569-50 art.2-3).

Sujeto pasivo

Son **sujetos** del impuesto los **herederos, sucesores y legatarios**.

Exenciones

Se encuentran **exentas** del impuesto (L N° 2569-50 art.8):

- ♦ 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 (L N° 2569-50 art.8-1).
- ♦ Los **bienes** declarados como **bienes de familia** (L N° 2569-50 art.8-2).
- ♦ Los **seguros de vida** del causante (L N° 2569-50 art.8-3).
- ♦ Los **legados** por testamento a establecimientos e instituciones de utilidad pública reconocidos (L N° 2569-50 art.8-4).
- ♦ Los **fondos de pensiones** dejados por una persona fallecida a sus herederos (a partir del **30-10-2021**¹¹) (L N° 2569-50 art.8-5).
- ♦ Las **cuentas** en asociaciones de ahorros y préstamos con un límite de **RD\$ 3.000**.

¹¹ En virtud de la L N° 337-21, que modifica la L N° 2569-50 art.8, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Base imponible

Está **constituida** por la **totalidad** de los **bienes** (L N° 2569-50 art.1):

- ◆ **Muebles e inmuebles** situados en la República Dominicana (L N° 2569-50 art.1-a).
- ◆ **Muebles** (independientemente de su naturaleza y situación), procedentes de un **causante** dominicano o que haya tenido su último domicilio en la República Dominicana (L N° 2569-50 art.1-b).

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 la excepción de (L N° 2569-50 art.4-1):
 - las constituidas en favor de sus presuntos herederos y legatarios, del cónyuge, de los tutores testamentarios, albaceas y apoderados o administradores generales del fallecido (L N° 2569-50 art.4-1-a);
 - las derivadas del fallecimiento (L N° 2569-50 art.4-1-b);
 - las reconocidas por acto de última voluntad del causante (L N° 2569-50 art.4-1-c);
- ◆ Los **impuestos** o derechos pendientes de pago (L N° 2569-50 art.4-2).
- ◆ Los **gastos de última 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 (L N° 2569-50 art.4-3).
- ◆ Los **gastos de entierro y funerales**, excluidos los correspondientes a monumentos funerarios, salvo que estén incluidos en el acto de última voluntad (L N° 2569-50 art.4-4).
- ◆ Los **créditos hipotecarios de inmuebles** localizados en la República Dominicana, sin que la deducción pueda ser superior al valor del inmueble (L N° 2569-50 art.4-5).
- ◆ 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 (L N° 2569-50 art.4-6).
- ◆ Los **gastos** de fijación de **sellos e inventarios** (L N° 2569-50 art.4-7).

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

Está constituido por las **transmisiones de bienes**, a **título gratuito**, efectuadas por acto de **donación inter vivos** (L N° 2569-50 art.15).

A efectos del impuesto, se consideran **donaciones** (salvo prueba en contrario) las operaciones concluidas entre parientes en **línea directa** (en caso de beneficiarios descendientes); entre **cónyuges**; y entre **colaterales** del segundo grado, a partir de los siguientes actos de (L N° 2569-50 art.17):

- ◆ **venta** (L N° 2569-50 art.17-1);
- ◆ **constitución o modificación de sociedades**, en los que se adjudican intereses o acciones sin prueba de que el donatario ha efectuado un aporte real o efectivo al patrimonio social, o que este sea inferior al valor de los intereses o acciones adjudicados (L N° 2569-50 art.17-2);
- ◆ **constitución de usufructo**, de uso y de habitación (L N° 2569-50 art.17-3); y
- ◆ **permuta**, siempre que la diferencia entre los valores de los bienes permutados sea mayor de **1/5** del de menor valor (L N° 2569-50 art.17-4).
 - En los casos previstos en los apartados 2 in fine, y 4 anteriores, el impuesto se aplica sobre la diferencia real de valores. En los demás casos, la **exención** solo se concede, cuando existen documentos, hechos y circunstancias que garantizan la veracidad de los actos, salvo el derecho de los interesados de ampararse en la vía judicial (L N° 2569-50 art.17 párrafo I).
- ◆ **compra** por cuenta o a nombre de **terceros** sin prueba de que estos posean o hayan hecho uso de los medios para realizar la compra hecha por su representante (L N° 2569-50 art.17 párrafo II).

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

Se encuentran **exentas** del impuesto las **donaciones** (L N° 2569-50 art.21):

- ◆ inferiores a **RD\$ 500** (L N° 2569-50 art.21-1);
- ◆ realizadas a establecimientos de utilidad pública reconocidos por el Estado (L N° 2569-50 art.21-2);
- ◆ efectuadas para crear o fomentar el bien de familia (L N° 2569-50 art.21-3).

En caso de **donaciones sucesivas** realizadas a una misma persona, el impuesto se aplica cuando su cuantía sea de al menos **RD\$ 500** (L N° 2569-50 art.21-párrafo).

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 del impuesto 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.

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

El denominado *Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS)* se aplica sobre las siguientes **operaciones sujetas** (RITBIS art.3):

- ◆ las **transferencias** de bienes industrializados siguientes (RITBIS art.3-1):
 - con independencia de su estado (nuevos y usados) y de las condiciones pactadas por las partes (al por mayor o detalle; a crédito o contado, etc.) (RITBIS art.3-1-a);
 - las faltas de inventario (RITBIS art.3-1-b);
 - por daciones en pago, permutas, adjudicaciones de bienes en la liquidación de sociedades, etc. (RITBIS art.3-1-c).
 - las retiradas de bienes para uso y consumo del propietario, empresas, socios, administradores, etc. (RITBIS art.3-1-d)
- ◆ la **importación de bienes** industrializados, por cuenta propia o ajena y con independencia de su destino (RITBIS art.3-2);
- ◆ la **prestación** y la **locación de servicios** gravados, entre los que se incluyen los servicios de (RITBIS art.3-3):
 - **arrendamientos y alquileres** (RITBIS art.3-3-a);
 - **transporte** aéreo y marítimo (RITBIS art.3-3-b);
 - **construcción y obras** (RITBIS art.3-3-c);
 - **profesionales y oficios** (RITBIS art.3-3-d);
 - **comunicación y publicidad** (RITBIS art.3-3-e);

- **diversión y recreo** (RITBIS art.3-3-f);
- **almacenamiento** (RITBIS art.3-3-g);
- **seguridad** personal o corporativo (RITBIS art.3-3-h);
- **alojamiento** (RITBIS art.3-3-i);
- **otros servicios** gravados: veterinarios, confección, impresiones, pinturas, esculturas, floristería, fumigación, guías turísticos, etc. (RITBIS art.3-3-j).

Por el contrario, **no** se encuentran **sujetas** al impuesto (RITBIS art.4):

- ♦ la **transferencia** de **inmuebles**, en lo referente exclusivamente al terreno y las mejoras correspondientes, incluyendo los inmuebles por destino o naturales, de acuerdo con el Código Civil (arts.517-526) (RITBIS art.4-a);
- ♦ la **transferencia** de **dinero**, títulos **valores**, **acciones** y otros **instrumentos financieros** similares (RITBIS art.4-b);
- ♦ la **transferencia** de **derechos** de **autor**, **propiedad industrial**, permisos, **licencias** y otros derechos que no implican la transmisión de bienes muebles corporales (RITBIS art.4-c);
- ♦ el **arrendamiento** de **derechos** o bienes **intangibles** (RITBIS art.4-d).

El impuesto se **devenga** (CT art.338):

- ♦ En la **transferencia de bienes**: en el momento de **emisión** del **documento** de transferencia, o cuando se produce la **entrega** o la **retirada** del bien, si ese documento no existe (CT art.338-1).
 - en las **entregas** de **bienes** en **consignación**: en el momento de **facturación** por el consignatario (RITBIS art.7-b);
 - en las **ventas** por sistemas **promocionales**: en el momento de **facturación** o **entrega** de los bienes al cliente, lo que suceda primero (RITBIS art.7-c);
 - en el **autoconsumo** o **retiro de bienes** corporales muebles y **servicios** por parte de los propietarios de las empresas, administradores, empleados, socios, etc.: en el momento de **retiro** del bien o del **uso** del servicio, o de su **contabilización** coma lo que suceda primero (RITBIS art.7-d);
 - en las **permutas**, **daciones en pago**, **aportes a sociedades**, **cesiones de bienes** (onerosas o gratuitas) y demás hechos gravados: en el momento de **celebración** del acto o contrato o el de la **entrega** del bien corporal mueble, lo que suceda primero (RITBIS art.7-e);
 - En las **faltas de inventarios**: en el momento de **detección** de la **falta** (RITBIS art.7-l)
- ♦ En la **importación**: en el momento en que los bienes se ponen a disposición del importador, de acuerdo con la normativa aduanera (CT art.338-2):
 - En las **importaciones de bienes** que disfrutan de **tratamiento especial**: en el momento del cambio de destino efectuado por el importador (RITBIS art.7-j);
- ♦ En la **prestación y localización de servicios**: cuando se emite la **factura**; desde el momento en que **finaliza** la **prestación** o cuando se efectúa la **contraprestación** total o parcial del precio, el que fuera anterior (CT art.338-3):
 - En los **servicios de publicidad**: en el momento de **facturación**, del **cobro parcial o total** del servicio, de **finalización** de la **prestación** del servicio, lo que suceda primero (RITBIS art.7-k); y,
- ♦ 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 (CT art.338-4).

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto (CT art.337-a):

- ♦ Las **personas** naturales y jurídicas (nacionales o extranjeras) que realicen **transferencias** de **bienes** industrializados en el **ejercicio** de su **actividad** (CT art.337-a-1).

- 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 **importan 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 **prestan** o son locadores de **servicios gravados** por el impuesto (CT art.337-a-3).
 - Las personas que solo realizan **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

La **base imponible** del impuesto está constituida (CT art.339):

- ◆ 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 (CT art.339-1):
 - 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 y prestaciones de servicios**: por el **valor** de los **bienes** transferidos y los **servicios** prestados (RITBIS art.9-a).
 - En caso de **transferencias sin contraprestación** o las realizadas entre **empresas vinculadas**: 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.
 - ◆ en caso 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 (CT art.340-a);
- ♦ En caso de **alquiler conjunto de bienes muebles e inmuebles**: la **base imponible** es el **valor** del **alquiler** (CT art.340-c);
- ♦ 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 de gravamen

En **2023**, el **tipo** del ITBIS aplicado sobre las **transferencias gravadas y los servicios prestados** es del **18%** (CT art.341).

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

Se encuentran **exentas** del impuesto, las **transferencias e importaciones** de los siguientes bienes (CT art.343):

- ♦ 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

Están **exentas** del impuesto las siguientes **importaciones** (CT art.343):

- ◆ **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. (CT art.343-1).
- ◆ **Definitivas** con franquicias de derechos de importación de las instituciones del **sector público, misiones diplomáticas y organismos internacionales** (CT art.343-2).
- ◆ **Definitivas** de **muestras exentas** del pago de derechos de importación (CT art.343-3).
- ◆ De **bienes** en régimen de **internación temporal** (CT art.343-4).
- ◆ De **máquinas, repuestos, materias primas, insumos y equipos**, realizadas por **empresas** de las **zonas francas** industriales de exportación, directamente vinculada con su actividad industrial (CT art.343-5).
- ◆ de cualquier **otro bien** incluido en los literales (a)- (j) del artículo 13 de la Ley No. 14-93 y sus modificaciones (CT art.343-6).

De las **materias primas, material de embalaje e insumos** utilizados directamente en la producción de los siguientes bienes, 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

Se encuentran **exentos** del impuesto los siguientes (CT art.344):

- ◆ La **provisión** de los **servicios**:
 - **financieros**, incluyendo seguros (CT art.344-1);
 - de **planes** de **pensiones** y **jubilaciones** (CT art.344-2);
 - de **transporte** terrestre de personas y de carga (CT art.344-3);
 - de **electricidad, agua** y recogida de **basura** (CT art.344-4);
 - de **alquiler** de **viviendas** (CT art.344-5);
 - de **salud** (CT art.344-6);
 - **educativos** y **culturales** (CT art.344-7);
 - **funerarios** (CT art.344-8);
 - de **salones** de belleza y **peluquerías** (CT art.344-9).
- ◆ **Asimismo**, la **exención** también se aplica a los siguientes **servicios** (RITBIS art.14-k):
 - **prestados** por el **Estado**, que no puedan ser ofrecidos por particulares (RITBIS art.14-k-1);
 - **prestados** a **empresas** instaladas en las **Zonas Francas** de **Exportación** (RITBIS art.14-k-2);
 - **prestados** a embajadas, consulados y organismos internacionales declarados **exentos** (RITBIS art.14-k-3);
 - **prestados** por las Cámaras de Comercio y Producción legalmente reconocidas (RITBIS art.14-k-4);
 - de **movimiento** de **carga** prestados en **puertos** y **aeropuertos** (asimilables a exportaciones) (RITBIS art.14-k-5);
 - de **casino, loterías, juegos** deportivos, **torneos, ferias** y **exposiciones** (RITBIS art.14-k-7).

Determinación del impuesto

El **contribuyente** puede **deducir** del **impuesto bruto (repercutido)** el **importe** del **impuesto adelantado (soportado)** en el mismo periodo (CT art.346):

- ◆ a sus **proveedores locales**, por la adquisición de los bienes y servicios gravados (CT art.346-1);
- ◆ en la **aduana**, por la introducción al país de los bienes gravados (CT art.346-2).

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 reflejan **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, especificando el saldo a favor en la declaración o liquidación del impuesto contra el cual se compensa.

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 existe 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 establecidas los Reglamentos (CT art.354).

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

El denominado *Impuesto Selectivo al Consumo* (**ISC**) grava (CT art.362; RISC art.3):

- ◆ Las **transferencias** y el **retiro** de bienes señalados más adelante, así como las **faltas de inventario** (RISC art.3-1).
- ◆ Las **importaciones de bienes** gravados para uso y consumo definitivo (RISC art.3-2).
- ◆ Las **prestaciones o locaciones** (con o sin contraprestación) de los siguientes **servicios** (RISC art-3-3):
 - de **telecomunicaciones** (RISC art.3-3-a).
 - de **operaciones financieras**, tales como los pagos a terceros, mediante cheques o transferencias electrónicas (RISC art.3-3-b).
 - de **seguros** en general, incluyendo las **pólizas internacionales** emitidas por empresas residentes y no residentes (RISC art.3-3-c).

El ISC se **devenga** (RISC art.5):

- ◆ En la **transferencia de bienes**: en el momento de **emisión** de la **factura o comprobante** autorizado, o en la **entrega** del bien, lo que suceda primero (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

introduce 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 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-d).
- ◆ En los casos de **faltas de inventario**: en el momento de su **detección** (RISC art.5-e).
- ◆ En la **prestación y locación de servicios**: cuando se **emita la factura**; **finaliza la prestación** o cuando se **realiza 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 **efectúa el pago**, **transferencia** o **desembolso** (RISC art.5-g).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** de este impuesto (CT art.365; RISC art.4):

- ◆ Las **personas naturales y jurídicas** (nacionales o extranjeras), que **producen bienes gravados**, actuando en la última fase del proceso, aun cuando su intervención sea realizada por terceros (RISC art.4-a).
- ◆ Los **importadores de bienes gravados**, con carácter habitual o no, por cuenta propia o de terceros (RISC art.4-b).
- ◆ Los **prestadores o locadores de servicios gravados** y los que **ordenen pagos y transferencias** a través de **entidades financieras y no financieras** (RISC art.4-c).

Actúan como **agentes de retención**, las **entidades financieras** y de **valores**. La Administración Tributaria puede designar otros **agentes de retención** (RISC art.4 párrafo I).

Se consideran **responsables solidarios**, aquellos que posean, comercialicen, transporten o utilicen bienes afectos al ISC, sin que justifiquen su procedencia o el pago del tributo (RISC art.4 párrafo II).

Exenciones

Están **exentas** del impuesto (CT art.366):

- ◆ 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. (CT art.366-a);
 - con **franquicias de derechos de importación** de las **instituciones del sector público**, **misiones diplomáticas** y **organismos internacionales** (CT art.366-b);
 - de **muestras exentas** del pago de derechos de importación (CT art.366-c).
- ◆ Las **importaciones** de bienes en régimen de internación temporal (CT art.366-d).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes gravados por este impuesto (CT art.366-e).

Base imponible

(CT art.367; RISC art.6)

La **base imponible** del impuesto **se determina** de la siguiente manera (CT art.367):

- ◆ 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:
 - **telecomunicaciones**: el **importe** facturado en la prestación (RISC art.6-c-1);
 - **seguros**: la **prima** abonada por todo tipo de seguros privados (RISC art.6-c-2);
 - **operaciones financieras**: la **cuantía** del **cheque** y por la de las **transferencias electrónicas** efectuadas (RISC art.6-c-3).

A efectos del impuesto, cuando las facturas o documentos no expresan 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 **saldo 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

Código	Descripción	Tipo (%)
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
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

Código	Descripción	Tipo (%)
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 201	20
8508.60.00	Las demás	20
8509.80.10	Enceradoras (lustradoras) de pisos	20
8509.80.20	Trituradores de desperdicios de cocina	20
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

Código	Descripción	Tipo (%)
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
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 octubre y **31** de diciembre del **2023**.

- ♦ **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\$ 718,12**, 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\$ 60,74** por la cajetilla de cigarrillos de **20** unidades y de **RD\$ 30,37** 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** y 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
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

(L N° 112-00 y sus normas modificadoras; Reglamento: D N° 307-01 y sus modificaciones, D N° 625-11)

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** (vigente en la semana del **21-10** al **27-10-2023** – Resolución 236-2023) (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 Óptimo	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 el denominado **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 optan por acogerse a este régimen, bajo las siguientes **modalidades** (D N° 265-19 art.1):

- ◆ Régimen Simplificado de Tributación de ingresos (D N° 265-19 art.1-a).
- ◆ Régimen simplificado de Tributación de compras (D N° 265-19 art.1-b).

El RST **se aplica** a las personas (D N° 265-19 art.2):

- ◆ físicas o jurídicas que **prestan servicios** o pertenecen al **sector agropecuario** (D N° 265-19 art.2-a);
- ◆ jurídicas que **producen bienes** (D N° 265-19 art.2-b);
- ◆ físicas o jurídicas que **comercian con bienes** (D N° 265-19 art.2-c).

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 residentes **productoras de bienes**, cuyos **ingresos brutos anuales** no sean superiores a **RD\$ 10.742.792,74** en **2023** (D N° 265-19 art.4 párrafo I).
- ◆ **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\$ 49.392.150,51** en **2023** (D N° 265-19 art.5).

Las anteriores cuantías son **actualizadas 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) (D N° 265-19 art.6-a).
- ◆ 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 (D N° 265-19 art.6-b).
- ◆ Tener como cierre fiscal el 31 de diciembre (D N° 265-19 art.6-c).
- ◆ Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales (D N° 265-19 art.6-d).
- ◆ No encontrarse en proceso de fiscalización externa (D N° 265-19 art.6-e).

Por el contrario, **no pueden optar** al RST, aquellos **contribuyentes** que ejercen las **actividades** de (D N° 265-19 art.7):

- ◆ **Construcción** de bienes raíces (D N° 265-19 art.7-a).
- ◆ **Fabricación** de **cigarrillos, combustibles** o **bebidas alcohólicas** (D N° 265-19 art.7-b).
- ◆ **Seguros, Telecomunicaciones, Financieras, Pensiones** o del **Mercado de Valores** (D N° 265-19 art.7-c).
- ◆ **Producción** de **espectáculos públicos** (D N° 265-19 art.7-d).
- ◆ **Administración** de **patrimonios** autónomos, incluidos los anteriores (D N° 265-19 art.7-e).

Tampoco pueden formar parte del RST las personas (D N° 265-19 art.7 párrafo I):

- ◆ Físicas o jurídicas que disfrutan de **incentivos fiscales** en el ISR y el ITBIS (D N° 265-19 art.7 párrafo I-a).
- ◆ Jurídicas con, al menos, **un socio no residente** (D N° 265-19 art.7 párrafo I-b).
- ◆ Jurídicas cuyo socio sean **otra persona jurídica** (D N° 265-19 art.7 párrafo I-c).
- ◆ 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 (D N° 265-19 art.7 párrafo I-d).
- ◆ Jurídicas que dispongan de **inmuebles** registrados no pertenecientes a su actividad comercial (D N° 265-19 art.7 párrafo I-e).
- ◆ Físicas y jurídicas que **ocultan** o **simulan ingresos, compras e importaciones** (D N° 265-19 art.7 párrafo I-f).

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 (D N° 265-19 art.9-a);
- ◆ **requerir facturas** con valor fiscal a sus proveedores a fines informativos, que no pueden utilizarse para fines de deducción alguna (D N° 265-19 art.9-b);
- ◆ 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 (D N° 265-19 art.9-c y d).

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 (D N° 265-19 art.10-a);
- ◆ efectuar **pagos anticipados** por el **ISR** (D N° 265-19 art.10-b);
- ◆ abonar el **Impuesto a los Activos**, siempre que los anteriores estén relacionados con la actividad económica (D N° 265-19 art.10-c).

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 (D N° 265-19 art.22 párrafo I).

Las personas jurídicas han de abonar el impuesto en **4 cuotas trimestrales** en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del mismo año (D N° 265-19 art.22 párrafo II).

RST por compras

El **pago** se efectúa en **4 cuotas trimestrales** en los mismos plazos indicados en el RST por ingresos (D N° 265-19 art.22 párrafo III).

Las **retenciones** del ISR efectuadas a sus actividades económicas y profesionales pueden ser **acreditadas frente el ISR** a abonar en el ejercicio fiscal sujeto al RST (D N° 265-19 art.22 párrafo V).

Por último, los **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° 253-12 y normas modificadoras; Norma General 03-2013 DGII)

Este impuesto (conocido como Marbete – etiqueta adhesiva) 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** (L 253-12 art.15). El impuesto a abonar por los vehículos fabricados hasta **2017** es de **RD\$ 1.500,00** y para los vehículos fabricados a partir del **2018** de **RD\$ 3.000,00** (excluyendo las motocicletas), ajustable por las tasas de inflación anual publicadas por el Banco Central. Los marbetes renovados (fuera de plazo) a partir del **1 de febrero de 2023** deberán pagar un **recargo de RD \$2.000,00** adicionales al coste 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 (Norma 3-13 art.3).

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° 137 art.1 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 2023 y enero 2024** (Resolución DDG- AR1-2023-00001):

Los **casinos** con un **volumen de mesas** de juego en operación (L N° 351-64 art.14):

- ◆ comprendidas entre **1 y 15 mesas** pagan **mensualmente, RD\$ 53.298** por cada una de las mesas (L N° 351-64 art.14-a);
- ◆ comprendidos entre **16 y 35 mesas: RD\$ 62.225**, por cada una de las mesas que excedan la escala anterior (L N° 351-64 art.14-b);
- ◆ **superiores a 36: RD\$ 82.966** por cada una de las mesas que excedan la escala anterior (L N° 351-64 art.14-c).

El impuesto debe abonarse **mensualmente** en la DGII y la tarifa del impuesto debe ser actualizada **anualmente** con la inflación (L N° 137-11 art.1 párrafo II y III)

Por otra parte, la L N° 137-11 art.5, modifica la L N° 96-88 art.3 y establece un **impuesto** como **régimen simplificado** para el pago del ISR, del **5%** sobre las **operaciones o ventas brutas** de cada máquina tragamonedas instalada a abonar **mensualmente** a la DGII (L N° 137-11 art.5).

En el caso del **Impuesto sobre Máquinas Tragamonedas**, las **cuantías mensuales** para ese mismo periodo son las siguientes (Resolución DDG- AR1-2023-00001).

Zona	Impuesto sobre base presunta (RD\$)
Santo Domingo	14.226
Santiago	12.092
Resto	12.264

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 2023 a enero 2024** son las siguientes (Resolución DDG- AR1-2023-00001):

- ◆ Las **bancas de lotería** deben abonar un impuesto único de **RD\$ 58.076** (L N° 139-11 art. 2):
 - Este impuesto debe abonarse a la DGII, los primeros **10** días hábiles de cada mes en **1/12** parte de la cuantía anterior, que se **actualiza anualmente** por la inflación (L N° 139-11 art. 2 párrafo I);
 - En adición al impuesto específico anterior, se establece un **impuesto** del **1%** sobre las **ventas u operaciones brutas** de las bancas de lotería, recaudado **mensualmente** por la DGII (L N° 139-11 art. 2 párrafo II).
- ◆ Las **bancas deportivas**, deben abonar **anualmente** un **impuesto por operación**, en base a las cuantías siguientes, de acuerdo con su localización (L N° 139-11 art. 3):
 - 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\$ 373.349**;

- 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\$ 248.899**.

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

No se aplican impuestos de este tipo en la República Dominicana.

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

(L N° 87-01 y sus modificaciones)

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 **abril de 2023** la **base mínima** y **máxima** de cotización (**salario cotizable**), sobre la que se aplican las **contribuciones** a la **seguridad social**, está establecida en **RD\$ 18.702,0** y **RD\$ 374.040**, 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 del 1 de abril de 2023 y del 1 de febrero de 2024 (Resolución 01/2023):

Topes salariales			
		Desde 1-4-2023	Desde 1-2-2024
Riesgo Laboral	4 salarios mínimos nacionales	RD\$ 74.808,00	RD\$ 77.799,00
Seguro Familiar de Salud	10 salarios mínimos nacionales	RD\$ 187.020,00	RD\$ 194.497,50
Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia	20 salarios mínimos nacionales	RD\$ 374.040,00	RD\$ 388.995,00

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 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1223
A.	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas	1223
B.	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas	1239
C.	Impuesto a las Rentas de los No Residentes	1254
D.	Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras	1258
E.	Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social	1260
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1262
A.	Impuesto al Patrimonio	1262
B.	Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales	1265
C.	Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión	1267
D.	Impuesto Anual de Enseñanza Primaria	1268
E.	Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios	1270
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1272
	Impuesto al Valor Agregado	1272
IV.	Impuestos Selectivos	1279
A.	Impuesto Específico Interno	1279
B.	Impuesto a Apuestas por Máquinas Electrónicas de Juegos de Azar o Apuestas Automáticas	1290
C.	Impuestos para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS)	1291
V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1294
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1294
A.	Impuesto Aduanero Único a la Importación	1294

VII. Regímenes Simplificados.....	1294
A. Monotributo	1295
B. Régimen Simplificado de Empresas sin Obligación de llevar Contabilidad Suficiente.....	1298
C. Pequeños Contribuyentes – IVA mínimo	1299
VIII. Otros	1300
A. Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas.....	1300

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales.....	1301
--	-------------

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales	1302
--------------------------------------	-------------

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 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-; Reglamento 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 **fuentes uruguayas**. 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 **31-10-2023** la UI era equivalente a **\$ 5,8146**. La denominada **Base de Prestaciones y Contribuciones** (en adelante, BPC) es también un valor indexado. En **2023**, el valor de **1 BPC** se establece en **\$ 5.660** (D N° 003/2023).

El denominado *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas* (en adelante, **IRAE**) se aplica sobre las rentas de **fuentes uruguayas** de todo tipo de **actividades económicas** (LIRAE art.1).

Hecho imponible

El **hecho imponible** del IRAE está constituido por las siguientes **rentas** (LIRAE art.2):

- ◆ Las rentas **empresariales** (LIRAE art.2-A).
- ◆ Las **asimiladas a rentas empresariales**, por la **enajenación habitual de inmuebles** (LIRAE art.2-B).
- ◆ Las **comprendidas** en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por **contribuyentes** que optan por liquidar este impuesto o por aquellos que deben tributarlo preceptivamente, por superar el límite de ingresos determinado por el Poder Ejecutivo (LIRAE art.2-C).

Se consideran **rentas empresariales**: (LIRAE art.3):

- ◆ Las obtenidas por los **sujetos pasivos** del impuesto indicados abajo, con independencia de los factores utilizados (LIRAE art.3-A).
- ◆ En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las **derivadas de actividades** (LIRAE art.3-B):
 - **lucrativas industriales, comerciales y de servicios**, realizadas por empresas (LIRAE art.3-B-1).
 - **agropecuarias** y similares realizadas de forma permanente, accidental o transitorio (LIRAE art.3-B-2).

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** (LIRAE art.4-A).
- ◆ 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 (**\$ 5.831.000 en 2023**) en que se efectúen dichas enajenaciones (LIRAE art.4-B).

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 (LIRAE art.9-A).
- ◆ Los **establecimientos permanentes** de entidades no residentes en Uruguay (LIRAE art.9-B).
- ◆ Las **asociaciones y sociedades agrarias**, así como las sociedades con objeto agrario (LIRAE art.9-C).
- ◆ Los **entes autónomos y servicios descentralizados** que integran el dominio industrial y comercial del Estado (LIRAE art.9-D).
- ◆ Los **fondos de inversión** cerrados de crédito (LIRAE art.9-E).
- ◆ Los **fideicomisos**, excluidos los de garantía (LIRAE art.9-F).
- ◆ Las **personas físicas y los condominios** titulares de rentas comprendidas (LIRAE art.9-G).

- ◆ Las **asociaciones y fundaciones** por las actividades gravadas (LIRAE art.9-H).
- ◆ Los **grupos de interés económico** (LIRAE art.9-I).

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 **2023** 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 (LIRAE art.5-A).
- ◆ 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 (LIRAE art.5-B).
- ◆ Por la totalidad de las **rentas del factor trabajo**, excluyendo las rentas derivadas de **pensiones y jubilaciones** y del **trabajo dependiente** (LIRAE art.5-C).

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 denominado *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 establecen 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 carecen de domicilio en Uruguay y han 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 **fuentes uruguayas** de las **actividades económicas de cualquier naturaleza** (LIRAE art.1).

Se consideran de **fuentes uruguayas** 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 intervienen en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos (LIRAE art.7).

Asimismo, se consideran **rentas de fuentes uruguayas** las siguientes:

- ◆ Las **rentas** de las **compañías de seguros** derivadas de operaciones de cobertura de riesgos en Uruguay o que se refieren a personas **residentes** en Uruguay, en la fecha de celebración del contrato (LIRAE art.7-1).

- ◆ 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 (LIRAE art.7-2). 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 (LIRAE art.7-3).
- ◆ Las **rentas de instrumentos financieros** derivadas obtenidas por los **contribuyentes** de este impuesto (LIRAE art.7-4). 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 (LIRAE art.7-5).
- ◆ Las **rentas** derivadas de **derechos de propiedad intelectual** obtenidas por entidades integrantes de grupos multinacionales relativos a **patentes** o **software registrado, enajenados** o **utilizados** económicamente fuera de Uruguay, en la parte que no corresponde a **ingresos calificados** (LIRAE art.7-6).
- ◆ Las siguientes **rentas** provenientes de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de Uruguay, obtenidas por entidades integrantes de grupos multinacionales consideradas no calificadas (LIRAE art.7-7):
 - **Rendimiento de capital inmobiliario** (LIRAE art.7-7-a)
 - **Dividendos** (LIRAE art.7-7-b).
 - **Intereses** (LIRAE art.7-7-c).
 - **Regalías**, no incluidas en el numeral anterior (LIRAE art.7-7-d)
 - **Otros rendimientos** de capital mobiliario (LIRAE art.7-7-e).
- ◆ Los **incrementos patrimoniales** derivados de transmisiones patrimoniales de los **activos pasibles** de generar los rendimientos precedentes (LIRAE art.7-8).
- ◆ Los **incrementos patrimoniales** derivados de los **activos pasibles** de generar los rendimientos comprendidos en los literales a) a e) (LIRAE art.7-9).

A efectos del impuesto, se entiende por **ingresos calificados** a la **cuantía** resultante de aplicar a los **ingresos** provenientes de la explotación de derechos de propiedad intelectual relativos a patentes o software registrado, el siguiente **cociente**, cuyo **numerador** nunca puede ser superior al **denominador** (LIRAE art.7 BIS):

- ◆ **Numerador**: los **gastos** y **costes** directos incurridos en el desarrollo de cada activo, incrementados en un **30%**. A estos efectos, se considerarán exclusivamente los gastos y costos directos incurridos por el desarrollador y los servicios contratados con partes no vinculadas, tanto residentes como no residentes, o con partes vinculadas residentes (LIRAE art.7 BIS-a).
- ◆ **Denominador**, los **gastos** y **costes** totales incurridos para el desarrollo de cada activo, los cuales comprenden los incluidos en el **numerador** sin considerar el incremento del **30%**, así como los **gastos** y **costes** correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual, y los servicios contratados con partes vinculadas no residentes (LIRAE art.7 BIS-b).

Se entiende que las rentas de la (LIRAE art.7-7), son obtenidas por una **entidad calificada** si dicha entidad dispone una adecuada **sustancia económica** durante el ejercicio fiscal. La determinación de **entidad calificada** se realiza respecto de cada activo generador de las rentas del inciso anterior. A tales efectos, se considera que existe una adecuada **sustancia económica** para aquellas **rentas** que cumplan con las siguientes condiciones simultáneamente (LIRAE art.7 TER):

- ◆ Emplea **recursos humanos** acordes en número, calificación y remuneración para administrar los **activos de inversión**, y cuenta con **instalaciones adecuadas** para el desarrollo de esta actividad en Uruguay (LIRAE art.7 TER-a).

- ◆ Toma las **decisiones estratégicas** necesarias, y soporta los **riesgos** en Uruguay (LIRAE art.7 TER-b).
- ◆ Incurrir en los **gastos** y **costes** adecuados con relación a la adquisición, tenencia o enajenación, según el caso (LIRAE art.7 TER-c).

A efectos de lo dispuesto en los literales a) y b) anteriores, se entiende que se posee una adecuada **sustancia económica**, incluso cuando la **actividad** es desarrollada por terceros en Uruguay y bajo la adecuada supervisión por parte de la entidad.

Los requisitos de los literales b) y c), no se aplican a **entidades** cuya actividad principal es la **tenencia de participaciones patrimoniales** en otras entidades.

Tampoco se aplican los **requisitos** a entidades cuya actividad principal es la **adquisición y mantenimiento** de bienes **inmuebles**.

A efectos de acreditar la condición de **entidad calificada** en un ejercicio fiscal, los **contribuyentes** deben presentar ante la DGI una **declaración jurada anual** en la que consten los extremos anteriores.

En relación al cumplimiento del requisito de **sustancia económica**, la normativa incluye una **cláusula antiabuso específica**, a través de la cual la DGI puede, mediante resolución fundada, desconocer las formas y mecanismos establecidos con el propósito principal (o uno de ellos) de obtención de una ventaja tributaria que desvirtúa el objeto o finalidad perseguida por esta nuevas normas sobre **rentas de fuente uruguaya**. En estos casos, tanto los **ingresos** como la **calidad** de la **entidad** pueden ser **recalificados** como **no calificados** (LIRAE art.7 Quater)

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 (LIRAE art.16-A).
- ◆ 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 (LIRAE art.16-B).

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 (LIRAE art.17-A).
- ◆ 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 (LIRAE art.17-B).
- ◆ El **resultado** derivado de la **comparación del valor fiscal y el precio de venta** de los bienes adjudicados a los socios o accionistas (LIRAE art.17-C).
- ◆ Las **diferencias de cambio** provenientes de operaciones en moneda extranjera (LIRAE art.17-D).
- ◆ Los **beneficios** originados por el **cobro de indemnizaciones**, en el caso de **pérdidas extraordinarias** sufridas en los bienes de la explotación (LIRAE art.17-E).
- ◆ El **resultado** de la **enajenación o liquidación** de establecimientos o **casas de comercio** (LIRAE art.17-G).

- ◆ 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 (LIRAE art.17-H).
- ◆ Los **intereses fictos** (determinados por el gobierno) sobre **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 (LIRAE art.17-I).
 - 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 (RLIRAE art.20 a y b).
- ◆ La **cobranza** de **créditos** previamente castigados como **incobrables** a efectos fiscales (LIRAE art.17-J).
- ◆ El **resultado** del **arrendamiento, uso, cesión de uso** o **enajenación** de **derechos federativos, de imagen** y similares de deportistas (LIRAE art.17-K).
- ◆ La **renta bruta** de **semovientes** (LIRAE art.17-L).
- ◆ Los **resultados** provenientes de **instrumentos financieros** derivados (LIRAE art.17-M).

Por el contrario, **no constituyen renta bruta** las **variaciones patrimoniales** derivadas de (LIRAE art.18):

- ◆ Las **revaluaciones** de los bienes del activo fijo (LIRAE art.18-A).
- ◆ Las **integraciones**, reintegros o rescates de capital social (LIRAE art.18-B).

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 constituyen 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 superan anualmente **305.000 UI** y optan 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 el 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 realizan 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** y (a partir de 2023) en el **Aporte Social Único** (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 (LIRAE art.52-V-1);
 - los **instrumentos coticen** en Uruguay (LIRAE art.52-V-2);
 - el **emisor** se obliga, cuando el proceso de adjudicación no es la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a **prorrata** de las solicitudes efectuadas (LIRAE art.52-V-3).
- ◆ 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 del IRAE establece, asimismo, una **exención** de hasta un **máximo del 40%**, de las **inversiones** realizadas en el **ejercicio** siempre que las **rentas** se destinan 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 (LIRAE art.53-A).
- ◆ Maquinarias agrícolas (LIRAE art.53-B).
- ◆ Mejoras fijadas en el sector agropecuario (LIRAE art.53-C).

- ◆ Vehículos utilitarios (LIRAE art.53-D).
- ◆ Bienes muebles destinados al equipamiento de hoteles, moteles y paradores (LIRAE art.53-E).
- ◆ Bienes de capital para mejorar la prestación de servicios al turista en entretenimiento, esparcimiento, información y traslados (LIRAE art.53-F).
- ◆ Equipos de procesamiento electrónico de datos y de comunicaciones (LIRAE art.53-G).
- ◆ Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva no incluidos anteriormente (LIRAE art.53-H).
- ◆ Fertilizantes fosfatados destinados a la instalación y refertilización de praderas permanentes (LIRAE art.53-I).

Asimismo, la **exención** alcanza **hasta el 20%** de las **inversiones** realizadas en el **ejercicio** impositivo cuando las **rentas** se destinan 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 **supera el porcentaje** anterior puede ser **deducida** con las mismas limitaciones, en los **2** ejercicios siguientes. El presente inciso no se aplica a los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.

Las **rentas exentas** de este artículo, **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 han 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 disponen de **contabilidad suficiente** a juicio de administración tributaria (RLIRAE art.121).

Deducciones

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 constituyen 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** constituyen 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** derivada

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 pretenden 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.

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 (LIRAE art.21-A). 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 (LIRAE art.21-B), siempre que existe la denuncia penal correspondiente y otros elementos probatorios del daño que permite a la administración tributaria comprender la efectividad de estas (RLIRAE art.28).
- ♦ Los **créditos incobrables** (LIRAE art.21-C). 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 incorpóreos** (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** (LIRAE art.21-H).

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 (LIRAE art.22-A).
- ♦ 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).

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 **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 A partir del **1-8-23**, también son **deducibles** los destinados al ahorro voluntario y complementario administrados por las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional hasta el equivalente a los **aportes jubilatorios** personales obligatorios destinados al pilar de ahorro individual obligatorio, en el caso de trabajadores dependientes con un máximo equivalente a la suma de **15.000 UI** anuales. En el caso de trabajadores no dependientes o de personas sin actividad laboral, se aplica la cuantía máximo indicado (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 participa 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 verifican simultáneamente las siguientes **condiciones** (LIRAE art.22-I):
 - la **emisión** se ha efectuado mediante **suscripción pública** con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad (LIRAE art.22-I-1);
 - los **instrumentos cotizan** en Uruguay (LIRAE art.22-I-2);
 - el **emisor** se obliga (cuando el proceso de adjudicación no es la licitación y existe un exceso de demanda sobre el total de la emisión), a adjudicarla a **prorrata** de las solicitudes efectuadas (LIRAE art.22-I-3).
- ◆ 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 (LIRAE art.22-M), entre los que se encuentran (RLIRAE art.42):
 - Las **cuantías** necesarias para **integrar y mantener las reservas** matemáticas de las **entidades aseguradoras** y de **capitalización**. (RLIRAE art.42-1).
 - Los **servicios** de **recaudación y distribución** de recursos destinados al régimen de **ahorro individual** obligatorio prestados por el **Banco de Previsión Social** (B.P.S.) a las **Administradoras de Fondos de Ahorros Provisionales** (A.F.A.P.) (RLIRAE art.42-2).
 - Los **gastos** incurridos con **contribuyentes** que han optado por tributar por el **IMEBA** (RLIRAE art.42-3).
 - Los **costes** por **adquisiciones** de **bienes** y **servicios** de personas de derecho público y por las **importaciones** (RLIRAE art.42-4).
 - Las **diferencias** de **cambio** y reajustes que constituyen para la contraparte **rentas exentas** del IRPF o del IRNR (RLIRAE art.42-5).
 - Los **fletes** y el **transporte** de **correspondencia** realizados por compañías de **navegación aérea y marítima** (RLIRAE art.42-6).
 - El **60%** de los **gastos** de desarrollo de **soportes lógicos y servicios** vinculados, que constituyan para la contraparte **rentas exentas** del IRAE (RLIRAE art.42-7-b).
 - El **48%** de los **gastos** de **arrendamiento** que constituyan para la contraparte **rentas exentas** del IRPF (RLIRAE art.42-8).

- Los **gastos** de **seguros y transporte**, correspondientes a mercaderías importadas, exportadas, o en tránsito (RLIRAE art.42-11 y 12).
- Las **indemnizaciones por despido** (RLIRAE art.42-13).
- Los **gastos** por la **prestación** de **servicios sanitarios**, proporcionados por las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva y las asociaciones civiles (ambas sin fines de lucro) (RLIRAE art.42-14).
- Los **aportes** a las **Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales** (RLIRAE art.42-15).
- Los **gastos** de **capacitación del personal**, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en universidades privadas habilitadas (RLIRAE art.42-16).
- Los **gastos incurridos en el exterior**, por alojamiento, alimentación, pasajes y similares, en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva (RLIRAE art.42-19).
- El **valor fiscal** de los bienes adquiridos antes del **1-1-2007**. A partir de **1-9-2023**, también es **deducible** el **valor fiscal** de los **inmuebles** adquiridos desde el **1-1-2007**, destinados a integrar el coste de las ventas de **inmuebles nuevos** construidos por constructoras o promotoras, o en ejecución de contratos de fideicomisos de construcción al coste, siempre que la obra sea inscrita en el Banco de Previsión Social (BPS) a partir del **1-9-2013** (RLIRAE art.42-21).
 - Para los adquiridos a partir del **1-1-2013**, se requiere que el **pago** sea efectuado mediante **transferencia electrónica** entre las cuentas pertenecientes al comprador y vendedor o en especie, mediante la entrega de unidades a construir.
- Los **gastos** incurridos en el **exterior** por las empresas que prestan **servicios de transporte internacional** de **bienes** o **personas** (RLIRAE art.42-22).
- El **coste** de **adquisición** de moneda (local y extranjera), y metales preciosos (amonedados o en lingotes), destinados a la **reventa** (RLIRAE art.42-23).
- 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 (RLIRAE art.42-24).
- Los **costes** de los bienes y servicios adquiridos en el exterior por agencias de viajes, destinados a la **reventa** (RLIRAE art.42-25).
- Las **comisiones** pagadas o acreditadas a personas del exterior por exportaciones, hasta un máximo del **2%** del valor FOB de la exportación (RLIRAE art.42-26).
- Los **intereses** incurridos por empresas administradoras de **créditos o de préstamos**, siempre que dichos **intereses** corresponden 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** (RLIRAE art.42-27).
- Los **costes** de **adquisición** de derechos de radio, televisión y de imagen a determinadas instituciones deportivas, de autores, audiovisuales uruguayas y otras no residentes, incluidos los derechos de emisión a través de internet e IPTV (RLIRAE art.42-28)
- El **coste** de los **reaseguros** incurrido por parte de las entidades aseguradoras. Lo anterior no se aplica a entidades reaseguradoras que gozan de **regímenes fiscales privilegiados** o se encuentren radicadas en **países de baja o nula tributación** (RLIRAE art.42-29).
- El **coste** de **adquisición** de **títulos y valores**, públicos y privados, emitidos en Uruguay y en el exterior (RLIRAE art.42-30).
- Las **transferencias** realizadas por las administradoras de Fondos de Ahorro Previsional, derivadas de la Reserva Especial (RLIRAE art.42-31).
- Los **aportes** al **Fondo de Garantía de Depósitos Bancarios** (RLIRAE art.42-32).
- Otros gastos (RLIRAE art.42-33 y siguientes).

Asimismo, también son **deducibles**:

- ◆ Los **gastos** de **publicidad** y **propaganda** correspondientes a **servicios prestados** por **personas jurídicas** sin **finés** de **lucro** e **instituciones deportivas** federadas, limitados al (RLIRAE art.42 bis):
 - **2%** de los **ingresos brutos** del ejercicio (RLIRAE art.42 bis-a)
 - **20%** del total de los **gastos** de **publicidad** y **propaganda** del ejercicio computables por el prestador como **renta neta gravada**, a efectos de la liquidación del IRAE (RLIRAE art.42 bis-b).
- ◆ A partir del **1-8-23**, las **donaciones** de **alimentos** de consumo humano, limitadas al (LIRAE art.22-N):
 - **2%** de los **ingresos brutos** del ejercicio (LIRAE art.22-N-a).
 - **5%** de la **renta neta gravada** del ejercicio anterior (LIRAE art.22-N-b).

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** 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** puede **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 (LIRAE art.23-K).
- ◆ Los **gastos** de **financiación (directos** o mediante **donaciones)** de proyectos de fomento del emprendimiento y la cultura emprendedora autorizados, así como el **150%** de los gastos **salariales** abonados por los **desarrolladores de zonas francas** localizadas fuera del Área Metropolitana determinadas por el gobierno (LIRAE art.23-L).

Gastos no deducibles

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** (LIRAE art.24-B). 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.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 **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 ha efectuado a través de **medios de pago electrónicos** o **acreditación en cuenta** en instituciones de intermediación financiera o en instrumento de **dinero electrónico** (LIRAE art.24-J), cuando el **importe** por cada prestador supere las **10.000 U.I.** (Unidades Indexadas) mensuales, excluido el IVA (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 y E).

La **depreciación se aplica** en base al **coste** de **adquisición** de los activos muebles 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 considera 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 implican una **inversión real** se computan en el activo y (salvo el **valor llave**), pueden ser **amortizados** en un período de **5** años, siempre que se identifique al enajenante (RLIRAE art.94).

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** del 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 RLIRAE art. 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 **devengan**. No obstante, quedan excluidos los importes fijos exigibles al inicio del contrato o de sus prórrogas, con independencia del plazo para el pago.

A partir del **4-2-2022**, los **contratistas** de **Participación Público Privada**, los **concesionarios** de **obra pública** y los **contratistas** de todo tipo de contratos (diseño, construcción, rehabilitación, mantenimiento y financiación) de la **infraestructura vial pública**, suscritos con la Corporación Vial del Uruguay S.A., pueden **amortizar** el **derecho** en el plazo de **vida útil** (debidamente certificada) de la **inversión**, con el límite del plazo del respectivo contrato o concesión (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

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 (RLIRAE art.29-a).
- ◆ Concesión de la **moratoria** provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios (RLIRAE art.29-b).
- ◆ **Procesamiento** del **deudor** por insolvencia fraudulenta (RLIRAE art.29-c).
- ◆ Pago de **cheque** librado por el deudor **sin fondos** suficientes, una vez realizada la denuncia penal y trabado embargo por la deuda (RLIRAE art.29-d).
- ◆ El transcurso de **18** meses a partir del vencimiento del pago (RLIRAE art.29-e).
- ◆ Otras situaciones de análoga naturaleza a las previstas en los literales anteriores, que deberán ser justificadas a juicio de la Dirección General Impositiva (RLIRAE art.29-f).

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

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 (LIRAE art.17-A y B).

- ♦ 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 **fuelle uruguay** (LIRAE art.7-5).

A partir del **1-1-23**, también constituyen **renta bruta** de **fuelle uruguay**, las **ganancias** de **capital** derivadas de la **venta** de determinados activos o derechos utilizados fuera de Uruguay por entidades integrantes de un **grupo multinacional** sin adecuada **sustancia económica** en Uruguay (LIRAE art.7-7-f y g).

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 **cotizan** en una **bolsa** uruguay (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 ; RLIRAE art.31).

Las **pérdidas** derivadas de **operaciones ilícitas** no pueden ser **deducidas** (LIRAE art.24-B ; RLIRAE art.59).

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

En **2023**, 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 **fuentes uruguayas** 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

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.

Intereses

- ♦ A partir del **1-1-23**, los **intereses** siguientes abonados a no residentes están **sujetos** al **IRNR**, a los siguientes **tipos** (LIRNR art.14):

Intereses correspondientes a depósitos en instituciones de intermediación financiera de plaza; intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades residentes y rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales		Tipo (%)
En moneda nacional con tasa fija normal	A un año o menos	5,5
	Más de uno y hasta tres	2,5
	A más de tres años	0,5
En moneda nacional con cláusula de ajuste	A un año o menos	10
	Más de uno y hasta tres	7
	A más de tres años	5
En moneda extranjera	A un año o menos	12
	Más de uno y hasta tres	
	A más de tres años	7

- ◆ Otros intereses (LIRNR art.14-B): **12%**

Regalías

Las **regalías** abonadas a no residentes están **sujetas** al **IRNR**, a un tipo de **retención** ordinario 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 Rentas 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

El **hecho imponible** del IRPF está constituido por las siguientes **rentas** obtenidas por los **contribuyentes** (LIRPF art.2):

- ◆ los **rendimientos del capital** (LIRPF art.2-A);
- ◆ los **incrementos patrimoniales** determinados por la ley (LIRPF art.2-B);
- ◆ 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 (LIRPF art.2-C);
- ◆ **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 (LIRPF art.2-D).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LIRPF art.5):

- ◆ Las **personas físicas** residentes en Uruguay (LIRPF art.5-A).
- ◆ 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 (LIRPF art.5-B).

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 (LIRPF art.6-A);
- ◆ cuando la **base de sus actividades** o **intereses** económicos o vitales radica en Uruguay (LIRPF art.6-B).

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 han realizado una **inversión** (RLIRPF art.5 Bis):

- ◆ en **bienes inmuebles** por un valor superior a **15.000.000** Unidades Indexadas (UI) (RLIRPF art.5 Bis-a);
- ◆ 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 (RLIRPF art.5 Bis-b);
- ◆ 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) (RLIRPF art.5 Bis-c).
- ◆ **directa** o **indirecta** en una **empresa** por un valor superior a **15.000.000 UI**, realizada a partir del 1º de julio de **2020**, generando, al menos, **15** nuevos puestos de trabajo a tiempo completo, durante el año (RLIRPF art.5 Bis-d).

Las personas físicas que adquieren la calidad de **residente** fiscal 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 (LIRPF art.6 Bis-a); o
- ◆ el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (LIRPF art.6 Bis-b).

Base imponible

Están **gravadas** por este impuesto (LIRPF art.3):

- ◆ Las **rentas de fuente uruguaya** provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay (LIRPF art.3-1).
- ◆ Los **rendimientos del capital mobiliario** (depósitos, préstamos y colocaciones de capital) provenientes de entidades no residentes (LIRPF art.3-2).
- ◆ Las **rentas** originadas en **instrumentos financieros derivados** (LIRPF art.3-3).

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 (LIRPF art.3-I).
- ◆ 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 (LIRPF art.3-II).
- ◆ 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 (LIRPF art.3-III y IV).

En este caso, la **renta de fuente uruguaya** se determina de la forma siguiente (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 (RLIRPF art.3-a).
- 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 (RLIRPF art.3-b).
- ♦ 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 (LIRPF art.3-V).
- ♦ 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

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 **créditos incobrables** (LIRPF art.34).

Los **contribuyentes** deben **liquidar el impuesto** por separado para cada una de las **categorías** (LIRPF art.9).

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

Están **exonerados** de este impuesto (LIRPF art.27):

- ♦ 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 (LIRPF art.27-C-i);

- **rendimientos** del capital mobiliario (depósitos, préstamos, y colocaciones de capital o de créditos), provenientes de entidades no residentes y constituyan **rentas pasivas**, salvo los incluidos en el numeral anterior (a partir del **1-1-23**) (LIRPF art.27-C-ii).
- ◆ 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 (RLIRPF art.34-K).
 - 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**.
 - 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 (RLIRPF art.34-K-a).
 - Medicamentos basados en proteínas recombinantes de uso humano y veterinario, como el caso de los biosimilares (RLIRPF art.34-K-b).
 - Productos y procesos basados en plantas medicinales y aromáticas, sus componentes y derivados de uso farmacéutico, cosmético y alimentario (RLIRPF art.34-K-c).
 - Nuevos productos y procesos que añaden valor a insumos de origen animal o vegetal o a residuos industriales de esos orígenes (RLIRPF art.34-K-d).

- Procesos de valorización de residuos de cualquier origen que utilicen procesos basados en organismos vivos completos o en productos obtenidos de ellos (RLIRPF art.34-K-e).
- Productos y procesos relacionados con la producción de biocombustibles como con la valorización de sus residuos (RLIRPF art.34-K-f).
- Bioprocesos y productos biotecnológicos que añaden valor a la producción agropecuaria y agroalimentaria (RLIRPF art.34-K-g).
- Desarrollo de anticuerpos con finalidad diagnóstica y terapéutica (RLIRPF art.34-K-h).
- ♦ 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.** (LIRPF art.27-L-1).
 - el **contribuyente** destine al menos el **50%** de la ganancia a la **adquisición** de una **nueva vivienda habitual** (LIRPF art.27-L-2).
 - entre la fecha de la transmisión la de adquisición de la nueva vivienda, no transcurran más de **12 meses** (LIRPF art.27-L-3).
 - el **valor** de **adquisición** de la **nueva vivienda** no sea superior a **1.800.000 U.I.** (LIRPF art.27-L-4).
- ♦ Las **cesiones de participaciones** en sociedades civiles de propiedad horizontal que cumplan las condiciones anteriores también están **exentas** (LIRPF art.27-L).
- ♦ 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** (RLIRPF art.34-M-i).
 - sea inferior a **71** veces la cuantía de la apuesta realizada (RLIRPF art.34-M-ii).
- ♦ 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 (RLIRPF art.34-M).
- ♦ Los **dividendos y utilidades** distribuidos por entidades no residentes procedentes de **rentas de activos objeto de regímenes de imputación**: normas CFC - LIRPF art.7 bis y 27-C (LIRPF art. 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-N):
 - su **emisión** se ha efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad (LIRPF art.27-N-1).
 - los **instrumentos** cotizan en Uruguay (LIRPF art.27-N-2).
 - el **emisor** se obliga, cuando el proceso de adjudicación no es la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a **prorrata** de las solicitudes efectuadas (LIRPF art.27-N-3).
- ♦ 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-O).

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** (LIRPF art.30).

- ♦ Por el contrario, **no** se encuentran **gravadas** las **prestaciones de salud** otorgadas diversas instituciones públicas (FONASA, Cajas de Auxilio, etc.), ni las originadas en **diferencias de cambio** y **reajustes de precios**.

⁵ Ver en Impuestos Selectivos, más adelante.

Las **rentas** del **trabajo** se determinan en base al **devengo** (LIRPF art.31).

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, así como, la cuantía para el mejor goce de la licencia anual (paga de vacaciones) (LIRPF art.32).

- ♦ 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 (LIRPF art.32).

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.

- ♦ No se incluyen las **pensiones** derivadas de **instituciones** de previsión social **no residentes**.

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 RLIRPF 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** (LIRPF art.34):

- ♦ no optaron por estar sujetos al *IRAE*;
- ♦ su **renta** no supera el umbral de **4.000.000** de UI, establecido por el ejecutivo.

⁶ Ver más adelante

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 **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 hallan 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**, exceptuando los **resultados de instrumentos financieros derivados** que se determinan en el momento de su **liquidación** (LIRPF art.11)

A efectos del IRPF, las **rentas de capital** se clasifican en **rendimientos del capital** (LIRPF art.12):

- ◆ **inmobiliario** (LIRPF art.12-A)
- ◆ **mobiliario** (LIRPF art.12-B)

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

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 excede del valor nominal de las acciones correspondientes (RLIRPF art.19).

- ◆ Quedan **excluidas** de este concepto 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).

A partir del **1-1-23**, los **dividendos y utilidades** percibidas por **personas físicas** están sujetos al IRPF a los **tipos** siguientes (LIRPF art.26-B; RLIRPF art.33-b):

- ◆ **dividendos o utilidades** abonados por **contribuyentes** del IRAE, originados en **rentas de capital extranjero**: que constituyen **rentas pasivas: 12%**;
- ◆ **otros dividendos o utilidades** abonados o acreditados por **contribuyentes** del IRAE y los **dividendos y utilidades fictos** de la (LIRPF art.16 BIS): **7%**.

No obstante, se aplican **exenciones** en el impuesto a determinados **dividendos** percibidos por los **sujetos pasivos** del impuesto, derivados de **acciones** de empresas **cotizadas en bolsa** y los distribuidos por entidades residentes y establecimientos permanentes, derivados de **participaciones de capital**, exceptuando los abonados por **contribuyentes** del IRAE (RLIRPF art.34-C).

Intereses

- ♦ A partir de **1-1-23**, Los **intereses** siguientes, percibidos por las personas físicas están sujetos al IRPF a los **tipos** siguientes (LIRPF art. 26-A):

Intereses correspondientes a depósitos en instituciones de intermediación financiera de plaza; intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades residentes y rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales		Tipo (%)
En moneda nacional con tasa fija normal	A un año o menos	5,5
	Más de uno y hasta tres	2,5
	A más de tres años	0,5
En moneda nacional con cláusula de ajuste	A un año o menos	10
	Más de uno y hasta tres	7
	A más de tres años	5
En moneda extranjera	A un año o menos	12
	Más de uno y hasta tres	
	A más de tres años	7

- ♦ Otros **intereses** (LIRPF art.26-B): **12%**.

No obstante, se aplica una **exención** del impuesto a los **intereses** de los **títulos de deuda pública** (RLIRPF art.34-A).

Regalías

Las **regalías** están sujetas a tributación al **tipo ordinario** del **12%** (LIRPF art.26-B).

No obstante, los **rendimientos** derivados de **derechos de autor** sobre obras literarias, artísticas o científicas son **gravados** a un **tipo** del **7%** (RLIRPF art.33-B).

Rendimientos del capital inmobiliario

Los **rendimientos** del **capital inmobiliario** están sujetos a tributación al **tipo ordinario** del **12%** (LIRPF art.26; RLIRPF art.33).

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; RLIRPF art.12).

- ♦ 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 (LIRPF art.14-A).

- ♦ La **Contribución Inmobiliaria** y el **Impuesto de Enseñanza Primaria** (LIRPF art.14-B).
- ♦ 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** (LIRPF art.14-C).

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

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 incorporeales.

Quedan **incluidas** (LIRPF art.17):

- ♦ las **ganancias de capital** derivadas de las **transmisiones de dominio** sobre todo tipo de bienes, siempre que no se generan **rentas** calificadas por esta ley como **rendimientos** (LIRPF art.17-A);
- ♦ 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 (LIRPF art.17-B);
- ♦ 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 (LIRPF art.17-C).

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 (LIRPF art.18-A).
- ♦ Las **transferencias** derivadas de **sucesiones** (LIRPF art.18-B).
- ♦ La **disolución** de las entidades que atribuyan rentas, por la parte correspondiente a los bienes que generan rentas objeto de atribución (LIRPF art.18-C).

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 (LIRPF 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 (LIRPF art.20-A);
- ♦ la **suma** del **coste fiscal** actualizado más el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales a cargo del vendedor (LIRPF art.20-B).

En las **transmisiones de inmuebles** originadas en **donaciones** o **ventas a título gratuito**, el **valor de mercado** no puede ser inferior al **valor catastral**, valor este que se utiliza como **valor adquisición**.

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 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 el caso de **juegos de azar y carreras de caballos**, la **base imponible** se determina como diferencia entre (LIRPF art.29 bis):

- ◆ el **premio obtenido** (LIRPF art.29 bis-A); y
- ◆ la **apuesta realizada**, es decir, la cuantía arriesgada en cada caso (LIRPF art.29 bis-B).

Todo ello con independencia del medio utilizado para efectuar el cobro y el pago (fichas, monedas, billetes, dinero electrónico, etc.). En cualquier caso, no se consideran **ganancias de capital**, las derivadas de **rifas e inscripciones** en torneos de **juegos de azar**.

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** (RLIRPF art.3-V).

Deducciones personales

Las deducciones personales, las deducciones y los créditos descritos en esta sección se aplican sólo a las **personas físicas residentes**.

Analizamos:

Deducciones

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 (**20** BPC, para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**);

- **26 BPC** anuales por hijos mayores o menores incapaces o discapacitados (**40 BPC**, para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**);
- 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**; (1.000.000 UI, para ejercicios cerrados a partir de 31-12-23);
 - la **cuantía total deducible** no podrá superar las **36 BPC** anuales.

Esta última **deducción** también puede ser realizada por los **padres**, en caso de **préstamos** otorgados a sus **hijos mayores o menores incapaces o 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 ⁷
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** también 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 inmobiliario** (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%**⁸ 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).

7 14% para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**.

8 8% para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**.

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** (LIRPF art.37-A):

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)** (LIRPF art.37-B):

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)** (LIRPF art.37-C):

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**⁹.

Retenciones Internas

La ley autoriza al ejecutivo a utilizar **agentes de retención** a efectos del IRPF (LIRPF art.8).

⁹ Ver Ganancias de Capital arriba.

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

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 ¹⁰
Más de 15	8

10 **14%** para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**, salvo en el caso de fallecimiento de los **contribuyentes**, en cuyo caso la modificación se aplica a partir de **1-1-23**.

Dividendos

Los **sujetos pasivos** del IRAE que pagan o acreditan a **contribuyentes** de este impuesto **dividendos** o **utilidades** gravados deben **retener** un **7%**, salvo cuando derivan 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**.

- ◆ Se aplican los **tipos** de la tabla siguiente a los **intereses** (RLIRPF art.40-a):

Intereses correspondientes a depósitos en instituciones de intermediación financiera de plaza; intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades residentes y rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales		Tipo (%)
En moneda nacional con tasa fija normal	A un año o menos	5,5
	Más de uno y hasta tres	2,5
	A más de tres años	0,5
En moneda nacional con cláusula de ajuste	A un año o menos	10
	Más de uno y hasta tres	7
	A más de tres años	5
En moneda extranjera	A un año o menos	12
	Más de uno y hasta tres	
	A más de tres años	7

- ◆ Otros **intereses** (RLIRPF art.40-B): **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 la 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

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 (LIRNR art.2):

- ◆ **rentas** de **actividades empresariales** y rentas **asimiladas** por la **enajenación habitual** de **inmuebles** (LIRNR art.2-A);
- ◆ **rendimientos del trabajo** por servicios personales prestados por personas físicas no residentes (RLIRNR art.4):
 - en relación de dependencia, respecto a entidades residentes (RLIRNR art.4-a).
 - fuera de la relación de dependencia, incluso cuando es asistido por personal en relación de dependencia (RLIRNR art.4-b).
 - que desarrollan su actividad parcialmente fuera de Uruguay (RLIRNR art.4 bis)
- ◆ **rendimientos del capital** de acuerdo con la definición dada en la (LIRPF art.10) (LIRNR art.2-C);
- ◆ **incrementos patrimoniales** de acuerdo con la definición dada en la (LIRPF art.17) (LIRNR art.2-D).

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 **fuente 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 (RLIRNR art.11-I y II).
- ◆ 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 (RLIRNR art.11-III).
- ◆ 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 (RLIRNR art.11-IV).
- ◆ Los **ingresos** obtenidos por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en **países** o jurisdicciones de **baja o nula tributación** o que se benefician 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** (LIRNR art.3):

- ◆ 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

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 (LIRNR art.5).

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

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** (**rentas de fuente internacional**), la **base imponible** de las **rentas de fuente uruguaya** 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%** (LIRNR art.13-1);
 - **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 (LIRNR art.13-2);
 - **compañías productoras, distribuidoras e intermediarias cinematográficas y de televisión** y medios similares: **62,5%** de las **retribuciones percibidas**. A partir de **2018**, estas rentas se consideran de **fuente uruguaya** en su integridad (LIRNR art.13-3);
 - **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 (LIRNR art.13-3);
 - **agencias extranjeras de noticias:** **20,83%** de la **retribución bruta** (LIRNR art.13-4);
 - **cesión** del uso de **contenedores** para operaciones de **comercio internacional:** **31,25%** del **precio** (LIRNR art.13-5);
 - **actividades de intermediación** (oferta y demanda) de **servicios** prestados **a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares** (LIRNR art.13-6):
 - **100%**, cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentran en **Uruguay** (LIRNR art.13-6-i),
 - **50%** cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentra en el **exterior** (LIRNR art.13-6-ii).
- ♦ **Rentas de capital y por incrementos patrimoniales:** por las **rentas computables (bases imposables)** 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** dentro de los límites reglamentarios (LIRNR art.12).

Por su parte, 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 benefician 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**) (RLIRNR art.20-1);
- ♦ en el caso de otras transmisiones patrimoniales: en base a un **tipo** del **30%** del **precio** de la **enajenación** (RLIRNR art.20-2).

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

A partir del **1-1-23**, las **rentas sujetas** al impuesto son **gravadas** de acuerdo con los **tipos proporcionales** siguientes (LIRNR art.14):

- ♦ Intereses correspondientes a depósitos en instituciones de intermediación financiera de plaza; e intereses de obligaciones y otros títulos de deuda emitidos por entidades residentes y rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales (LIRNR art. 14-A):

		Tipo (%)
En moneda nacional con tasa fija normal	A un año o menos	5,5
	Más de uno y hasta tres	2,5
	A más de tres años	0,5
En moneda nacional con cláusula de ajuste	A un año o menos	10
	Más de uno y hasta tres	7
	A más de tres años	5
En moneda extranjera	A un año o menos	12
	Más de uno y hasta tres	
	A más de tres años	7

- ♦ Otras rentas (LIRNR art.14-B)

	Tipo (%)
Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) y los dividendos o utilidades fictos del (LIRNR art.12 bis)	7
Rentas obtenidas por entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación o que se benefician de un régimen especial de baja o nula tributación, excepto dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE	25
Restantes rentas	

Rentas exentas

Están **exonerados** de este impuesto (LIRNR art.15):

- ♦ Los **intereses** y **ganancias de capital** procedentes de títulos de **deuda pública** (LIRNR art.15-A).
- ♦ A partir de **1-1-23**, los **intereses** de los **préstamos** otorgados a **contribuyentes** del IRAE y de las **obligaciones** emitidas por los anteriores, cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superan el **90%** del total de sus activos valuados según normas fiscales. (LIRNR art.15-B).
 - También se incluyen los **intereses** de los **valores** emitidos por los **fideicomisos financieros**.
- ♦ 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 han superado en el ejercicio que da origen a la distribución, las **4.000.000 UI**, así como los **dividendos** abonados o acreditados por **contribuyentes** del IRAE y del IMEBA, derivados de **acciones cotizadas** en la **bolsa** (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 **exonera** de imposición a la renta a las compañías uruguayas que prestan 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 en tránsito o depositadas en dichos enclaves, cuando tales mercaderías no tienen origen en territorio aduanero nacional, ni están destinadas al mismo. La exoneración es asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tienen 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 realizan 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 obtenidos por 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 excede de **100.000 UI** (LIRNR art.23-O-i);
 - es inferior a **71** veces la cuantía de la apuesta realizada (LIRNR art.23-O-ii).
 - los premios de juegos de azar gravados por el Impuesto a **Apuestas por Máquinas Electrónicas** y Juegos de Azar o Apuestas Automáticas¹¹.

11 Ver en Impuestos Selectivos.

- ◆ 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 ha efectuado mediante **suscripción pública** con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad (LIRNR art.15-R-1);
 - los **instrumentos cotizan** en Uruguay (LIRNR art.15-R-2);
 - el **emisor** se obliga, cuando el proceso de adjudicación no es la licitación y existe un exceso de demanda sobre el total de la emisión, a adjudicarla a **prorrata** de las solicitudes efectuadas (LIRNR art.15-R-3).
- ◆ Los **incrementos patrimoniales** derivados de las transmisiones patrimoniales de **bienes inmuebles** ocasionadas en expropiaciones (LIRNR art.15-S).
- ◆ Las **trasmisiones patrimoniales** realizadas por entidades residentes en **jurisdicciones de baja o nula tributación**¹², 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** puede optar por no efectuar la **declaración jurada** correspondiente. Esta misma opción puede ser utilizada por los **contribuyentes** que han 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 desarrollan actividades **aseguradoras** (LIIEA art.1).

¹² 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).

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.

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 intervienen 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: (%)
a. Incendio	15
b. Vehículos	10
c. Robo y riesgos similares	5
d. Responsabilidad civil	5
e. Caución	5
f. Transporte	5
g. Marítimos	2
h. Otros	5

En caso de **seguros o reaseguros de vida**, se aplican los **tipos** siguientes:

Riesgo	Tipo de hasta: (%)
a. Vida	0,5
b. 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:

- ♦ las 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 **fuentes uruguayas** correspondientes a **jubilaciones, pensiones** y **prestaciones pasivas** de similar naturaleza (RLIASS art.1).

Hecho imponible

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 (pública o privada) residente en Uruguay (RLIASS art.2).

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.3).

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; RLIASS art.7)

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 ¹³	0
Más de 96 ¹⁴ y hasta 180	10
Más de 180 y hasta 600	24
Más de 600	30

13 **108 BPC**, para ejercicios cerrados a partir de **31-12-23**, salvo en el caso de **fallecimiento** de los **contribuyentes**, en cuyo caso la modificación se aplica a partir de **1-1-23**.

14 Ibidem supra.

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 2023**, el valor anual de la BPC se sitúa en **\$ 5.660**.

Fuente: Decreto N° 3/023, de 1 de enero de 2023.

Liquidación y pago del impuesto

El IASS se **liquida** y **abona anualmente** (RLIASS art.8).

Los **contribuyentes** deben efectuar **anticipos mensuales** del impuesto, a cuenta de la **liquidación anual** (RLIASS art.9).

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)

El denominado *Impuesto al Patrimonio (PAT)* es un tributo **anual** que grava el **patrimonio** de las personas físicas y jurídicas localizado en Uruguay a la fecha de cierre del ejercicio fiscal.

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto (RLIPAT art.1):

- ◆ Las **personas físicas**, **núcleos familiares** y **sucesiones indivisas** con un **patrimonio fiscal** superior al **mínimo no imponible** (**\$ 5.831.000** y de **\$11.662.000**, en el caso de los **núcleos familiares**) (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 incluyen, asimismo, las **personas jurídicas** y otras **entidades**, constituidas de acuerdo con las leyes uruguayas que han 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 (RLIPAT art.1-c).
 - También se incluyen las **personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas** por el **patrimonio propio afectado** indirectamente a **explotaciones agropecuarias** y, **a partir de 1-1-2020**, las **sociedades por acciones simplificadas**.
- ♦ Las **Administraciones Nacionales** de Combustibles, Alcohol y Portland, de Telecomunicaciones, de Usinas y Transmisiones Eléctricas; de Obras Sanitarias del Estado; 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 en que están obligados a liquidar el IRAE), por el **patrimonio afectado** a las actividades que motivan su inclusión (RLIPAT art.1-e).
- ♦ Las **personas** que optan por liquidar el **IRAE**, por las **rentas de trabajo** obtenidas fuera de la relación de dependencia y, además, optan 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).

Los **sujetos pasivos** anteriores incluidos en más de uno de los literales previos, deben **liquidar** el impuesto para **cada uno** de los **patrimonios correspondientes** (LIPAT art.1).

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 (LIPAT art.9-A):
 - 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 (**\$ 5.831.000**).
- ♦ **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) (LIPAT art.9-B).
- ♦ **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 **facto** correspondiente a los bienes **muebles** incluidos en el **inmueble**. Dicho **facto** se determina como el **10%** de la diferencia entre activos y pasivos. Si la diferencia es superior al **mínimo no imponible** (**\$ 5.831.000**), 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 (LIPAT art.13-1);
- ♦ casas financieras, cooperativas de Ahorro y Crédito (LIPAT art.13-2 y 3);
- ♦ empresas cuya actividad principal sea administrar créditos (tarjetas de crédito) (LIPAT art.13-4);

- ◆ fondos de inversión cerrados de crédito (LIPAT art.13-5); y
- ◆ fideicomisos, excepto los de garantía (LIPAT art.13-6).

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

Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas liquidan el impuesto sobre la cuantía de la **base imponible** que **excede** del **mínimo no imponible** (LIPAT art.43).

La cuantía de este **mínimo no imponible** (MNI) en **2022** es de: **\$ 5.831.000** (D 409/021 art.2).

Tipo de gravamen

Los **tipos aplicables** del impuesto al patrimonio gravado, dependen del tipo de **contribuyente**.

En **2022** (para declarar en **2023**), 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	5.831.000	0,10	1	11.662.000	0,10
5.831.000		0,30	11.662.000		0,30

- ◆ **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	5.831.000	0,70	1	11.662.000	0,70
5.831.000	11.662.000	1,10	11.662.000	23.324.000	1,10
11.662.000	23.324.000	1,40	23.324.000	46.648.000	1,40
23.324.000		1,50	46.648.000		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).

Exenciones

Se aplica una **exclusión** de la **base imponible** del IPAT a los siguiente tipos de activos:

- ♦ Los **títulos** de deuda pública, Banco Hipotecario, Banco Central del Uruguay y otros (LIPAT art.22).
- ♦ Las **obligaciones** cotizadas en bolsa emitidas por empresas (LIPAT art.23).
- ♦ Los **bosques** artificiales y los **montes** citrícolas (LIPAT art.25 y 26).
- ♦ Determinados **buques** de cabotaje y ultramar, así como los **diques flotantes** asimilados a las naves (LIPAT art.27 y 28).
- ♦ Los **monumentos** históricos (LIPAT art.29).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **liquida** mediante **declaración jurada** (Formulario 2104) que debe ser realizada exclusivamente en programas de ayuda proporcionados por la DGI (Resolución 460/008). La aplicación Sigma permite su **confección** y su **presentación** a través de medios magnéticos o de Internet.

Su **presentación** puede ser realizada:

- ♦ A través de la página Web
- ♦ Por medios magnéticos (CD o pendrive). En este caso, la presentación puede ser realizada en los locales de la DGI o en las Entidades Colaboradoras (Redpagos, Red Abitab).

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

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por (LITP art.1):

- ♦ 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 (LITP art.1-A y B).
- ♦ Las **cesiones de derechos hereditarios** y **poseorios** sobre bienes **inmuebles**. A efectos del impuesto, estas últimas son consideradas como **enajenación** del dominio pleno (LITP art.1-C).

- ◆ Las **sentencias** declarativas de **prescripción adquisitiva** de bienes **inmuebles** (LITP art.1-D).
- ◆ La **transmisión** de bienes **inmuebles** operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente (LITP art.1-E).

El **hecho imponible** se determina en la **fecha del contrato** relativo a la transmisión o en la **fecha** de ejecución de la **sentencia** (LITP art.2).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** del impuesto (LIPT art.3):

- ◆ Los **otorgantes**, excepto en las transmisiones a título gratuito, en los cuales el **contribuyente** es el **beneficiario** (LIPT art.3-A).
- ◆ Las **personas** declaradas **propietarias** en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva (LIPT art.3-B).
- ◆ Los **herederos y los legatarios**, en el caso de **sucesiones** por causa de muerte (LIPT art.3-C).
- ◆ Los **beneficiarios** en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente (LIPT art.3-D).

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 sí mismos o mediante representantes) y los profesionales intervinientes (LIPT art.3-1).
- ◆ En las **sucesiones**: los herederos por el total del impuesto, incluida la parte correspondiente al legatario (LIPT art.3-2).
- ◆ En la **posesión definitiva** de los bienes del ausente: todos los **beneficiarios** (LIPT art.3-3).

Base imponible

La **base imponible** del tributo se conforma (LITP art.4; RITP art.4):

- ◆ En la **transmisión de bienes inmuebles**: por el **valor real actualizado** del inmueble. La Dirección Nacional de Catastro debe expedir la Cédula Catastral correspondiente (LITP art.4-A).
- ◆ En la **enajenación de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios**: por el **precio fijado** por las partes (LITP art.4-B).
- ◆ En los **bienes inmuebles en construcción**: por el **valor real** fijado por la Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado (LITP art.4-C).

A efectos del impuesto, los **contratos de permutas** se consideran como **dos enajenaciones** independientes (LITP art.5).

Tipos de gravamen

Los **hechos gravados** por este impuesto tributan de acuerdo con los **tipos siguientes** (LITP art.6):

- ◆ **enajenante**: **2%** (LITP art.6-a).
- ◆ **adquirente**: **2%** (LITP art.6-b).
- ◆ **otros contribuyentes**: **4%**, excepto los **herederos y legatarios** en línea recta ascendente o descendente con el causante, para los cuales es el **3%** (LITP art.6-c).

Exenciones

Se aplican las siguientes **exenciones** (LITP art.7):

- ♦ La **primera promesa de venta** a plazos y la **primera venta** de inmuebles realizada por las **Cooperativas de Vivienda y Fondos Sociales** (LITP art.7-C);
- ♦ Las **enajenaciones** de inmuebles por motivos de **expropiación** (LITP art.7-E);
- ♦ La **primera venta** de inmuebles efectuada por el Ministerio de Vivienda y los Gobiernos Departamentales a los beneficiarios de la **regularización de asentamientos irregulares** (LITP art.7-G);
- ♦ Las **transmisiones** de dominio sobre **inmuebles destinados a vivienda habitual** efectuadas por el Gobierno Departamental de Montevideo (LITP art.8);
- ♦ Las **transmisiones** en favor de organismos públicos destinadas a la **construcción de viviendas** (LITP art.9-A);
- ♦ Las **efectuadas** por organismos públicos en favor de particulares, por la **adjudicación de viviendas económicas** (LITP art.9-B);
- ♦ Las **realizadas** entre particulares y organismos públicos en licitaciones públicas del Ministerio de Vivienda dentro de sus **planes de vivienda** (LITP art.9-C);
- ♦ 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 (LITP art.9-D).

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 no 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

La **base imponible** está constituida por (RLISOFI art.5):

- ♦ la diferencia de activo y pasivo (excluyendo de esta las obligaciones y debentures) (RLISOFI art.5-a);
- ♦ aquella parte de pasivo y fondos administrados por cuenta de terceros que exceda del doble del capital determinado en el punto anterior (RLISOFI art.5-b).

Cuando el total de **pasivo supera 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 (ISOFI). 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%**.

Liquidación y pago del impuesto

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* es un impuesto **anual** que grava las propiedades **inmuebles** urbanas, suburbanas y rurales (L N°15809-86 art.636).

Sujeto pasivo

(L N° 15809-86 art.637)

Son **sujetos pasivos contribuyentes** 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** a los inmuebles con un valor real superior a **\$ 247.783** en el ejercicio **2023**. Por tanto, los **inmuebles** con un valor inferior se encuentran **exentos**.

Las **bases imponibles y las alícuotas** del impuesto para el **2023** son las siguientes:

Franjas	Desde	Hasta	Alícuotas %
1	247.783	433.619	0.15
2	433.620	1.858.350	0.20
3	1.858.351	4.336.141	0.25
4	4.336.142	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 (L N° 15809-86 art.640-a).
- ♦ Las **propiedades del Estado** y los Gobiernos Departamentales (L N° 15809-86 art.640-b).
- ♦ Las **cooperativas de vivienda** (L N° 15809-86 art.640-d).

Liquidación y pago del impuesto

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 ganaderos¹⁵, incluyendo ciertas **exportaciones**. Se aplica un **recargo** IMEBA a la transmisión de ciertos productos. El IMEBA abonado es **acreditable** frente al IRAE.

Hecho imponible

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 (RLIMEBA art.2-a).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes gravados (RLIMEBA art.2-b).
- ◆ La **utilización** como insumo de un producto gravado en un proceso industrial por parte de su productor (RLIMEBA art.2-c).
- ◆ La **afectación al uso propio** de bienes gravados (RLIMEBA art.2-d).

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

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 (RLIMEBA art.3-a).
- ◆ Los **exportadores** de bienes gravados de su propia producción (RLIMEBA art.3-b).
- ◆ Los **productores** de bienes gravados que son **sujetos pasivos** del IRAE, que manufacturen, enajenen o afecten al uso propio dichos bienes (RLIMEBA art.3-c).
- ◆ Los **contribuyentes** del IRAE que **importan** bienes gravados y los **enajenan, manufacturan o afectan al uso propio** (RLIMEBA art.3-d).

15 Ver **Tipo** de gravamen más adelante

Base imponible

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

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 encuentran gravados por el IRAE (RLIMEBA art.6-a);
- ♦ realizan entregas diarias inferiores a **500** litros en promedio (RLIMEBA art.6-b).

Tipos de gravamen adicionales

Se aplican **recargos adicionales**, a **tipos** situados entre el **0,2%** y el **0,4%**, sobre determinados productos (RLIMEBA art.7).

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

Se consideran **hechos imponibles** del tributo las (LIVA art.1):

- ◆ **circulaciones** internas de bienes;
- ◆ **prestaciones** de servicios en Uruguay;
- ◆ **importaciones** de bienes y servicios gravables en Uruguay;
- ◆ **agregaciones** de valor originadas 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 las **entregas** y las **importaciones** de los bienes o las **prestaciones 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 existe 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 importaciones (LIVA art.4):

- ♦ realizadas **directamente** por **contribuyentes** (LIVA art.4-A);
- ♦ realizadas por **terceros**, a nombre de otras personas (LIVA art.4-B);
- ♦ 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 (LIVA art.4-C).

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 **prestados íntegramente en Uruguay** los **servicios**:

- ♦ de **intermediación** a través de Internet, plataformas tecnológicas o similares, realizados por prestadores no residentes, cuando ambas partes se encuentran en Uruguay.
- ♦ prestados por **no residentes** a través de **internet, plataformas tecnológicas** o similares, consumidos o utilizados económicamente en Uruguay.

Sujeto pasivo

Son **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto (LIVA art.6):

- ♦ Las **personas físicas y entidades jurídicas** que realizan actos gravados en Uruguay, exceptuando las que han ejercido la opción de tributar por el IMEBA, salvo que realicen **importaciones** (LIVA art.6-A).
- ♦ Las **personas** que perciben **retribuciones** por **servicios personales** prestados fuera de la relación de dependencia, no incluidos anteriormente (LIVA art.6-C).
- ♦ Los **entes** autónomos y **servicios** descentralizados integrantes del dominio industrial o comercial del **Estado** (LIVA art.6-E).
- ♦ Los **importadores** no incluidos en los apartados anteriores (LIVA art.6-F).
- ♦ Los **gobiernos locales**, por sus **entregas de bienes y prestaciones de servicios** realizadas en competencia con el sector privado (LIVA art.6-G).
- ♦ Las **asociaciones y fundaciones**, por las actividades gravadas (LIVA art.6-H).
- ♦ Las **cooperativas** de ahorro y crédito (LIVA art.6-I).
- ♦ La **Caja** Notarial de Seguridad Social, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias (LIVA art.6-J).
- ♦ Los **fondos de inversión** cerrados de crédito (LIVA art.6-K).
- ♦ Los **fideicomisos**, con excepción de los de garantía (LIVA art.6-L).
- ♦ Las **personas** que agregan **valor añadido** en actividades de **construcción** de bienes **inmuebles** (LIVA art.6-M).
- ♦ Las **personas no residentes** que **prestan servicios** o realizan **actividades económicas** en Uruguay.
- ♦ **A partir del 1-1-2020**, las **sociedades** por **acciones simplificadas** (RLIVA art.1-ñ).

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).

Tipo de gravamen

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%**¹⁶, 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**, instrumentos de **dinero electrónico** u otros medios análogos (a partir del **24-6-22**) para el 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; yerba¹⁷; café; té; jabón común; grasas comestibles; transporte de leche (LIVA art.18-A).
- ♦ 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).

16 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**.

17 El concepto de «**yerba**» incluye las **mezclas formadas por yerba mate** (*ilex paraguayensis*) y otras hierbas hasta **15%**.

- ◆ Los **servicios médicos** profesionales (fuera de la relación de dependencia), de salud y de transporte mediante ambulancia (RLIVA art.101-k y l).
- ◆ 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 (LIVA art.18-F).
- ◆ El **gasoil** (LIVA art.18-G).
- ◆ El **transporte terrestre** de pasajeros (LIVA art.18-H).
- ◆ La **primera venta** de **inmuebles** nuevos y de aquellos sobre los que se ha realizado **rehabilitaciones** sustantivas realizada por las empresas (LIVA art.18-I).
- ◆ **Seguros** por riesgos de muerte, vejez, invalidez, enfermedades y lesiones personales (LIVA art.18-J).
- ◆ 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 (LIVA art.18-K).

Exenciones

(LIVA art.19; RLIVA art.36 a 53)

Están **exentas** del impuesto las **enajenaciones** de (LIVA art.19-1):

- ◆ **Moneda extranjera, metales preciosos** (amonedados o en lingotes), **títulos y cédulas** (públicos y privados) y **valores mobiliarios** de análoga naturaleza (LIVA art.19-1-A).
- ◆ 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** (LIVA art.19-1-B).
 - Esta **exención** también se aplica a las **enajenaciones** de **inmuebles** realizadas por el Banco Hipotecario de Uruguay y por la Agencia Nacional de Vivienda, por sí o a través de fideicomisos, siempre que dicha Agencia sea el agente fiduciario.
- ◆ **Cesiones** de **créditos** (LIVA art.19-1-C).
- ◆ **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 (LIVA art.19-1-D).
- ◆ **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) (LIVA art.19-1-F).
- ◆ **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 (LIVA art.19-1-G).
- ◆ **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 (LIVA art.19-1-I). 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).
- ◆ La **circulación** interna de **leña** (RLIVA art.43).
- ◆ **Suministro de agua** para **riego** de explotaciones agropecuarias (LIVA art.19-1-O), siempre que (RLIVA art.39 bis):
 - las obras hidráulicas cuenten con un proyecto de obra y derecho al uso del agua aprobado por el Ministerio de Transporte y Obras Públicas (RLIVA art.39 bis-a);
 - el plan de uso y manejo de suelos y aguas haya sido aprobado por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (RLIVA art.39 bis-b);
 - se cuente con la autorización ambiental previa del Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente, siempre que corresponda (RLIVA art.39 bis-c).
- ◆ **Obras musicales** y **cinematográficas** en formato CD, DVD u otros soportes digitales y en celuloide (LIVA art.19-1-Q).
- ◆ **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 (LIVA art.19-1-R). 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 (LIVA art.19-1-S). 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 (LIVA art.19-1-T). 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** (LIVA art.19-2-B).
- ◆ El **arrendamiento de inmuebles**, en base a contratos incluidos en la definición efectuada por el Derecho Civil (LIVA art.19-2-C; 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; todas las especies de la producción animal desarrolladas en Uruguay y, desde **2022**, los galpones para la producción de aves, cerdos, y las colmenas (LIVA art.19-2-D).
- ◆ 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 (LIVA art.19-2-E):
 - 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, esta **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 financiacines concedidos mediante órdenes de compra y mediante tarjetas de crédito y similares.
- ♦ Los **servicios prestados** por empresas registradas en la modalidad de **fumigación aérea, siembra y fertilización**, destinados a la agricultura (LIVA art.19-2-F).
- ♦ El **suministro de frío** a frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural (LIVA art.19-2-G).
- ♦ Las **retribuciones personales** obtenidas fuera de la relación de dependencia, procedentes de **actividades culturales** desarrolladas por **artistas** residentes en Uruguay (LIVA art.19-2-H).
- ♦ Las **comisiones** derivadas en la **compraventa** de valores de **deuda pública** uruguaya y de **privada** emitida en Uruguay (LIVA art.19-2-I).
- ♦ Las de **arrendamiento** de **maquinaria agrícola** y otros servicios, realizados por cooperativas de productores, asociaciones y gremios de productores, a sus asociados (LIVA art.19-2-J).
- ♦ 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» (LIVA art.19-2-K).
- ♦ Los **servicios de hospedaje** prestados por hoteles fuera de alta temporada (LIVA art.19-2-L).
- ♦ 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 (LIVA art.19-2-M).
- ♦ Los **servicios de construcción**¹⁸ 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 (LIVA art.19-2-N).
- ♦ Los **servicios de campos de recreo**, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas como la introducción de colmenas con objeto de polinizar y producir miel (LIVA art.19-2-Ñ; RLIVA art.58).
- ♦ El **arrendamiento** de discos compactos (CD) y discos de video digital (DVD), que contienen **obras** de carácter **musical y cinematográfico** (LIVA art.19-2-O).
- ♦ La **distribución** de **películas** cinematográficas para su exhibición en **salas de cine** (LIVA art.19-2-P).
- ♦ 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 (LIVA art.19-2-Q).
- ♦ El **servicio básico de telefonía fija** destinado al consumo final (LIVA art.19-2-R). 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.19-3; RLIVA art.64 a 72):

- ♦ **Petróleo** crudo (LIVA art.19-3-A).
- ♦ **Bienes** cuya **enajenación** se declara **exenta** por la (LIVA art.19-3-B).
- ♦ **Vehículos de transporte colectivo** de personas destinados a la prestación de servicios regulares (líneas), de carácter departamental, nacional o internacional (LIVA art.19-3-C).
- ♦ **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).

18 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.

- ◆ **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).
- ◆ La **importación** de motores y repuestos de locomotora destinadas al «**Plan de Recuperación del Ferrocarril**» (LIVA art.33).
- ◆ **Otras exoneraciones** (LIVA arts.34 a 41).

Determinación del impuesto

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 (LIVA art.9):

- ◆ correspondiente a las **compras** de bienes y servicios adquiridos (LIVA art.9-A);
- ◆ soportado en las **importaciones** (LIVA art.9-B).

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.

Los **contribuyentes** que realizan **operaciones gravadas y exentas** sólo pueden **deducir** el impuesto en la proporción correspondiente a la cuantía de las **operaciones gravadas**.

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** (RLIMESI art.1-a).
- ♦ La **importación** por **no contribuyentes** (RLIMESI art.1-b).
- ♦ 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 (LIMESI art.1 bis-A).
 - **Otros Bienes** (LIMESI art.1 bis-B):
 - bandejas y cajas descartables utilizadas para contener productos: **tipo máximo 180%** (LIMESI art.1 bis-B-1);
 - film plástico: **tipo máximo 20%** (LIMESI art.1 bis-B-2);
 - vasos, platos, cubiertos, sorbetes y demás vajilla o utensilios de mesa descartables: **tipo máximo 180%** (LIMESI art.1 bis-B-3);
 - bolsas plásticas de un solo uso para transportar y contener bienes: **tipo máximo 180%** (LIMESI art.1 bis-B-4).

Estos **tipos** del literal B 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 contienen. 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 determina 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 recolectan o reciclan (L 19.829 artículo 42°).

A partir de **1-1-2022**, también se grava la **primera venta** y la **afectación al uso propio**, realizada por los **fabricantes** e **importadores**, de **gasolinas super** y **premium** en base a una **cuantía** de **\$ 6.024** por tonelada de CO₂ (valores de **2023**¹⁹), actualizables anualmente por el gobierno en función de la información anual relativa a emisiones de CO₂ suministradas por el Ministerio de Industria, Energía y Minería al Ministerio de Economía y al de Medio Ambiente (LIMESI art.1 ter).

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

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. Sin perjuicio de lo anterior, el gobierno está facultado para establecer la cuantía sujeta a tributación por el IMESI, mediante una **base específica** por unidad física enajenada o importada. En caso de que la aplicación de esta **base específica** produzca una **base imponible** inferior a la determinada mediante los criterios **ad-valorem** indicados al principio, el gobierno puede establecer una **base complementaria** por dicha diferencia (LIMESI art.8).

19 En base al Decreto N° 435/022, de 16-1-23.

El **procedimiento de liquidación** del tributo es el siguiente (RLIMESI art.11):

- ♦ **Importación por no contribuyentes** (RLIMESI art.11-I):
 - 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** (RLIMESI art.11-II):
 - En el caso de bienes cuya **base imponible** se fija en base a **precios fictos**, son de aplicación los vigentes en dicho momento (RLIMESI art.11-II-a).
 - 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 (RLIMESI art.11-II-b).
- ♦ **Infracciones aduaneras:** en el caso de infracciones aduaneras el impuesto se **liquida** (RLIMESI art.11-III):
 - 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 **aduanas**, más el **arancel**, incrementado en un **50%** (RLIMESI art.11-III-a).
 - 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 imponibles** (RLIMESI art.11-III-b).
 - 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 trata de bienes cuyo **régimen general de liquidación** se realice sobre **base real** (RLIMESI art.11-IV).

Tipo de gravamen

En la tabla siguiente, se incluyen los **tipos de gravamen** aplicables en **2023**, a los productos gravados por el impuesto (LIMESI art.1).

N°	Bebidas gravadas (LIMESI art.1 numerales 1, 4, 5, 6, 7 y 16)	Tipo (%)
	El IMESI se determina como el producto de la cuantía neta de litros enajenados por el gravamen unitario aplicable (RLIMESI art.19) Los tipos de gravamen aplicables a los precios fictos incluidos en este capítulo son los siguientes (RLIMESI art.20)	
1	Vermut, vinos finos, licorosos, espumantes, especiales y champagne:	20,20
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):	80,00
5	Cerveza:	23,50
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:	11,00
7	Otras bebidas sin alcohol no comprendidas en los numerales 6) y 16):	13,00
16	Amargos sin alcohol o aperitivos no alcohólicos:	21,50
	No obstante, el (Decreto 443/021 art.1), establece modificaciones significativas a las definiciones de las bebidas sujetas a tributación por el (RLIMESI art.22), que el lector interesado puede consultar en esta norma. Además, el (Decreto 443/021 art.2), fija las cuantías específicas por unidades enajenadas de los bienes que se han detallado en los numerales anteriores de esta tabla (LIMESI art.1)	

N°	Alcoholes, perfumería y tocador (LIMESI art.1 numerales 2, 3 y 8)	Tipo (%)
	El IMESI aplicado a la venta de los bienes correspondientes a los numerales 2, 3 y 8, se determina mediante la aplicación de los tipos de gravamen siguientes sobre el precio de venta (RLIMESI art.24)	
2	Alcoholes potables, incluso vínicos; excepto los incluidos en el numeral siguiente	11,00
3	Alcoholes potables, incluso vínicos que se utilicen para encabezar vinos comunes hasta 12°; 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 eucalípticos:	10,50
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: <ul style="list-style-type: none"> 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 	15,00

N°	Tabacos, cigarros y cigarrillos (LIMESI art.1-9)	Tipo (%)												
	El IMESI resulta de aplicar a los precios fictos los siguientes tipos de gravamen (RLIMESI art.28).													
9	a. Cigarrillos b. Cigarros de hoja (habanos y no habanos) c. Tabacos	70 41 28												
	<p>Por otra parte, como se indicó anteriormente, el gobierno está facultado para establecer la base sujeta al impuesto, mediante el establecimiento de una base específica por unidad física (vendida o importada), más una base complementaria por la diferencia con el criterio ad-valorem (LIMESI art.8).</p> <p>De esta forma, el (Decreto 440/021 art.1), actualiza el IMESI para tabacos y cigarrillos, a partir de 1-1-2022, mediante el establecimiento de las siguientes bases específicas, tipos de gravamen e impuestos para estos productos, de acuerdo con la tabla siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="363 730 1279 890"> <thead> <tr> <th>Concepto</th> <th>Base Especifica \$</th> <th>Tipo de gravamen (%)</th> <th>Impuesto (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tabacos</td> <td>57,41</td> <td>70</td> <td>40,18</td> </tr> <tr> <td>Cigarrillos</td> <td>128,88</td> <td>70</td> <td>90,22</td> </tr> </tbody> </table>	Concepto	Base Especifica \$	Tipo de gravamen (%)	Impuesto (%)	Tabacos	57,41	70	40,18	Cigarrillos	128,88	70	90,22	10,50
Concepto	Base Especifica \$	Tipo de gravamen (%)	Impuesto (%)											
Tabacos	57,41	70	40,18											
Cigarrillos	128,88	70	90,22											

N°	Energía eléctrica (LIMESI art.1-10)	Tipo (%)
10	Energía eléctrica	10

N°	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y otros automotores (LIMESI art.1-11)								
	CATEGORÍA	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN						
Concepto	Base Específica \$	I	II	III	IV			V	
		Vehículo con motor diésel	Vehículo con motor a gasolina	Vehículo eléctrico	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría a)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría b)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría c)	Otros	
11	A	CAMIONES, tracto camiones, vehículos destinados al transporte de cargas, vehículos destinados al transporte de cargas y pasajeros y triciclos de caja abierta o cerrada, que se detallan	Aplicar tasas A1, A2, A3, A4, A5 o A6, según corresponda por descripción y clasificación						
	A1	Camiones y tracto camiones	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A2	Vehículos destinados al transporte de cargas con cabina simple, cabina y media o extendida, con y sin caja, no comprendidos en A1 y A6	34,70%	6,00%	0,00%	1,15%	1,15%	3,15%	6,00%
	A3	Vehículos destinados al transporte de cargas y pasajeros de doble cabina, con o sin caja, con motor de cilindrada hasta 1.600 c.c. o eléctrico	34,70%	6,00%	0,00%	1,15%	1,15%	3,15%	6,00%
	A4	Vehículos destinados al transporte de cargas y pasajeros de doble cabina, con o sin caja, con motor de cilindrada de más de 1.600 c.c. y hasta 3.500 c.c., no comprendidos en A1, incluidos en el Artículo 35 bis	34,70%	6,00%	No aplica	1,15%	1,15%	3,15%	8,60%

N°	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y otros automotores (LIMESI art.1-11)								
	CATEGORÍA	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN						
	Concepto	Base Especifica \$	I	II	III	IV		V	
			Vehículo con motor diésel	Vehículo con motor a gasolina	Vehículo eléctrico	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría a)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría b)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría c)	Otros
A5		Vehículos destinados al transporte de cargas y pasajeros de doble cabina, con o sin caja, con motor de cilindrada superior a 3.500 c.c., no comprendidos en A1, incluidos en el Artículo 35 bis	80,50%	11,50%	No aplica	1,15%	1,15%	3,15%	11,50%
A6		Triciclos motorizados con caja abierta o cerrada (tipo furgón sin vidrio) y una tara mayor a 250 kg.	34,70%	6,00%	0,00%	1,15%	1,15%	3,15%	6,00%
B		FURGONES sin vidrios laterales	Aplicar tasas B1 o B2, según corresponda por descripción y clasificación						
B1		De tara mayor a 1.850 kgs. y una sola fila de asientos. Hasta el 31 de diciembre de 2023 reduce la tara establecida para esta categoría a 1.700 kgs	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B2		De tara hasta 1.850 kg. y una sola fila de asientos. Hasta el 31 de diciembre de 2023 reduce la tara establecida para esta categoría a 1.700kgs	34,70%	6,00%	0,00%	1,15%	1,15%	1,15%	6,00%

N°	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y otros automotores (LIMESI art.1-11)								
	CATEGORÍA	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN						
	Concepto	Base Especifica \$	I	II	III	IV	V		
			Vehículo con motor diésel	Vehículo con motor a gasolina	Vehículo eléctrico	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría a)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría b)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría c)	Otros
C	ÓMNIBUS que cumplan lo establecido por los artículos 8 a 18 del Decreto N° 18/991 de 15 de enero de 1991 y microómnibus referidos en el artículo 3.2 del Reglamento de Servicios no Regulares de Transporte Colectivo de Personas por Carretera, contenido en el Decreto N° 230/997 de 9 de julio de 1997. Chasis de ómnibus, plataformas autoportantes y conjuntos mecánicos de ómnibus, que correspondan a los incluidos en esta categoría.		0,00%	6,00%	0,00%	1,15%	1,15%	1,15%	6,00%
D	MAQUINARIA diseñada especialmente para ser utilizada en actividades industriales, construcción y obras viales o agropecuarias. Autoelevadores, drones, buques con desplazamiento superior a una tonelada y aeronaves. Estas actividades deberán estar comprendidas en el IRAE, y los vehículos afectados a dicho impuesto. No se incluyen los vehículos utilizados con fines deportivos		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

N°	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y otros automotores (LIMESI art.1-11)								
	CATEGORÍA	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN						
	Concepto	Base Específica \$	I	II	III	IV	V		
			Vehículo con motor diésel	Vehículo con motor a gasolina	Vehículo eléctrico	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría a)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría b)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría c)	Otros
E	LOCOMOTORAS, automotores para vías férreas y tranvías		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
F	AUTOMÓVILES de pasajeros y sus derivados construidos a partir de la misma mecánica, incluidas las camionetas rurales, camionetas tipo minibus, carros de golf y similares (aún sin cabina), con tracción sencilla o doble, triciclos motorizados con capacidad igual o mayor a tres personas y ómnibus no incluidos en		Aplicar tasas F1, F2, F3, F4, F5 o F6 según corresponda por cilindrada y clasificación		0,00%	Aplicar tasas F1, F2, F3, F4, F5 o F6 según corresponda por cilindrada y clasificación;			
F1	Para motores con cilindrada de hasta 1.000 c.c.	115,00%	23,00%	No aplica	2%	3,45%	7,00%	26,45%	
F2	Para motores con cilindrada de más de 1.000 c.c. y hasta 1.500 c.c.	115,00%	28,75%	No aplica	2%	3,45%	7,00%	29,90%	
F3	Para motores con cilindrada de más de 1.500 c.c. y hasta 2.000 c.c.	115,00%	34,50%	No aplica	2%	3,45%	14%	34,50%	
F4	Para motores con cilindrada de más de 2.000 c.c. y hasta 2.500 c.c.	115,00%	40,25%	No aplica	2%	3,45%	34,50%	40,25%	
F5	Para motores con cilindrada de más de 2.500 c.c. y hasta 3.000 c.c.	115,00%	40,25%	No aplica	34,50%	34,50%	34,50%	40,25%	
F6	Para motores con cilindrada de más de 3.000 c.c.	115,00%	46,00%	No aplica	34,50%	34,50%	34,50%	46,00%	

N°	Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y otros automotores (LIMESI art.1-11)								
	CATEGORÍA	DESCRIPCIÓN	CLASIFICACIÓN					V	
	Concepto	Base Específica §	I	II	III	IV			
			Vehículo con motor diésel	Vehículo con motor a gasolina	Vehículo eléctrico	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría a)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría b)	Vehículo eléctrico híbrido subcategoría c)	Otros
	G	MOTOCICLETAS, motonetas, monopatinés eléctricos, bicicletas eléctricas y similares, triciclos motorizados no incluidos en las categorías A6 ni F, cuatriciclos	Aplicar tasas G1 o G2 según corresponda por descripción y clasificación		0,00%	Aplicar tasas G1 o G2 según corresponda por descripción y clasificación			
	G1	Con motores con cilindrada de hasta 125 c.c.	4,60%	1,60%	No aplica	0,00%	0,00%	0,00%	1,60%
	G2	Con motores con cilindrada de más de 125 c.c.	22,50%	16,45%	No aplica	0,00%	0,00%	0,00%	16,45%
	H	SILLAS para discapacitados	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	I	RESTANTES automotores no incluidos en los apartados anteriores	15,30%	12,00%	0,00%	3,45%	3,45%	3,45%	12,00%

N°	Grasas y lubricantes (LIMESI art.1 numerales 12 y 13)	Tipo (%)																														
	El IMESI se determina mediante el producto de los litros o kilos netos vendidos por el recio ficto vigente en el momento de la operación (RLIMESI art.46) Los tipos de gravamen aplicables son los siguientes (RLIMESI art.47):																															
12	Lubricantes y grasas lubricantes: <ul style="list-style-type: none"> No están gravadas las enajenaciones para uso en la aviación civil, o 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																														
	Lubricantes y grasas lubricantes utilizados en la aviación nacional o de tránsito: <ul style="list-style-type: none"> No están gravados cuando se enajenan para su consumo a organismos estatales 	5																														
	Por otra parte, el (Decreto 411/022 art.1), establece las bases específicas, tipos de gravamen e impuestos por unidad física enajenada correspondientes a estos bienes de la forma siguiente:																															
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Numeral</th> <th>Bienes</th> <th>Unidad Física</th> <th>Base Específica</th> <th>Tipo de gravamen (%)</th> <th>Impuesto (\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>12</td> <td>Lubricante</td> <td>1 litro</td> <td>136,82</td> <td>39</td> <td>53,36</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>Grasas</td> <td>1 kilo</td> <td>178,75</td> <td>39</td> <td>69,71</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>Lubricante</td> <td>1 litro</td> <td>136,82</td> <td>2,50</td> <td>3,42</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>Grasas</td> <td>1 kilo</td> <td>178,75</td> <td>2,50</td> <td>4,47</td> </tr> </tbody> </table>	Numeral	Bienes	Unidad Física	Base Específica	Tipo de gravamen (%)	Impuesto (\$)	12	Lubricante	1 litro	136,82	39	53,36	12	Grasas	1 kilo	178,75	39	69,71	12	Lubricante	1 litro	136,82	2,50	3,42	12	Grasas	1 kilo	178,75	2,50	4,47	
Numeral	Bienes	Unidad Física	Base Específica	Tipo de gravamen (%)	Impuesto (\$)																											
12	Lubricante	1 litro	136,82	39	53,36																											
12	Grasas	1 kilo	178,75	39	69,71																											
12	Lubricante	1 litro	136,82	2,50	3,42																											
12	Grasas	1 kilo	178,75	2,50	4,47																											

N°	Combustibles y otros derivados del petróleo (LIMESI art.1 numerales 14 y 15)	Tipo (%)																									
14	Los tipos de gravamen que gravan los combustibles del numeral 14 son los siguientes (RLIMESI art.49)																										
	JP 1 - LP 4	5																									
	Aguarrás	40																									
	Diesel Oil	45																									
	Fuel Oil	5																									
	Supergas	16																									
	Gas	16																									
	Asfalto y cemento asfaltado	10																									
	Solvente	24																									
15	Combustibles utilizados por la aviación nacional o de tránsito	5,26																									
<p>Por su parte, las cuotas del IMESI correspondientes a la primera enajenación de los combustibles a partir del 1-1-2022, son los siguientes (Decreto 435/022 art.1):</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Combustibles</th> <th>Impuesto por litro (\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S</td> <td>19,77</td> </tr> <tr> <td>Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S</td> <td>21,54</td> </tr> <tr> <td>Queroseno</td> <td>8,89</td> </tr> <tr> <td>Nafta de aviación</td> <td>36,55</td> </tr> <tr> <td>Jet A 1</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Nafta de aviación utilizada por la aviación nacional o de tránsito</td> <td>3,38</td> </tr> <tr> <td>Alcohol carburante</td> <td>32,09</td> </tr> </tbody> </table> <p>Además, las cuotas del IMESI correspondientes a la primera enajenación o a la afectación al uso propio de los siguientes combustibles son (Decreto 435/022 art.2):</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Combustibles</th> <th>Impuesto por tonelada de CO2 (\$)</th> <th>Impuesto por litro (\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S</td> <td>6.024</td> <td>12,29</td> </tr> <tr> <td>Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S</td> <td>6.024</td> <td>12,41</td> </tr> </tbody> </table>			Combustibles	Impuesto por litro (\$)	Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S	19,77	Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S	21,54	Queroseno	8,89	Nafta de aviación	36,55	Jet A 1	0,00	Nafta de aviación utilizada por la aviación nacional o de tránsito	3,38	Alcohol carburante	32,09	Combustibles	Impuesto por tonelada de CO2 (\$)	Impuesto por litro (\$)	Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S	6.024	12,29	Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S	6.024	12,41
Combustibles	Impuesto por litro (\$)																										
Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S	19,77																										
Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S	21,54																										
Queroseno	8,89																										
Nafta de aviación	36,55																										
Jet A 1	0,00																										
Nafta de aviación utilizada por la aviación nacional o de tránsito	3,38																										
Alcohol carburante	32,09																										
Combustibles	Impuesto por tonelada de CO2 (\$)	Impuesto por litro (\$)																									
Gasolina (Nafta Super 95) 30 - S	6.024	12,29																									
Gasolina (Nafta Premium 97) 30 - S	6.024	12,41																									

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).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto debe ser **liquidado** y **abonado mensualmente** (RLIMESI art.8).

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

Son **contribuyentes** del impuesto las **personas físicas** que realizan las apuestas (D N° 359/017 art.3).

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
- B. Régimen simplificado de empresas sin obligación de llevar contabilidad suficiente
- C. Pequeños contribuyentes -IVA Mínimo

A. Monotributo

(L N° 18.083-006; D N° 199/007 y normas modificatorias)

El denominado *Monotributo* es un **régimen simplificado** 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 aquella cuyos activos, por todo concepto, no superan en ningún momento del **ejercicio 2023** los **\$ 854.275** (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 **1** dependiente (D N° 199/007 art.2-a).
- ◆ Las **sociedades de hecho** integradas por un máximo de **2** socios, sin dependientes (D N° 199/007 art.2-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 (D N° 199/007 art.2-c).

Sólo pueden optar a este régimen los **sujetos pasivos** referidos anteriormente que cumplen simultáneamente con las siguientes **condiciones** (D N° 199/007 art.3):

- ◆ Que los **ingresos** derivados de la actividad no sean superiores, en **2023** a **\$ 1.025.129**, en el caso de los **contribuyentes** incluidos en el apartado primer inciso anterior, o de **\$ 1.708.549**, para el segundo y tercero (D N° 199/007 art.3-a).
- ◆ 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 (D N° 199/007 art.3-b).
- ◆ 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 (D N° 199/007 art.3-c).
- ◆ Que **enajenan** bienes y **prestan servicios** exclusivamente a **consumidores finales** (D N° 199/007 art.3-d).

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 mutua, 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 2023** son los siguientes (Ley 18.083 art.75):

Monotributo Unipersonal

Aporte del Monotributo según las distintas alternativas	Cuantía gravada (equivale 5 BFC)	Aportes jubilatorios y FRL	Aporte al SNS ²⁰				Aporte total			
			Sin cónyuge		Con cónyuge		Sin cónyuge		Con cónyuge	
			Con hijos	Sin hijos	Con hijos	Sin hijos	Con hijos	Sin hijos	Con hijos	Sin hijos
Sin opción al SNIS ²¹	7.506	1.697	453	453	-	-	2.150	2.150	-	-
Con opción al SNIS	7.506	1.697	4.047	3.496	4.783	4.231	5.744	5.193	6.480	5.928
Sin opción al SNIS ambos cónyuges/ concubinos	15.013	3.393	906	906	-	-	4.299	4.299	-	-
Con opción al SNIS ambos cónyuges/ concubinos	15.013	3.393	8.094	6.662	-	-	11.487	10.385	-	-
Uno con opción y el otro sin opción al SNIS	15.013	3.393	4.500	3.949	5.236	4.684	7.893	7.342	8.629	8.077

Monotributo Sociedad de Hecho

(Máximo **dos** socios independientes).

(Máximo **tres** socios familiares independientes).

Cantidad de socios	Total (\$)
Un socio	1.697
Dos Socios	3.393
Tres Socios	5.090

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.

20 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.

21 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 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 superan** en el ejercicio el **60%** de **305.000 UI (\$1.025.129)** para los **emprendimientos personales**. Para los restantes sujetos, el límite asciende al **100%** de las **305.000 UI (\$ 1.708.549)**.

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 FONASA²² (valores en \$)

Meses con actividad	Monto gravado 5 BFC	Aportes Jubilatorios Y FRL	Aporte total ²³
Primeros 12 meses	7.506	424	537
Segundos 12 meses	7.506	848	1.075
Terceros 12 meses	7.506	1.272	1.612
Siguientes meses	7.506	1.697	2.150

Total, de Aporte Monotributo Mides: con opción FONASA (valores en \$)

	Monto Gravado (Equivale a 5 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	7.506	424	4.471	3.920	5.207	4.655
Segundos 12 meses	7.506	848	4.895	4.344	5.631	5.079
Terceros 12 meses	7.506	1.272	5.319	4.768	6.055	5.503
Siguientes meses	7.506	1.697	5.744	5.193	6.480	5.928

Valores vigentes a enero de **2023**.

²² Titular unipersonal, cónyuge, concubino o socio de sociedad de hecho.

²³ Incluye **aporte** del **8%** sobre **1 BPC** por concepto de Seguro de enfermedad, sin derecho a cobertura médica.

B. Régimen Simplificado de Empresas sin Obligación de llevar Contabilidad Suficiente

(Texto Ordenado Vigente Título 4 sustituido por la L N° 18.083 art.3 -LIRAE-;
Reglamento: D N° 150-07 -RLIRAE-)

El denominado régimen *Simplificado de Empresas sin Obligación de llevar Contabilidad Suficiente*, es un **régimen simplificado** opcional que se aplica a las personas físicas (sujetas al IRAE), sociedades de hecho, de responsabilidad limitada y simplificadas. Estas personas pueden optar por el régimen cuando la **base imponible (renta neta)** del ejercicio anterior no excede de **4.000.000 UI**.

Los **contribuyentes** no obligados a llevar **contabilidad suficiente** pueden optar por determinar sus **rentas netas** en forma **presunta**. A estos efectos, para las **ventas, servicios** y demás **rentas brutas**, se establece una **escala de ingresos** para determinar la **renta neta**, es decir la **cuantía** a la que se aplica el **tipo ordinario** del IRAE (**25%**), la cual depende del **tipo y cuantía** de **ingresos** obtenidos por los **contribuyentes** (RLIRAE art.64)

- ♦ Escala para **ingresos** derivados de una combinación de **capital y trabajo**.

Base imponible (UI)	Beneficio presunto (%)
Mas de 0 hasta 2.000.000	13,2
Mas de 2.000.000 hasta 3.000.000	36,0
Más de 3.000.000	48,0

A partir del **1-1-23**, a las **ventas, servicios** y demás **rentas brutas** del ejercicio comprendidas en cada tramo, se les aplica el porcentaje correspondiente a dicho tramo, de acuerdo a la siguiente **escala** (ahora **progresiva**):

Base imponible (UI)	Beneficio presunto (%)
Mas de 0 hasta 1.000.000	12
Mas de 1.000.000 hasta 2.000.000	14
Más de 2.000.000 hasta 3.000.00	48
Más de 3.000.000	60

- ♦ Por otra parte, las personas que obtienen rentas de la Categoría II (**rentas de trabajo**) del IRPF, que han optado por tributar en el IRAE, y las incluidas en la (LIRAE art.3-A), que obtienen **rentas puras de trabajo**, deben aplicar la escala siguiente:

Base imponible (UI)	Beneficio presunto (%)
Mas de 0 hasta 2.000.000	48
Mas de 2.000.000 hasta 3.000.000	60
Más de 3.000.000	72

- ♦ Asimismo, las personas que obtienen rentas de la Categoría I (**rentas del capital**) del IRPF, que han optado por tributar en el IRAE, y las incluidas en la (LIRAE art.3-A), que obtienen **rentas puras de capital**, deben aplicar el porcentaje correspondiente al **primer tramo** de la escala anterior: **48%**.

C. Pequeños Contribuyentes – IVA mínimo

(Texto Ordenado Vigente Título 4 sustituido por la L N° 18.083 art.3-LIRAE-; Reglamento: D N° 150-07 -RLIRAE-)

El denominado *Régimen de IVA mínimo*, es un **régimen** de tributación **simplificado** que alcanza a **pequeños contribuyentes**, con independencia de su forma jurídica, que llevan a cabo actividades que requieren la utilización de capital y trabajo y, además obtienen **ingresos anuales inferiores a 305.000 UI**. Estos **contribuyentes** deben abonar una **cuota mensual**, así como los correspondientes **aportes al BPS**.

Por el contrario, están **excluidos** de este régimen (LIRAE art.52-E):

- ♦ Los transportistas terrestres profesionales de carga, las ópticas y las personas exclusivamente dedicadas a la venta de libros (LIRAE art.52-E-1).
- ♦ Las personas que obtienen rentas derivadas de la actividad agropecuaria (LIRAE art.52-E-2)
- ♦ Las personas que, de acuerdo con la (LIRAE art.5), optan por tributar en el IRAE (LIRAE art.52-E-3)
- ♦ Las personas que obtienen (total o parcialmente) rentas no empresariales (LIRAE art.52-E-4)

Los **contribuyentes** que se integran en este régimen, están obligados a:

Abonar una **cuota mensual** a partir del momento en que efectúan la primera venta del ejercicio, hasta el último mes de este. Dicha **cuota mensual** es ajustada el **1** de enero de cada año y su **cuantía** depende de la fecha de comienzo de la actividad y de la forma en la que documentan sus operaciones.

En **2023**, la **cuota mensual** aplicada es de **\$ 5.170** (Decreto 419/022 art.1)

La normativa establece dos situaciones en la que los **contribuyentes** abonan una **cuota inferior** a la vigente.

En caso de **contribuyentes** que inician actividades disfrutan de una **cuota reducida** durante los primeros **24 meses**, de acuerdo con la escala siguiente:

- ♦ Los primeros **12 meses**: **25%** de la cuota mensual vigente.
- ♦ Los segundos **12 meses**: **50%** de la cuota mensual vigente.
- ♦ A partir del terceros **12 meses**: **100%** de la cuota mensual vigente.

Por otra parte, para los **contribuyentes** que **facturan electrónicamente**, la **cuota mensual** a abonar está constituida por la **cuantía menor** correspondiente al

- ♦ **3,3%** de los ingresos de cada uno de los meses
- ♦ La **cuantía** correspondiente según la fecha de inicio de las actividades: **25%**, **50%** o **100%** de la **cuota mensual**

De esta manera, si los **contribuyentes** no efectúan **ventas** en un mes determinado, no están obligados a abonar la **cuota** del IVA mínimo por dicho mes. Este **beneficio** se aplica a partir del mes en que los **contribuyente** documentan sus operaciones mediante **facturación electrónica**.

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

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por (RLICOSA art.2):

- ♦ 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 adoptan el tipo de sociedad anónima (RLICOSA art.2-a).
- ♦ El **cierre** de cada **ejercicio fiscal**, con independencia de que la sociedad haya tenido o no actividad (RLICOSA art.2-b).

El impuesto se **devenga** (RLICOSA art.3):

- ♦ En la **fecha** de acto de **constitución** o cuando finalizan los trámites formales, en el caso del primer inciso anterior.
- ♦ En la fecha en que se practica 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 **2023** son los siguientes:

- ♦ **Constitución** de la **sociedad** a partir de **1-1-2023: 1,50% (\$ 48.608)**.
- ♦ **Cierre** del **ejercicio** durante **2023: 0,75% (\$ 24.304)**.

Exenciones

Se aplica una **exención** en el impuesto a las sociedades anónimas que (RLICOSA art.8):

- ♦ Administran **Fondos de Ahorro Previsional** (RLICOSA art.8-a).
- ♦ Realizan operaciones como usuarios de **zona franca** (RLICOSA art.8-c).
- ♦ **Deportivas** (RLICOSA art.8-d).
- ♦ Cuyo activo fiscal destinado a **actividades agropecuarias** sea superior al **50%** del activo total (RLICOSA art.8-e).

Liquidación y pago del impuesto

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 (RLICOSA art.10).

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

Contribuciones Sociales

A. Contribuciones Sociales

(Texto Ordenado Tributario de la Seguridad Social y sus modificaciones - 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 ²⁴	7,5	15
Fondo Nacional de Salud	5	3, 4,5, 5, 6, 6,5, 825
Fondo de Reconversión Laboral ²⁶	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, de 29-10-2018 y el Decreto Reglamentario 77/19, de 11-3-2019. Esta norma introduce, además, 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.

24 Los **tipos de cotización** por jubilación de los **empleadores y empleados** son aplicables, hasta una **cuantía mensual** de **\$ 236.309** (en febrero de **2023**). Las cuantías superiores se encuentran **exentas**.

25 Los **tipos** dependen de si el empleado está casado y de si tiene hijos.

26 **Tipos de cotización** a partir de **1-1-2019**.

Sumario de Legislación Tributaria de América Latina 2023



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

I.	Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	1305
A.	Impuesto sobre la Renta: Personas Jurídicas.....	1306
B.	Impuesto sobre la Renta: Personas Físicas.....	1314
C.	Impuesto sobre las Empresas de Hidrocarburos.....	1323
D.	Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos.....	1324
E.	Impuestos Mineros	1325
F.	Aporte al Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación	1327
G.	Contribución Especial de Realización de Actividades de Servicios Turísticos.....	1328
H.	Aporte Ley de Drogas.....	1329
I.	Aporte al Fondo Nacional del Deporte	1330
J.	Contribuciones Parafiscales de la Ley de Infogobierno	1331
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1331
A.	Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos - ISD	1332
B.	Impuesto a los Grandes Patrimonios	1334
III.	Impuestos Generales sobre el Consumo	1338
A.	Impuesto al Valor Agregado	1338
IV.	Impuestos Selectivos	1344
A.	Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas - IAEA	1344
B.	Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco - ICMT	1346
C.	Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o de Azar - IAJEA	1347
D.	Ley de la Actividad Aseguradora	1348

V.	Impuestos sobre Transacciones Financieras	1349
	A. Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras – IGTF	1349
VI.	Impuestos sobre el Comercio Exterior	1352
	A. Impuestos de Importación	1352
VII.	Regímenes Simplificados.....	1353
VIII.	Otros	1353

SECCIÓN 2

Tributos Potestad de los Gobiernos Subnacionales

I.	Impuestos sobre la Renta	1353
	A. Impuesto sobre Actividades Económicas - IAE.....	1353
II.	Impuestos sobre la Propiedad	1355
	A. Impuesto sobre Inmuebles Urbanos.....	1355
	B. Impuesto sobre Predios Rurales	1357
	C. Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias	1357
	D. Impuesto sobre Vehículos	1357
III.	Otros	1359
	A. Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos	1360
	B. Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas	1361
	C. Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial	1362

SECCIÓN 3

Contribuciones Sociales

A.	Contribuciones Sociales.....	1364
----	------------------------------	------

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 del **8-5-2023** es de **Bs. 9,00** (Resolución N° 2023/000031).

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LISR art.7):

- ◆ Las **sociedades** anónimas y de responsabilidad limitada (LISR art.7-b).
- ◆ Las **sociedades** colectivas, en comandita simple, las comunidades y otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho (LISR art.7-c).
- ◆ 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 (LISR art.7-d).
- ◆ Las **asociaciones**, **fundaciones**, **corporaciones** y demás entidades jurídicas no citadas anteriormente (LISR art.7-e).
- ◆ Los **establecimientos permanentes**, centros o bases fijas situados en Venezuela (LISR art.7-f).

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 (COT art.31-1).
- ◆ De **localización** de su centro principal de actividad (COT art.31-2).
- ◆ En el que ocurre el **hecho imponible** (COT art.31-3).
- ◆ 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 (COT art.31-4).

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 (LISR art.1).

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 (LISR art.6-a).

- ◆ Las **obtenidas** por **establecimientos permanentes** localizados en Venezuela (LISR art.6-b).
- ◆ Las **contraprestaciones** por **servicios de asistencia técnica, créditos** y demás **prestaciones de trabajo o capital** realizadas, aprovechadas o utilizadas en Venezuela (LISR art.6-c).
- ◆ Las **rentas** derivadas de la **producción y distribución de películas** y similares para el cine y la televisión (LISR art.6-d).
- ◆ Las **provenientes** del envío de **mercancías en consignación** desde el exterior (LISR art.6-e).
- ◆ Las de las **empresas de seguros** y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en Venezuela (LISR art.6-f).
- ◆ Las **derivadas** de **inmuebles** localizados en Venezuela y de los **derechos** y gravámenes sobre estos (LISR art.6-g).
- ◆ 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) (LISR art.6-h).
- ◆ Los **rendimientos** de toda clase de **elementos patrimoniales** localizados en Venezuela (LISR art.6-i).

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

Se aplica una **exención** objetiva a (LISR art.14):

- ◆ 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** (LISR art.14-5);
- ◆ Los **rendimientos** obtenidos por **instituciones de ahorro y previsión social** (LISR art.14-10);
- ◆ Las **rentas** derivadas de la **explotación de hidrocarburos** por empresas estatales y mixtas (LISR art.14-11);
- ◆ Las **rentas** derivadas de **bonos** y otros tipos de **valores de deuda pública** venezolana (LISR art.14-12);
- ◆ Las **rentas netas** derivadas por las **explotaciones** primarias **agrícolas, pecuarias, forestales, pesqueras** etc., debidamente registradas (Decreto 3.920-2019).
- ◆ A partir del **6-5-22** y durante **1** año, las **rentas** obtenidas por las personas jurídicas residentes, **derivadas de títulos valores o similares** emitidos o avalados por el **Banco Central de Venezuela**. Esta **exención** se ha extendido a **1** año adicional, a partir del **8-5-23** mediante el Decreto N° 4806-23, publicado en la fecha anterior.

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**, obviaciones, 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 (LISR art.27-8-a).
 - 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 (LISR art.27-8-b).
 - 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 (LISR art.27-8-c).
- ◆ 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** en base de la Ley Orgánica del Trabajo o de normas sanitarias (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).
- ◆ 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).

1 Ver Depreciación y amortización, más adelante.

2 Ver Pérdidas, más adelante.

3 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

4 Ver Reservas y Provisiones, más adelante.

- ◆ 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, en beneficio del propio pagador (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 **liberalidades** y **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).

Depreciación y amortización

Los **contribuyentes** pueden **deducir** cuantías razonables por la **depreciación** de los **activos fijos** y la **amortización** del **coste** de otros elementos invertidos en la producción de **renta** localizados en Venezuela (LISR art.27-5); 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 (LISR 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 el **50%**, cuando el uso de tales bienes no constituye 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 10º).

Para el cálculo de la **depreciación**, los **contribuyentes** pueden agrupar los **bienes afines** de una misma **vida útil** probable (LISR art.27-5).

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).

Igualmente, los **contribuyentes** pueden solicitar a la Administración Tributaria la **modificación** de la **vida útil** de los activos **depreciables** (RLISR art.59).

La normativa permite, asimismo, la **amortización** del coste de las **inversiones** efectuadas en **activos incorporales**, utilizando idénticas reglas a las anteriores y siempre teniendo en cuenta el **ajuste** por **inflación** (RLISR art.60),

Asimismo, el gobierno puede admitir la **depreciación acelerada** de los activos fijos y demás elementos invertidos en la generación de renta, 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 párrafo único).

Pérdidas

Diferenciamos entre:

Pérdidas ordinarias

Las **pérdidas** netas de **explotación** de **fuentes venezolanas** 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 **fuentes extranjeras** 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 (LISR art.33-a).
- ◆ las **acciones** o **participaciones** han pertenecido al **vendedor** durante un **período** consecutivo no inferior a **2 años** (LISR art.33-b).
- ◆ el **vendedor** demuestra 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**(LISR art.33-c).

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 párrafo único).

Tipo de gravamen

Dentro de estos diferenciamos:

Rentas y Ganancias de capital

En **2023**, 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. A partir del **8-5-2023** su cuantía es de **Bs. 9,00** (Resolución N° 2023/000031).

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** excede 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.

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%** (LISR art.71).

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°).

⁵ La normativa sobre **retenciones** procede del Decreto N° 1808, de 12-5-1997 – Reglamento Parcial de la LISR en Materia de Retenciones.

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 3º).

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 ha 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 parágrafo 2º; 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 parágrafo 2º 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** (DN 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** (LISR art.77). Las personas físicas **no residentes** son gravadas por sus rentas de **fuentes venezolana**, independientemente del lugar de realización del **pago**.

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos** del impuesto (LISR art.7):

- ◆ las **personas físicas** (LISR art.7-a), y;
- ◆ las **herencias yacentes**, como **contribuyentes** asimilados a las personas físicas (LISR art.7 parágrafo 1°).

A efectos tributarios, se consideran **domiciliados en Venezuela** (COT art.30; LISR art.51 parágrafo 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** (COT art.31-1).
- ◆ 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** (COT art.31-2).
- ◆ En el que se produce el **hecho imponible**, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes (COT art.31-3).
- ◆ **Elegido** por la **Administración Tributaria**, en caso de existencia más de un domicilio, o de imposible determinación conforme a las reglas anteriores (COT art.31-4).

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 incorporales 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 (LISR art.6-a).
- ♦ Las **rentas** obtenidas por **establecimientos permanentes** localizados en Venezuela (LISR art.6-b).
- ♦ 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 (LISR art.6-c).
- ♦ Las **rentas** derivadas de la **producción y distribución de películas** y similares para el cine y la televisión (LISR art.6-d).
- ♦ Las **rentas** provenientes del envío de **mercancías** en consignación desde el exterior (LISR art.6-e).
- ♦ Las **rentas** de las **empresas de seguros** y reaseguros **no domiciliadas** y sin establecimiento permanente en Venezuela (LISR art.6-f).
- ♦ Las **rentas** derivadas de **inmuebles** situados en Venezuela (LISR art.6-g).
- ♦ 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) (LISR art.6-h).
- ♦ Los **rendimientos** de toda clase de **elementos patrimoniales** localizados en Venezuela (LISR art.6-i).

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 **indemnizaciones** percibidas por contratos de **seguros** (LISR art.14-5);
- ♦ 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 parágrafo 2º);
- ◆ Las **rentas netas** de **fuentes venezolanas** derivadas de la **explotación** primaria de **actividades agrícolas** (vegetal, pecuario, forestal, pesquero y acuícola), en base a diversas condiciones (D 3920-19 art.1); y
- ◆ Las **rentas** de **fuentes venezolanas** 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).
- ◆ A partir del **6-5-22** y durante **1** año, las **rentas** obtenidas por las personas físicas residentes, **derivadas** de **títulos valores** o **similares** emitidos o avalados por el **Banco Central** de **Venezuela**. Esta **exención** se ha extendido a **1** año adicional, a partir del **8-5-23**, mediante el Decreto N° 4806-23, publicado en la fecha anterior.

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. No se aplica ningún tipo de **deducción** por **gastos** y **costes** directamente relacionados con las **rentas** de **trabajo**.

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** distribidora 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 1º).

Los **dividendos** percibidos de **sociedades no residentes** tributan a un **tipo del 34%** Los **contribuyentes** pueden **acreditar** los **impuestos abonados fuera** de Venezuela (LISR art.66 párrafo 1º).

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 2º).

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 3º).

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

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 **gastos** de administración pueden ser **deducidos**, con un límite de hasta el **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 (RLISR art. 69-a);
- ◆ Remuneraciones a empresas o agencias de administración (RLISR art. 69-c);
- ◆ Honorarios por servicios jurídicos o contables y los gastos de propaganda (RLISR art. 69-d); y
- ◆ Cualquier otro gasto normal y necesario de administración (RLISR art. 69-e).

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 9°).

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** (LISR art.17-a).
- ◆ 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** (LISR art.17-b).

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 (LISR art.57-1).
- ♦ Las **primas** de **seguros médicos** (hospitalización, cirugía y maternidad) **abonadas** a instituciones residentes en Venezuela (LISR art.57-2).
- ♦ Los **pagos** por **servicios médicos, odontológicos** y de **hospitalización**, prestados en Venezuela al **contribuyente** y a sus **dependientes** (LISR art.57-3).
- ♦ 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 (LISR art.57-4).
- ♦ Las **liberalidades** y **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 1°).

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** (LISR art.59-1): **10 UT.**
- ◆ **ascendientes dependientes** directos, o **descendientes** directos dependientes que son menores, discapacitados o estudiantes a tiempo completo menores de **25 años** (LISR art.59-2): **10 UT.**

No existen **créditos adicionales** aplicables a la renta de las personas físicas.

Pérdidas

Analizamos:

Pérdidas ordinarias

Las **pérdidas netas** de **explotación** de **fuentes venezolanas** 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 período. Por su parte, las pérdidas de **fuentes extranjeras** 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 período 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 (LISR art.33-a).
- ◆ las acciones o participaciones han pertenecido al vendedor durante un período consecutivo no inferior a **2** años (LISR art.33-b).
- ◆ 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 (LISR art.33-c).

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 párrafo único).

Tipo de gravamen

Analizamos:

Rentas y Ganancias de Capital

La **renta neta** global **anual** obtenida por las personas físicas residentes en **2023** 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
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. A partir del **8-5-2023**, su cuantía es de **Bs. 9,00** (Resolución N° 2023/000031).

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%** (LISR art.71).

Intereses

Los **intereses** de **fuentes venezolanas**, 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 se encuentran **exentos** (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 23-2-13 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, por los **datos** incluidos en las **facturas de venta** a Petróleos de Venezuela (PDVSA) o a sus filiales (D 8807-12 art.11).

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).

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).

- ♦ **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** (D 8807-12 art.9-1).
 - 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** (D 8807-12 art.9-2).
 - 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** (D 8807-12 art.9-3).

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).

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

Ha./U.T.	Años				
	4-6	7-9	10-12	13-16	17-20
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

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 (LM art.90-2):

- ♦ El **3%** del **valor comercial** en Caracas del mineral refinado, en el caso de oro, plata, platino y metales asociados a este último (LM art.90-2-a).
- ♦ El **4%** del **valor comercial** en Caracas, en caso de diamantes y demás piedras preciosas (LM art.90-2-b).
- ♦ El **3%** calculado sobre su **valor comercial** en la mina, para otros minerales, incluyendo los costes de extracción, pero no los de transporte (LM art.90-2-c).

No obstante, el gobierno puede acordar una **reducción** del impuesto de explotación, hasta el **1%**, cuando las condiciones lo aconsejen (LM art.90-1 parágrafo 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 parágrafo 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 en **dinero** 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; Ley Orgánica de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, DE 1-4-2022 – FONACIT -)

La reforma de la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación establece un **aporte especial obligatorio** a abonar por las personas jurídicas (residentes y no residentes) y otras entidades (públicas y privadas) que realizan **actividades económicas** en Venezuela, que han obtenido unos **ingresos brutos anuales** superiores a **150.000** veces el **tipo de cambio** oficial de la moneda de mayor valor establecido por el Banco Central de Venezuela en el ejercicio fiscal anterior (FONACIT art.30). En el caso de **no residentes**, la **contribución** se aplica sólo sobre sus **rentas de fuente venezolana**.

La reforma entra en vigor a partir del **1-4-2022**.

Sujeto pasivo

Se consideran **aportantes** (FONACIT art.30):

- ◆ Las **sociedades** anónimas y de responsabilidad limitada (FONACIT art.30-1);
- ◆ Las **sociedades** colectivas, en comandita simple, las comunidades, así como cualquier otro tipo de sociedades de personas (FONACIT art.30-2);
- ◆ Las **asociaciones, fundaciones, corporaciones, cooperativas** y demás entidades jurídicas o económicas no citadas anteriormente (FONACIT art.30-3), y;
- ◆ Los **establecimientos permanentes**, centros o base fijas situados en Venezuela (FONACIT art.30-4).

Base imponible

La **base imponible** del aporte se determina en base al total de **ingresos brutos**⁸ de la entidad (FONACIT art.30).

8 Se incluyen todo tipo de **ingresos** (habituales, accidentales y extraordinarios) **devengados** por los **sujetos pasivos**, derivados de cualquier actividad, incluidos los ingresos por diferencias de cambio, intereses, dividendos y por colocaciones de bonos no obligados a su restitución, sin ningún tipo de **deducción** alguna (FONACIT art.31)

Tipo de gravamen

La **contribución** se abona con carácter **mensual** y el **tipo impositivo** varía en función de la actividad realizada por el **contribuyente** (FONACIT art.31):

- ♦ Casinos, salas de bingo y máquinas tragamonedas, empresas productoras, comercializadoras y expendedoras de alcohol etílico, bebidas alcohólicas y productos del tabaco: **2%** (FONACIT art.31-1).
- ♦ Empresas privadas que realizan actividades contempladas en la *Ley Orgánica de Hidrocarburos*, la de *Hidrocarburos Gaseosos* y empresas que realizan actividades de exploración y explotación de oro y demás minerales estratégicos: **1%** (FONACIT art.31-2).
- ♦ Empresas públicas que realizan actividades contempladas en la *Ley Orgánica de Hidrocarburos*, la de *Hidrocarburos Gaseosos* y empresas que llevan a cabo actividades de exploración y explotación de oro y demás minerales estratégicos: **0,5%** (FONACIT art.31-3).
- ♦ Cualquier otra actividad no prevista anteriormente: **0,5%** (FONACIT art.31-4).

Los **aportantes** que desarrollan varias actividades concurrentes, determinan su **aporte** aplicando el **tipo** correspondiente a la actividad que genera mayores ingresos (FONACIT art.31)

Liquidación y pago del impuesto

El aporte se **liquida** y **abona mensualmente** en Bolívares ante el Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT art.32).

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.

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

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 (D 1441 art.52). Asimismo, se aplica una **exención temporal** a los pequeños prestadores de servicios turísticos (D 1441 art.54 y 55).

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 **finés 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.68).

Entre estas se encuentran las:

- ◆ Sociedades mercantiles públicas y privadas
- ◆ Sociedades civiles, públicas y privadas con fines de lucro, y;
- ◆ Otras personas jurídicas que realizan actividades con fines de lucro en Venezuela.

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.68).

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 (LINFO art.1).

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 privativo 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 (LISD art.3-1).
- ◆ Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos (fuera de Venezuela) por **sociedades extranjeras**, propiedad de personas domiciliadas en Venezuela (LISD art.3-2).
- ◆ Los derechos o acciones sobre bienes localizados en Venezuela (LISD art.3-3).
- ◆ Los derechos personales o de obligación cuya fuente jurídica se haya realizado en Venezuela (LISD art.3-4).

Los **herederos** y **legatarios** responden individual y particularmente del impuesto que recae sobre su propia cuota (LISD art.4).

Base Imponible

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

Categoría	Relación del beneficiario
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

Se aplica una **exención** a (LISD art.8):

- ♦ Los **entes públicos** territoriales (LISD art.8-1).
- ♦ La **cuota hereditaria** correspondiente a los ascendientes, descendientes, cónyuge, y padres e hijos por adopción, cuando no excedan de **75 UT** (LISD art.8-2).
- ♦ 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 (LISD art.8-3).

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 (LISD art.9-1).
- ◆ Las **entidades privadas** (sin fines de lucro) de asistencia, protección social, religiosas o que realicen las actividades indicadas en el epígrafe anterior (LISD art.9-2).
- ◆ Las **fundaciones** instituidas testamentariamente dedicadas a los fines previstos en los apartados anteriores (LISD art.9-3).
- ◆ 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** (LISD art.9-4).
- ◆ 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** (LISD art.9-5).
- ◆ Los **beneficiarios** de **herencias** constituidas únicamente por **fondos agrícolas** en explotación que constituyan la pequeña y mediana propiedad (LISD art.9-6).

Asimismo, no forman parte de la **herencia** y, por tanto, se excluyen de la determinación de la **base imponible** (LISD art.10):

- ◆ La **vivienda habitual** del causante, transmitida a los ascendientes, descendientes, cónyuge y padres e hijos por adopción (LISD art.10-1).
- ◆ Las **cuantías** derivadas de **prestaciones** o **indemnizaciones laborales, seguros y montepíos** con ocasión de la muerte del causante (LISD art.10-2).
- ◆ El **ajuar doméstico**. La **exención** no se aplica a las joyas y objetos artísticos valiosos, ni a archivos de valor histórico cualificados (LISD art.10-3).
- ◆ Los correspondientes a entes públicos territoriales cuando concurren otros herederos o legatarios (LISD art.10-4).

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

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 (LIGP art.4-1).
- ◆ Las **personas** físicas y jurídicas **no residentes** en Venezuela: por los **bienes localizados** y los **derechos ejercibles** en Venezuela (LIGP art.4-2).
- ◆ 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 (LIGP art.4-3).

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 (LIGP art.5-1).
- ◆ 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 (LIGP art.5-2).
- ◆ Los **títulos, acciones, participaciones** y otros títulos valores **emitidos** por **sociedades venezolanas** (LIGP art.5-3).
- ◆ Las **piedras preciosas, minerales, obras de arte y joyas** (LIGP art.5-4).

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 (LIGP art.6-1).
- ◆ El **núcleo principal** o la base de sus **actividades** o **intereses** económicos se localiza (directa o indirectamente) en **Venezuela** (LIGP art.6-2).
- ◆ 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** (LIGP art.6-3).
- ◆ Se trata de **nacionales venezolanos residentes** en una jurisdicción de **baja tributación**, que no ha suscrito un acuerdo de intercambio de información con Venezuela (LIGP art.6-4).

Salvo prueba en contrario, se **presume** que las personas físicas **residen** en **Venezuela**, cuando (LIGP art.7):

- ◆ **Disponen** de la **vivienda principal** en Venezuela (LIGP art.7-1).
- ◆ **Disponen** de **nacionalidad venezolana** (LIGP art.7-2).
- ◆ Su **cónyuge** (no separado legalmente) o sus **hijos menores** dependientes se consideran **residentes** en Venezuela (LIGP art.7-3).

Asimismo, se consideran **residentes** en Venezuela a aquellas **entidades jurídicas** (LIGP art.8):

- ◆ **constituídas** de acuerdo con las **leyes venezolanas** (LIGP art.8-1).
- ◆ con **domicilio fiscal** en **Venezuela** (LIGP art.8-2).
- ◆ que tienen su **sede** de **dirección** efectiva en **Venezuela** (LIGP art.8-3).

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

Se encuentran **exentos** del impuesto (LIGP art.13):

- ◆ El **Estado** y demás entes político territoriales (LIGP art.13-1).
- ◆ El **Banco Central** de Venezuela (LIGP art.13-2).
- ◆ Los **entes** funcionales **descentralizados** (LIGP art.13-3).
- ◆ La **vivienda principal** registrada en la Administración Tributaria (LIGP art.13-4).
- ◆ El **ajuar** doméstico (LIGP art.13-5).
- ◆ Las **prestaciones sociales y laborales**, incluidos los **aportes y rendimientos** de fondos de ahorro y cajas de ahorro de los trabajadores (LIGP art.13-6).
- ◆ Los **bienes** y derechos de **propiedad comunal** (LIGP art.13-7).
- ◆ Los **activos** (agrícolas, pecuarios, acuícolas, piscícolas y pesqueras) del **contribuyente**, que constituyen su actividad principal y se efectúan a nivel primario (LIGP art.13-8).
- ◆ Las **obras propias** de los **artistas** mientras sean propiedad del autor (LIGP art.13-9).
- ◆ Los **bienes** propiedad de las **misiones diplomáticas** y consulares situados en Venezuela, a condición de reciprocidad (LIGP art.13-10).

El Presidente puede conceder **exoneraciones** del **pago** del impuesto a determinadas categorías de **sujetos pasivos** especiales, **sectores estratégicos** para la **inversión extranjera** y el **desarrollo nacional**, así como a determinadas categorías de **activos**, **bonos de deuda pública** venezolana u otros títulos emitidos por la República o por sus entes con **finés empresariales** (LIGP art.14).

Base imponible

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** (incluido el valor del terreno y las mejoras) (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 (LIGP art.21-1).
 - 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 (LIGP art.21-2).
- ◆ **Otros bienes y derechos**: por la **cuantía mayor** resultante del **precio de mercado** y el de **adquisición actualizado** (LIGP art.22).

Tipo de gravamen

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** (LIGP art.24-1).
- ◆ Se extingue la persona jurídica o la entidad sin personalidad jurídica (LIGP art.24-2).
- ◆ La persona o entidad sin personalidad jurídica, cambia su residencia al extranjero (LIGP art.24-3).
- ◆ 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 (LIGP art.24-4).

Liquidación y pago del impuesto

La **declaración y pago** de este impuesto debe efectuarse en el plazo y bajo las formas y modalidades establecidas por la Administración Tributaria (LIGP art.25).

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

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por (LIVA art.3):

- ◆ La **venta** de bienes muebles corporales, (incluidos los derechos sobre estos), así como el **retiro o desincorporación** de estos, realizado por los **contribuyentes** (LIVA art.3-1).
- ◆ Las **importaciones** definitivas de bienes muebles (LIVA art.3-2).
- ◆ 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** (LIVA art.3-3).
- ◆ Las **exportaciones** de bienes muebles corporales (LIVA art.3-4).
- ◆ Las **exportaciones** de servicios (LIVA art.3-5).

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 (LIVA art.13-1-a).
 - en los **demás casos**: en el momento de **emisión** de la **factura**, de **abono del precio** o desde el momento de **entrega** de los bienes, lo que ocurra primero (LIVA art.13-1-b).
- ◆ 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 (LIVA art.13-3-a).
 - 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 (LIVA art.13-3-b).
 - **prestados a entidades públicas**: en el momento de **emisión** de la **orden de pago** (LIVA art.13-3-c).
 - **procedentes del exterior** (servicios tecnológicos, instrucciones y patentes no susceptibles de procedimientos aduaneros): en el momento de su **recepción** por el **beneficiario** (LIVA art.13-3-d).
 - 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 (LIVA art.13-3-e).
- ◆ 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 (LIVA art.16-1).
- ◆ 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**) (LIVA art.16-2).

- ◆ Los **préstamos** en dinero (LIVA art.16-3).
- ◆ 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 (LIVA art.16-4).
- ◆ Las **operaciones** realizadas por las **entidades aseguradoras** y sus agentes (LIVA art.16-5).
- ◆ Los **servicios** prestados en relación de **dependencia** (LIVA art.16-6).
- ◆ Las **actividades** y **operaciones** realizadas por las **entidades** dedicadas a la **administración de tributos** (LIVA art.16-7).

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 parágrafo 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 imponibles** (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 parágrafo 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 parágrafo 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 (LIVA art.9-1).
- ◆ 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 (LIVA art.9-2).

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 (LIVA art.23-1).
- ◆ 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 (LIVA art.23-2).
- ◆ El **valor** de los **envases y depósitos** para asegurar la devolución de los envases utilizados, con ciertas excepciones (LIVA art.23-3).
- ◆ Los **tributos causados** por las **operaciones gravadas**, con excepción del IVA y los aplicados sobre el alcohol, bebidas alcohólicas y productos del tabaco (LIVA art.23-4).

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 (LIVA art.64-1):
 - Ganado caprino, ovino y especies menores destinados al matadero (LIVA art.64-1-a).
 - Ganado caprino, ovino y especies menores para la cría (LIVA art.64-1-b).
 - Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, con algunas excepciones (LIVA art.64-1-c).
 - Mantecas (LIVA art.64-1-d).
- ◆ Las **importaciones y ventas** de minerales y alimentos líquidos o concentrados para **animales**, así como las **materias primas** utilizadas en su elaboración (LIVA art.64-2).
- ◆ Las **prestaciones de servicios** profesionales a los **poderes públicos** (en los que predomina la actividad intelectual), distintas de actividades comerciales (LIVA art.64-3).
- ◆ El **transporte aéreo** nacional de pasajeros (LIVA art.64-4).

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** (LIVA art.61-1-a).
 - **Motocicletas** de valor superior o igual a **US\$ 20.000,00** (LIVA art.61-1-b).
 - **Aeronaves** destinadas a exhibiciones, publicidad, instrucción, recreación y deporte, así como al uso particular de sus propietarios (LIVA art.61-1-c).
 - **Buques** destinados a actividades recreativas o deportivas y al uso particular de sus propietarios (LIVA art.61-1-d).
 - **Máquinas de juegos** activadas con monedas, fichas u otros medios, así como las mesas de juegos destinadas a juegos de envite o azar (LIVA art.61-1-e).

- **Joyas y relojes**, cuyo precio sea superior o igual **US\$ 300,00** (LIVA art.61-1-f).
- **Armas**, así como sus accesorios y proyectiles (LIVA art.61-1-g).
- **Accesorios para vehículos** no incorporados en el proceso de ensamblaje, cuyo precio es mayor o igual a **US\$100** (LIVA art.61-1-h).
- **Obras de arte y antigüedades** de precio mayor o igual a **US\$40.000,00** (LIVA art.61-1-i).
- **Prendas y accesorios de vestir** de cuero o pieles naturales de precio mayor o igual a **US\$10.000,00** (LIVA art.61-1-j).
- **Animales** con fines recreativos o deportivos (LIVA art.61-1-k).
- **Caviar** y sus sucedáneos (LIVA art.61-1-l).
- ♦ A las **prestaciones de servicios** de (LIVA art.61-2):
 - **Membresía y cuotas** de mantenimiento de restaurantes, centros nocturnos o bares de acceso restringido (LIVA art.61-2-a).
 - **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 (LIVA art.61-2-b).
 - Los **prestados** por cuenta de terceros, a través de **mensajería de texto u otros medios** tecnológicos (LIVA art.61-2-c).

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 cryptoactivo** 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 (LIVA art.27).

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%** (LIVA art.27).

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 (LIVA art.33):

- ♦ Corresponden a **costes y gastos** propios de la actividad económica habitual del **contribuyente** (LIVA art.33-1).
- ♦ No exceden del **impuesto** legalmente **debido** (LIVA art.33-2).
- ♦ Están **amparados** en declaraciones, liquidaciones aduaneras y tributarias administrativas o en las facturas legales correspondientes (LIVA art.33-3).

El **derecho a deducir** el **crédito fiscal** prescribe una vez transcurridos **12 meses**.

Los **créditos fiscales** originados, exclusivamente, en la realización de **operaciones gravadas** se **deducen íntegramente**. Por el contrario, los **originados 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).

La cuantía de los **créditos fiscales no deducibles** forma parte del coste de los bienes y servicios de la actividad de los **contribuyentes**, no pueden ser **deducidos** en periodos posteriores ni generan derecho a la **compensación, cesión o reintegro** prevista legalmente para los exportadores (LIVA art.35).

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** del **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) (LIVA art.17-1).
- ◆ Efectuadas por agentes diplomáticos y consulares acreditados en Venezuela, a condición de reciprocidad (LIVA art.17-2).
- ◆ Efectuadas por **organismos internacionales** y sus empleados, en base a convenios internacionales suscritos por Venezuela (LIVA art.17-3).
- ◆ Efectuadas por **entidades exentas**, en virtud de tratados suscritos por Venezuela (LIVA art.17-4).
- ◆ Efectuadas por **viajeros, pasajeros y tripulantes** de naves, aeronaves y otros vehículos, en base al **régimen de equipaje** (LIVA art.17-5).
- ◆ Efectuadas por **inmigrantes**, de acuerdo con las **franquicias aduaneras** (LIVA art.17-6).
- ◆ De **bienes donados** en el **extranjero** a entidades sin fines de lucro y a las universidades (LIVA art.17-7).
- ◆ De **billetes** y **monedas** efectuadas por el Banco Central de Venezuela, incluidos los materiales o insumos para su elaboración interna (LIVA art.17-8).
- ◆ 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 (LIVA art.17-9).

Las **exenciones** anteriores solo proceden en caso de que no exista producción nacional o esta sea insuficiente (LIVA art.17 parágrafo único).

A las **ventas** de (LIVA art.18):

- ◆ **Alimentos y productos** para **consumo humano** que se mencionan a continuación (LIVA art.18-1):
 - 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 (LIVA art.18-1-a).
 - 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 (LIVA art.18-1-b).
 - Harina de origen vegetal, incluidas las sémolas (LIVA art.18-1-d).
 - Pan y pastas alimenticias (LIVA art.18-1-e).
 - Huevos de gallina (LIVA art.18-1-f).
 - Azúcar y papelón, excepto los de uso industrial (LIVA art.18-1-h).
 - Café tostado, molido o en grano (LIVA art.18-1-i).
 - Atún enlatado en presentación natural (LIVA art.18-1-k).
 - Sardinas enlatadas de hasta **170 gr** (LIVA art.18-1-l).

- Leche cruda, pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada o humanizada y en sus fórmulas infantiles, incluidas las de soya (LIVA art.18-1-m).
- Queso blanco (LIVA art.18-1-n).
- Margarina y mantequilla (LIVA art.18-1-ñ).
- Carnes de pollo, ganado bovino y porcino (en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera) (LIVA art.18-1-o).
- Animales vivos destinados al matadero (bovino y porcino) (LIVA art.18-1-r).
- Ganado bovino y porcino para la cría (LIVA art.18-1-s).
- Aceites comestibles, excepto el de oliva (LIVA art.18-1-t).
- ♦ Los **fertilizantes** y el **gas natural** utilizado como insumo para su fabricación (LIVA art.18-2).
- ♦ 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) (LIVA art.18-3).
- ♦ Los vehículos **automóviles adaptados** para personas **discapacitadas**, **sillas** de ruedas, **marcapasos**, **catéteres**, válvulas, órganos artificiales y prótesis (LIVA art.18-4).
- ♦ Los **diarios**, periódicos, y el **papel** para sus ediciones (LIVA art.18-5).
- ♦ Los **libros**, **revistas** y **folletos** e insumos de la industria editorial (LIVA art.18-6).
- ♦ El **maíz** para la elaboración de alimentos para **consumo humano** (LIVA art.18-7).
- ♦ El **maíz** amarillo para la elaboración de alimentos para **animales** (LIVA art.18-8).
- ♦ Los **aceites vegetales** utilizados como insumos en la elaboración de aceites comestibles, mayonesa y margarina (LIVA art.18-9).
- ♦ Los **minerales** y **alimentos** (líquidos o concentrados) para **animales**, así como las materias primas utilizadas en su elaboración (LIVA art.18-10).
- ♦ **Sorgo** y **Soya** (LIVA art.18-11).

A las **prestaciones de servicios** siguientes (LIVA art.19):

- ♦ El **transporte** terrestre y acuático nacional de **pasajeros** (LIVA art.19-1).
- ♦ El **transporte** terrestre de **mercancías** (LIVA art.19-2).
- ♦ Los **servicios educativos** prestados por instituciones debidamente registradas (LIVA art.19-3).
- ♦ 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 (LIVA art.19-4).
- ♦ Las **entradas** a entidades sin fines de lucro exentas (parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales, etc.) (LIVA art.19-5).
- ♦ Los **servicios médico-asistenciales** y **odontológicos**, de cirugía y hospitalización (LIVA art.19-6).
- ♦ Las **entradas** a **espectáculos** artísticos, culturales y deportivos, cuyo precio no exceda de **2 UT** (LIVA art.19-7).
- ♦ El **servicio** de **alimentación** prestado a **alumnos** y **trabajadores** en restaurantes, comedores y cantinas de centros educativos, empresas o similares (LIVA art.19-8).
- ♦ El **suministro** de **electricidad** de uso **residencial** (LIVA art.19-9).
- ♦ El **servicio** de **telefonía** a través de teléfonos **públicos** (LIVA art.19-10).
- ♦ El **suministro** de **agua residencial** (LIVA art.19-11).
- ♦ El **aseo** urbano **residencial** (LIVA art.19-12).
- ♦ El **suministro** de **gas residencial**, directo o por bombonas (LIVA art.19-13).
- ♦ El **servicio** de **transporte** de **combustibles** derivados de hidrocarburos (LIVA art.19-14).
- ♦ Los **servicios** de **crianza** de **ganado**, incluyendo su reproducción y producción (LIVA art.19-15).

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).

En las **importaciones** definitivas de bienes, el impuesto se **determina** y **abona** por los **contribuyentes** en el momento de **generación** del **hecho imponible** y se **cancela** en las oficinas receptoras de fondos nacionales o en las instituciones financieras autorizadas. En el caso de servicios provenientes del exterior, se determina y abona una vez generado el **hecho imponible**. El **pago** del impuesto en las aduanas debe adaptarse a las modalidades previstas en la Ley General de Aduanas (LIVA art.48).

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 – IAEA)

Hecho imponible

En términos generales, el impuesto grava la **producción, comercialización e importación** de **alcohol etílico 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 (100° Gay-Lussac) (LIAEA art.11).
 - Bebidas alcohólicas: **0,0135 UT** por cada litro de alcohol (100° Gay-Lussac).
 - 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 (14° Gay-Lussac) (LIAEA art.13).
 - Vinos licorosos y sangrías adicionadas de alcohol: **0,009 UT** por litro (100° Gay-Lussac).
 - Vinos licorosos y sangrías adicionadas de alcohol artesanales: **0,0018 UT** por litro.

En las **importaciones** (LIAEA art.14):

- ◆ Ron y aguardiente de caña de azúcar: **0,012 UT** por litro (LIAEA art.14-1).
- ◆ Licores amargos, secos y dulces y otras bebidas no especificadas: **0,0153 UT** por litro (LIAEA art.14-2).
- ◆ Brandy, coñac, güisqui, ginebra y otras bebidas alcohólicas no provenientes de la caña: **0,102 UT** por litro (LIAEA art.14-3).
- ◆ Alcohol etílico: **0,018 UT** por litro (100° Gay-Lussac) (LIAEA art.14-4).
- ◆ Cerveza: **0,0025 UT** por litro (LIAEA art.14-5).
- ◆ Vinos de graduación alcohólica inferior a **14°**: **0,00045 UT** por litro (LIAEA art.14-6).
- ◆ Vinos de graduación superior a **14° Gay-Lussac**: **0,0025 UT** (LIAEA art.14-7).
- ◆ Sidras de graduación alcohólica inferior a **7° Gay-Lussac**: **0,00045 UT** por litro (LIAEA art.14-8).
- ◆ Materias primas alcohólicas destinadas a la elaboración de bebidas alcohólicas: **0,003 UT** por cada litro (100° Gay-Lussac) (LIAEA art.14-9).

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° Gay-Lussac**: **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** (LIEA art.31).

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).

En la **producción nacional**, el impuesto se **devenga** en el momento de su **elaboración**. En caso de **importación**, su **devengo** se produce en el momento de la **declaración** en la **aduana** (LICMT art.3).

El impuesto **no se causa** en el caso de los productos destinados a la **exportación**. No obstante, se someten a gravamen los productos del tabaco (importados o de producción nacional), destinados a los almacenes libres de impuestos y las zonas especiales de desarrollo. (LICMT art.4).

Base imponible

(LICMT art.3)

Está constituida por el **envase menor** del **producto** puesto a la venta al público. No obstante, la administración tributaria puede determinar la **base** por unidades de mayor magnitud.

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, apuestas deportivas, juegos de envite o azar y espectáculos hípicos (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

Son **sujetos pasivos** del impuesto, las personas físicas, jurídicas o entidades económicas dedicadas a la realización de las actividades descritas anteriormente (LIAJEA art.5).

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 (LIAJEA art.6-1).
- ♦ Las instituciones oficiales de beneficencia pública y asistencia social, por las actividades efectuadas por los operadores de juegos de lotería (LIAJEA art.6-2).
- ♦ Las personas físicas o jurídicas (públicas o privadas) que exploten espectáculos hípicos (LIAJEA art.6-3).

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

Los **tipos impositivos** aplicables a la **base imponible** de las actividades gravadas con el impuesto son los siguientes (LIAJEA art.10):

- ♦ Operación de **juegos de lotería**: entre un **10%** y un **15%**, aplicable sobre la **cuantía de ingresos brutos** percibidos durante el período impositivo (LIAJEA art.10-1).
- ♦ **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 (LIAJEA art.10-2).
- ♦ 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 (LIAJEA art.10-3).

- ◆ 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 (LIAJEA art.10-4).
- ◆ Explotación de **máquinas tragaperras**: entre **40 UT** y **200 UT** (LIAJEA art.10-5).
 - en caso de **máquinas** utilizadas por **2** o más jugadores simultáneos, el **tipo de gravamen** aplicable se determina multiplicando el número de puestos de juego de la máquina por las **cuantías (UT)** indicadas anteriormente.
- ◆ 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 (LIAJEA art.10-6).
- ◆ **Apuestas deportivas**: entre un **6%** y un máximo del **10%**, aplicable sobre la **cuantía de ingresos brutos** percibidos en el periodo impositivo (LIAJEA art.10-7).

Exenciones

Se aplica una **exención** a la **explotación u organización** de (LIAJEA art.9):

- ◆ **Juegos de loterías** por entidades oficiales de **beneficencia y asistencia social** (LIAJEA art.9-1).
- ◆ **Espectáculos hípicos** realizados en Venezuela por **entidades públicas sin fines de lucro** (LIAJEA art.9-2).
- ◆ **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 (LIAJEA art.9-3).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se **liquida y abona mensualmente** (LIAJEA art.12). Los **contribuyentes** están obligados a **declarar y pagar**, en la forma, condiciones y plazos establecidos al efecto por el SENIAT (LIAJEA art.13).

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)

El denominado *Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras* es un **impuesto nacional indirecto** que grava la realización de determinadas **operaciones financieras** realizadas por los **contribuyentes** del impuesto.

Hecho imponible

El **hecho imponible** del impuesto está constituido por (LIGTF art.3):

- ♦ Los **débitos** en cuentas bancarias, de corresponsalía, depósitos o en cualquier otra clase de instrumentos financieros mantenidos en bancos y otras entidades financieras (LIGTF art.3-1).
- ♦ Las **cesiones** de cheques, valores y depósitos abonados en efectivo u otro instrumento negociable, a partir del **segundo endoso** (LIGTF art.3-2).
- ♦ La **adquisición** de cheques de gerencia en efectivo (LIGTF art.3-3).

- ◆ Las **operaciones** efectuadas **entre bancos** y otras instituciones financieras con plazos no inferiores a **2 días hábiles** bancarios (LIGTF art.3-4).
- ◆ Las **transferencias** de valores entre distintos titulares, aun cuando no se produzca un desembolso a través de una cuenta (LIGTF art.3-5).
- ◆ La **cancelación** de deudas sin intervención del sistema financiero (LIGTF art.3-6).
- ◆ Los **débitos** en las cuentas de los **sistemas** de **pagos** organizados **privados**, distintos del sistema nacional de pagos (LIGTF art.3-7).
- ◆ Los **débitos** en cuentas para **pagos transfronterizos** (LIGTF art.3-8).

El IGTF se **devenga** en el momento de **realización** del **débito** en la cuenta o de **cancelación** de la **deuda** (LIGTF art.10).

El IGTF sólo grava los **débitos en cuentas** o la **cancelación de deudas** (LIGTF art.11):

- ◆ **Realizadas en Venezuela**, incluidas las **prestaciones de servicios** realizadas desde el exterior por personas no localizadas en Venezuela (LIGTF art.11-1);
- ◆ **Pagos** vinculados a **importaciones** de bienes y servicios, o de **asistencia técnica** o **servicios tecnológicos** utilizados en Venezuela (LIGTF art.11-2); y,
- ◆ Actividades **desarrolladas en Venezuela**, con independencia del lugar de su utilización (LIGTF art.11-3).

Sujeto pasivo

Son **contribuyentes** de este impuesto (LIGTF art 4):

- ◆ Las **personas jurídicas** y **entidades** sin personalidad jurídica, calificadas como **grandes contribuyentes**, por los **pagos realizados** con o sin la intervención de entidades financieras (LIGTF art 4-1 y 2);
- ◆ Las **personas jurídicas** y **entidades** sin personalidad jurídica, **vinculadas** a otras entidades sin personalidad jurídica, calificadas como **grandes contribuyentes**, por los **pagos realizados** con o sin intervención de entidades financieras (LIGTF art 4-3);
- ◆ Las **personas físicas, jurídicas** y **entidades** sin personalidad jurídica, no vinculadas a personas jurídica o entidades sin personalidad jurídica, calificadas como **grandes contribuyentes**, por los **pagos realizados** con o sin intervención de entidades financieras (LIGTF art 4-4);
- ◆ Las **personas físicas, jurídicas** y **entidades** sin personalidad jurídica, por los **pagos realizados** en moneda extranjera o **criptoactivos** no venezolanos, mediante bancos venezolanos sin la intermediación de bancos extranjeros intermediarios (desde **27-4-22**) (LIGTF art 4-5); y,
- ◆ Las **personas físicas, jurídicas** y **entidades** sin personalidad jurídica, por los **pagos realizados** a personas calificadas como **grandes contribuyentes**, en moneda extranjera o **criptoactivos** no venezolanos, sin mediación de entidades financieras (desde **27-4-22**) (LIGTF art 4-6).

La Administración Tributaria puede designar **agentes de retención** o **percepción** del impuesto a quienes intervienen en actos u operaciones en las cuales están en condiciones de efectuar por sí o por interpuesta persona, la **retención** o **percepción** del impuesto aquí previsto (LIGTF art.7).

Exenciones

Se aplica una **exención** al **pago** del este impuesto a (LIGTF art.8):

- ◆ El **Estado** y demás entidades políticas territoriales (LIGTF art.8-1).
- ◆ Las **entidades públicas** calificadas como **grandes contribuyentes** (LIGTF art.8-3).
- ◆ El **Banco Central** de Venezuela (LIGTF art.8-2).
- ◆ Las **operaciones cambiarias** realizadas por operadores debidamente autorizados (LIGTF art.8-4).

- ◆ El **primer endoso** de cheques, valores, depósitos pagados en efectivo u otro instrumento negociable (LIGTF art.8-5).
- ◆ 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 (LIGTF art.8-6).
- ◆ Las **transferencias** entre las cuentas de un mismo titular. La **exención** no se aplica a cuentas con más de un titular (LIGTF art.8-7).
- ◆ Los **débitos** en cuentas de las misiones diplomáticas o consulares y de sus empleados acreditados en Venezuela (LIGTF art.8-8).
- ◆ Los **débitos** por transferencias o cheques personales o de gerencia para el pago de tributos (LIGTF art.8-9).
- ◆ 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 (LIGTF art.8-10).
- ◆ La **compraventa** de efectivo en la cuenta única mantenida en el Banco Central de Venezuela, por los Bancos y otras Instituciones Financieras (LIGTF art.8-11).

La **exención** prevista en los numerales **5** a **11** anteriores se aplica, exclusivamente, a las operaciones realizadas en **moneda** venezolana o en **criptoactivos** venezolanos.

Por otra parte, el nuevo Decreto N° 42.575, de **23-2-23** (al igual que el Decreto N° 4667, de **25-2-22**, establece una **exoneración** (por un año, hasta el **23-2-24**) en el **pago** del IGTF para los débitos generados por la compraventa y transferencia de títulos de **deuda pública venezolana** y por los débitos y créditos correspondientes a la liquidación del capital y sus intereses, así como a los títulos **negociados** en **bolsa** de **valores** y **bolsa agrícola** (nuevo en **2023**), realizados en moneda extranjera o en criptoactivos no venezolanos (D N° 42.575-23 art.1).

Esta misma norma establece la **no sujeción** (por un año), de (D N° 42.575-23 art.5):

- ◆ Las **operaciones cambiarias** realizadas por personas físicas y jurídicas (D N° 42.575-23 art.5-1);
- ◆ Los **pagos** en **Bs** con **tarjetas** de **débito** o **crédito** (nacionales e internacionales) desde cuentas en divisas, a través de puntos de pago autorizados, salvo los realizados por **grandes contribuyentes** (D N° 42.575-23 art.5-2);
- ◆ Los **pagos** en **moneda extranjera** o en **criptoactivos** no venezolanos, realizados a personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica no clasificados como **grandes contribuyentes** (D N° 42.575-23 art.5-3);
- ◆ Las **remesas** enviadas **desde** el **exterior**, a través de entidades autorizadas (D N° 42.575-23 art.5-4).

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).

No obstante, a partir del **27-4-2022**, se aplica un **tipo** del **3%** a la cuantía de:

- ♦ los **pagos** realizados en **moneda extranjera** o en **criptoactivos** no venezolanos, realizados por personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, mediante bancos venezolanos sin la intermediación de bancos extranjeros intermediarios (LIGTF art.13).
- ♦ los **pagos** realizados en **moneda extranjera** o en **criptoactivos**, realizados por personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, a personas calificadas como **grandes contribuyentes**, sin mediación de entidades financieras (LIGTF art 4-6) (LIGTF art.13).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina por períodos **periodos 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 (LIGTF art.16-1).
- ♦ 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 (LIGTF art.16-2).
- ♦ La **declaración** y **pago** del impuesto debe efectuarse de acuerdo con las normas establecidas por la Administración Tributaria (LIGTF art.16 párrafo único).

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. Impuestos sobre la Renta
- II. Impuestos sobre la Propiedad
- III. Otros

I. Impuestos sobre la Renta

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 Parcial de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar y de su Clasificador de Actividades Económicas N° 4825/22, de 23-6-2022 –Alcaldía de Caracas - IAE)

Hecho imponible

(Ord. 4825/22 art.3)

El **hecho imponible** del IAE está constituido por el **ejercicio (habitual o transitorio, eventual o permanente)** 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. 4825/22-A art.5).

Se considera **contribuyente** a los **sujetos pasivos** respecto de los cuales se verifica el **hecho imponible** (Ord. 4825/22 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. 4825/22 art.7).

Base imponible

(Ord 4825/22 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 se permite aplicar ninguna **deducción** a los **ingresos brutos**, salvo las previstas en esta norma.

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** (Ord 4825/22 art.8 párrafo 1º).
- ◆ **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 (Ord 4825/22 art.8 párrafo 2º).
- ◆ **Casinos y salas de bingo:** por las **cuantías** de dinero no destinado al pago de premios (Ord 4825/22 art.8 párrafo 3º).
- ◆ **Concesionarios de vehículos:** por el **margen** de **comercialización** o el **producto** o **porcentaje** de **ganancia** percibido (Ord 4825/22 art.8 párrafo 4º).

Tipo de gravamen

La **cuantía** del IAE se determina (Ord 4825/22 art.38):

- ◆ Aplicando a la **cuantía** de la **base imponible (ingresos brutos)** los **tipos** de **gravamen** indicados en el Anexo Único de la Tabla del Clasificador de Actividades Económicas, para cada actividad desarrollada por los sujetos pasivos **vigente** desde **2023**. (Ord 4825/22 art.38-1).
- ◆ 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 (Ord 4825/22 art.38-2):
 - 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.

No obstante, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades tributaria de los estados y los municipios, a partir del **11-11-23**, se establece una **armonización** de este impuesto, que establece unos **límites** a las **bases** y los **tipos** de **gravamen** que deben ser aplicados a partir de **2024**.

Liquidación y pago del impuesto

Los **sujetos pasivos** del impuesto deben presentar una **declaración jurada mensual** correspondiente a los **ingresos brutos** del mes anterior, en los **10** 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 (Ord. 4631-A art.35).

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).

Los **contribuyentes** que **declaran, pagan y reportan** el **pago** en los primeros **8** días, disfrutan de un **descuento** del **5%** (Ord. 4825/22 art.35 párrafo único).

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. 4631 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. 4631 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. 4631 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. 4631 art.6):

- ◆ **Inmuebles de uso residencial** (Ord. 4631 art.6-A):
 - Vivienda principal: **0,35%**
 - Vivienda secundaria: **0,50%**
- ◆ **Inmuebles de uso comercial o industrial** (Ord. 4631 art.6-B):
 - 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. 4631 art.7).

Los **terrenos sin construir** en suelo urbanizable tributan con una **reducción** del **50%** (Ord. 4631 art.8).

Exenciones

Se aplica una **exención** del impuesto a los siguientes **inmuebles** (Ord. 4631 art.13):

- ◆ **Pertenecientes al dominio** (público o privado) de la República, del Distrito o de entes públicos, utilizados para actividades de servicios públicos (Ord. 4631 art.13-a).
- ◆ **Propiedad del municipio** (Ord. 4631 art.13-b).
- ◆ Los **templos religiosos** (Ord. 4631 art.13-c).
- ◆ **Particulares**, destinados al **deporte** y actividades **recreativas** sin fines de lucro (Ord. 4631 art.13-e).
- ◆ **Ocupados por instituciones docentes** públicas (Ord. 4631 art.13-f).
- ◆ **Particulares**, destinados a **finés benéficos, científicos**, etc. (Ord. 4631 art.13-g).
- ◆ **Ocupados ilegalmente** (Ord. 4631 art.13-h).
- ◆ La **vivienda principal** de personas mayores de **60** años y pensionistas mayores de **55** años (Ord. 4631 art.13-i).
- ◆ **Calificados como vivienda principal** (Ord. 4631 art.13-j).

Por otra parte, la autoridad municipal puede **exonerar** durante un plazo máximo de **1** año a los siguientes inmuebles (Ord. 4631 art.14):

- ◆ **Ocupados temporalmente** para la realización de obras de **utilidad pública** (Ord. 4631 art.14-a).
- ◆ **Inhabitables** a causa de calamidades públicas (Ord. 4631 art.14-b).
- ◆ **Propiedad de cooperativas** debidamente calificadas (Ord. 4631 art.14-c).

Liquidación y pago del impuesto

(Ord. 4631 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. 4647-6/21 art.1).

Base imponible

(Ord. 4647-6/21 art.12)

La **base imponible** está anclada al valor del **Petro** y es abonada en **Bolívares**, de acuerdo con la clasificación de los vehículos mostrada a continuación.

Tipo de gravamen

La normativa del impuesto establece la siguiente clasificación de los **tipos de gravamen** aplicados a los vehículos gravados, que se aplica en **2023** (Ord. 4647-6/21 art.6):

1. Motos		Petros
a	Comercial o de paseo con una cilindrada menor de 200 cc	0,05
b	Comercial o de paseo con una cilindrada mayor de 200 cc hasta 400 cc	0,11
c	Comercial o de paseo con una cilindrada mayor de 400 cc	0,21
d	Deportiva de cualquier cilindrada	0,32
2. Automóviles de uso particular		Petros
a	Hasta 1.000 Kg	0,13
b	Desde 1.001 Kg. Hasta 2.000 Kg	0,22
c	Desde 2.001 Kg. en adelante	0,32
d	Limusina	0,85
e	Automóviles de colección	0,85
3. Vehículos para transporte de pasajeros		Petros
a	hasta 6 puestos	0,21
b	de 7 a 15 puestos	0,32
c	de 16 a 24 puestos	0,43
d	de 25 a 32 puestos	0,53
e	más de 32 puestos	0,64
4. Vehículos de carga		Petros
a	hasta 1,5 toneladas	0,43
b	Más de 1,5 toneladas hasta 3,5 toneladas	0,53
c	Más de 3,5 toneladas hasta 7,5 toneladas	0,63
d	Chutos y camiones de más de 7,5 toneladas	0,75
e	Remolques, semi-remolques de más de dos ejes	0,85
f	Grúas mecánicas e hidráulicas	0,95

5. Vehículos escolares		Petros
a	hasta 6 puestos	0,13
b	más de 6 hasta 15 puestos	0,21
c	de 16 puestos en adelante	0,32
6. Vehículos especiales		Petros
a	Ambulancias y carrozas fúnebres	0,63
b	Motorhome	0,75
c	Vehículo tipo tráiler	0,63
d	Compactadoras hidráulicas	0,75
e	Mezcladora hidráulica	0,75
7. Vehículos no incluidos en este clasificador		0,64

Exenciones

(Ord. 4647-6/21 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

El impuesto se **determina** y **liquida anualmente**. El **ingreso** se efectúa en las oficinas municipales durante el **primer trimestre** de cada año (Ord. 4647-6/21 art.8). Los **contribuyentes** que abonan el impuesto en el primer mes del año disfrutan de una **reducción** del **10%** de la **cuantía** del impuesto (Ord. 4647-6/21 art.9).

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; Ordenanza de Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos 4647-8/21, de 21-1-2021 – 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 4647-8/21 art.2-h)

Está constituido por la realización del espectáculo o diversión comprometida al público.

Sujeto pasivo

(Ordenanza 4647-8/21 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 4647-8/21 art.2-i)

Está constituida por el **precio** de billete de entrada, excluidos otros impuestos aplicados al espectáculo o diversión.

Tipo de gravamen

(Ordenanza 4647-8/21 art.86)

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 4647-8/21 art.87). El **agente de percepción** está obligado a efectuar el **ingreso** del impuesto, en un plazo de **5 días**, en las oficinas de la SUMAR u otro organismo autorizado por el municipio de Caracas (Ordenanza 4647-8/21 art.90).

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; Reforma de la Ordenanza de Impuestos sobre Juegos y Apuestas Lícitas N° 4647-7, de 21-1-21)

Esta Ordenanza establece el denominado *Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas*, que se aplica a las **loterías, máquinas electrónicas, espectáculos hípicos y deportivos** (ORD 4647-7-21 art.1).

Hecho imponible

Está constituido por la **adquisición**, por personas (naturales o jurídicas), de **instrumentos de juego** (cupones, vales, billetes, boletos, tickets, cartones, formularios, fichas o similares), para participar en **juegos** (loterías, bingos, carreras de caballos, etc.) y **apuestas** (instantáneas, deportivas, etc.) a través de (máquinas, televisión, monitores, computadoras, señales satelitales u otras pantallas) organizados por entidades públicas o privadas autorizadas en la jurisdicción del Distrito Capital (ORD 4647-7-21 art.22 y 23).

El impuesto se **devenga** en el momento de **adquisición** los **instrumentos del juego** anteriormente citados por los **apostantes**. En caso de **juegos y apuestas electrónicas**, el **devengo** se produce en el momento de cierre de la recepción de las jugadas o apuestas (ORD 4647-7-21 art.25).

Sujeto pasivo

La normativa establece una distinción entre los:

- ♦ **Sujetos pasivos** obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales, clasificados como **contribuyentes o responsables** (ORD 4647-7-21 art.29).
 - Son **contribuyentes**, las personas (naturales o jurídicas), **participantes** en los juegos o apuestas que adquieren los instrumentos de juego (ORD 4647-7-21 art.30).
 - Son **responsables**, los **agentes de retención o percepción** del impuesto (ORD 4647-7-21 art.31):

Base imponible

Está constituida por el **precio o valor facial** del instrumento de juego, es decir, la **cuantía apostada** (ORD 4647-7-21 art.24).

Tipo de gravamen

El impuesto se aplica a un **tipo del 4%** sobre la **base imponible** (ORD 4647-7-21 art.26).

En caso de **apuestas en juegos nacionales**, también se aplica un **tipo del 4%** sobre las apuestas realizadas en la jurisdicción del distrito Capital (ORD 4647-7-21 art.27).

Exenciones

Los alcaldes pueden **exonerar** (total o parcialmente) del **pago del impuesto** en el municipio, en caso de juegos y apuestas promovidas por determinadas **instituciones sin fines de lucro** que destinan las cuantías apostadas en beneficio propio o de terceros (ORD 4647-7-21 art.59).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se abona por los **contribuyentes** a los **responsables**, en el momento de **adquisición** de los **instrumentos de juego**, o de la **participación** en los **juegos o apuestas**. En todos los casos, debe constar el **tipo del 4% del impuesto retenido** en el **instrumento de juego** (ORD 4647-7-21 art.34).

Los **agentes de percepción o retención** deben **ingresar el impuesto retenido** en los **5** primeros días hábiles de cada mes, en las oficinas bancarias receptoras de fondos municipales, mediante la planilla de liquidación suministrada por la Administración Municipal Tributaria (ORD 4647-7-21 art.35).

Asimismo, los **agentes de percepción o retención** deben presentar **mensualmente** en la Superintendencia Municipal de Administración y Recaudación (**SUMAR**) una **declaración jurada de los ingresos brutos** obtenidos en el mes anterior (ORD 4647-7-21 art.36).

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; Reforma de la Ordenanza de Impuestos sobre Propaganda y Publicidad Comercial en el Distrito Capital N° 4710-21, de 27-7-21)

El denominado *Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial* se aplica sobre todo tipo de avisos, anuncios o imágenes publicitarias exhibidas, proyectadas o instaladas en bienes del dominio público municipales o en inmuebles privados visibles por el público; los impresos repartidos en las vías públicas o trasladados en vehículos, dentro de la jurisdicción del Distrito Capital (ORD 4710-21 art.1)

Hecho imponible

Está constituido por el **ejercicio** de estas **actividades** en el municipio de Caracas (ORD 4710-21 art.16).

Por el contrario, no constituye **hecho imponible** y, por tanto, quedan **exentos** (ORD 4710-21 art.77)

- ◆ Los anuncios fijos de profesionales o artistas (nombre, teléfono, profesión, arte, oficio o especialidad y dirección), ubicados en inmuebles, siempre que no excedan de **2,00 m²** (ORD 4710-21 art.77-1).
- ◆ Los carteles, anuncios y publicaciones de ofertas o demandas de trabajo, cuyo tamaño no exceda de **2,00 m²** (ORD 4710-21 art.77-2).
- ◆ Las marcas de fábrica en automóviles, carrocerías y demás distintivos de la marca (ORD 4710-21 art.77-3).
- ◆ Las inscripciones de (autores, fabricantes y fundidores) en monumentos, pedestales, lápidas, cruces, alegorías y figuras religiosas, artísticas o decorativas, cuya superficie no exceda de **2,00 m²** (ORD 4710-21 art.77-4).
- ◆ La Propaganda o Publicidad oficial no comercial destinada a la promoción del turismo en Venezuela (ORD 4710-21 art.77-5).

- ◆ Los letreros de (firmas, razón social, nombre comercial de oficinas, personas jurídicas o negocios), esculpidos, pintados o colocados en las fachadas de los edificios de empresas, cuya superficie no exceda de **2,00 m²** (ORD 4710-21 art.77-6).
- ◆ Los destinados a campañas de salud y prevención o mensajes institucionales, sin contenido comercial (ORD 4710-21 art.77-7).
- ◆ Los avisos de ingenieros y constructores de edificios y obras de una superficie no mayor de **1,00 m²** (ORD 4710-21 art.77-8).
- ◆ Los anuncios de identificación de colegios e institutos educativos reconocidos (ORD 4710-21 art.77-9).
- ◆ Los avisos de templos, bibliotecas y otras instituciones deportivas y benéficas (ORD 4710-21 art.77-10).

Asimismo, se aplican una **exención** a los medios publicitarios públicos institucionales que informan de obras públicas en construcción (ORD 4710-21 art.76)

Sujeto pasivo

Se consideran **sujetos pasivos contribuyentes** del impuesto a los **anunciantes** (ORD 4710-21 art.12).

Base imponible

La Superintendencia Municipal de Administración y Recaudación (SUMAR), está obligada a establecer el impuesto de acuerdo con la **base imponible** asignada a cada uno de los hechos gravados, de acuerdo con el tipo de propaganda o publicidad comercial, el sistema métrico decimal, la cantidad de ejemplares o de tiempo, multiplicándolos por el valor expresado en **Petros** (ORD 4710-21 art.20).

Tipo de gravamen

La Ordenanza establece una amplia lista de **tipos impositivos** aplicables a los **hechos impositivos gravados**, cuyo pago se establece en **Bolívares** anclados al valor del **Petro** (PTR).

Liquidación y pago del impuesto

El impuesto se determina con carácter **anual, mensual**, o por el **tiempo previsto** para cada uno de los **hechos gravados**, contados a partir de la fecha de su inicio (ORD 4710-21 art.22).

El impuesto determinado **anualmente**, que se abona en **enero, disfruta** de un **descuento** del **10%** (ORD 4710-21 art.23).

Las personas (naturales o jurídicas) dedicadas anualmente a actividades de Propaganda o Publicidad Comercial, deben presentar una **declaración** a la Superintendencia Municipal de Administración y Recaudación (SUMAR), en noviembre de cada año, informando sobre la Propaganda o Publicidad que continúa siendo divulgada, difundida o exhibida en el año siguiente, incluyendo la **determinación** del **impuesto** (ORD 4710-21 art.26).

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 determina como un porcentaje del **salario** del **empleado** (LOSSES art.114; LSS art.58; RLSS art.83). Dicho salario no puede exceder de **5 salarios mínimos mensuales**. El **salario mínimo mensual** a partir del 15 de marzo de **2022** asciende a **Bs. 130,00**. 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

Contribuciones	Base	Base de contribución (límites)	Empleadores (%)	Empleados (%)
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 ingreso 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



ciat@ciat.org

