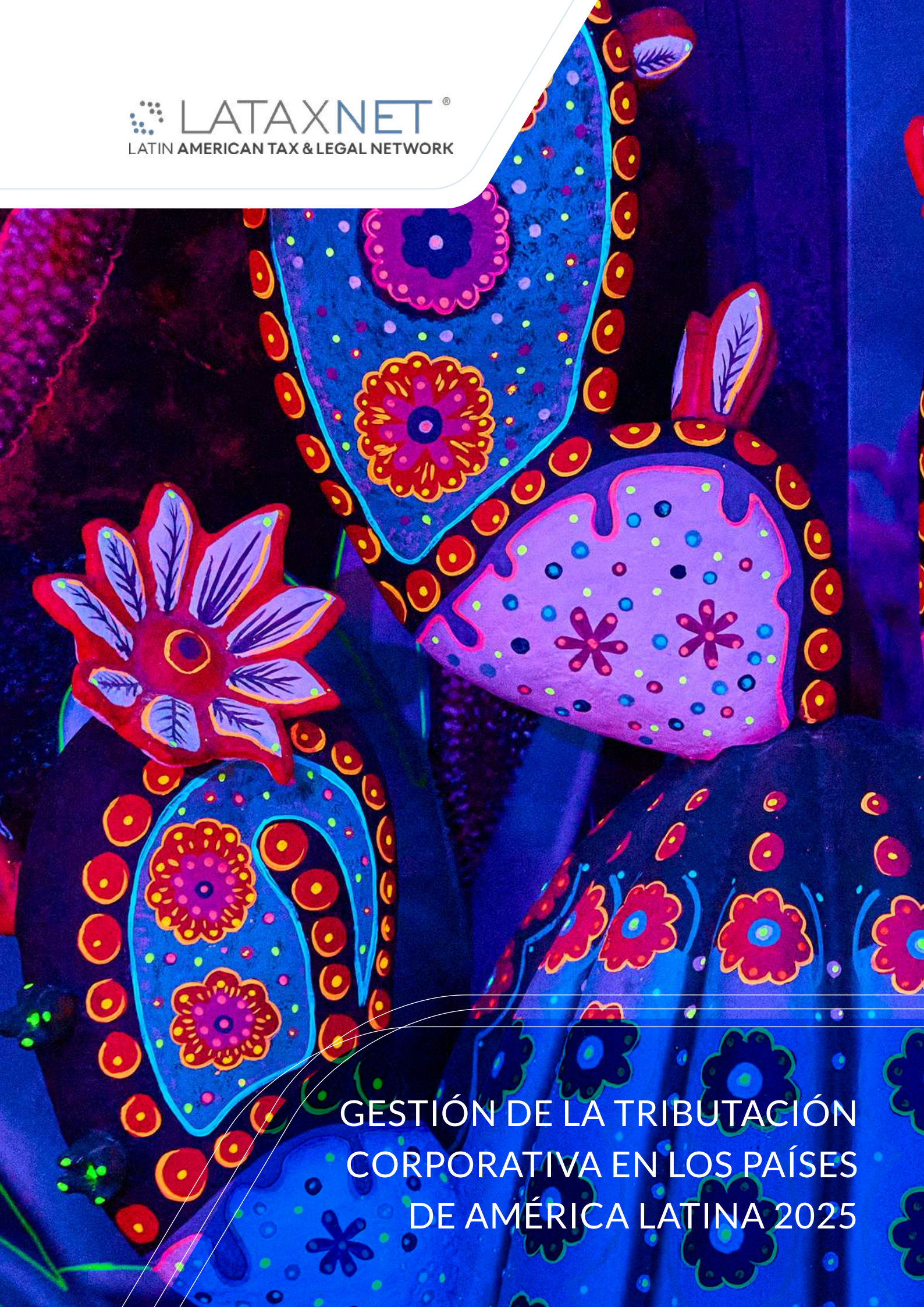
LATAXNET®
LATIN AMERICAN TAX & LEGAL NETWORK



GESTIÓN DE LA TRIBUTACIÓN CORPORATIVA EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA 2025

LATAXNET

Latin American Tax & Legal Network

Somos una red de asesores conformada por firmas profesionales en América Latina y el Caribe.

La red fue creada con el propósito de ofrecer el más alto nivel de servicios de asesoría en los países miembros, con un énfasis especial en mantener a nuestros clientes actualizados sobre los desarrollos más recientes

Nuestra estructura organizacional nos permite compartir experiencias y conocimientos profesionales, siempre considerando la perspectiva y la realidad de cada país. La experiencia acumulada en materia legal y tributaria a nivel hemisférico, junto con el intercambio constante de información sobre las últimas tendencias fiscales, garantiza que nuestros clientes estén bien informados y preparados para enfrentar sus desafíos tributarios.

LATAXNET®
LATIN AMERICAN TAX & LEGAL NETWORK

wts global

QUE NOS HACE ÚNICOS

LATAXNET es una red tributaria de oficinas latinoamericanas altamente especializadas, que cubre 17 países, desde México hasta Argentina. Desde su fundación en 2003, el objetivo de LATAXNET ha sido ofrecer servicios de asesoramiento tributario y jurídica en todos los países participantes, combinando los más modernos conocimientos jurídicos y tributarios con la comprensión de las particularidades de cada sistema tributario jurisdiccional latinoamericano y sus prácticas. De esta manera, LATAXNET ofrece a su base de clientes una plataforma para abordaje consistente y coordinado para estructuración y atención a sus obligaciones fiscales y jurídicas derivados de sus inversiones en toda Latinoamérica, ofreciendo conocimientos acumulados y sinergias resultantes de dos décadas de experiencia compartida.

Podemos decir con orgullo que nuestra experiencia acumulada y nuestro profundo conocimiento en el tratamiento de las cuestiones tributarias de nuestros clientes se ve reforzada por nuestra visión compartida de influir positivamente en la política fiscal así como en la práctica y cumplimiento tributarios en América Latina, a través del intercambio de ideas en el ambiente académico asociaciones profesionales internacionales, cámaras y asociaciones regionales, y con las autoridades competentes y el poder judicial.

QUÉ HACEMOS

LATAXNET ofrece servicios integrados de consultoría tributaria en América Latina, Centroamérica y el Caribe, proponiendo soluciones multijurisdiccionales que toman en cuenta las oportunidades que presenta la legislación de cada país. Somos una red de expertos que forman parte de algunos de los despachos profesionales independientes más renombrados de la región, organizada con el objetivo de ofrecer servicios tributarios y jurídicos de la más alta calidad.

www.lataxnet.net

© Lataxnet, 2021 All rights reserved. No part of of this publication may be reproduced without the prior permission of Lataxnet

LATAXNET®
LATIN AMERICAN TAX & LEGAL NETWORK

CONTENIDO

Capítulo de Argentina	5
Capítulo de Bolivia	28
Capítulo de Brasil	41
Capítulo de Chile	72
Capítulo de Colombia	98
Capítulo de Costa Rica	143
Capítulo de República Dominicana	154
Capítulo de Ecuador	182
Capítulo de El Salvador	236
Capítulo de Guatemala	245
Capítulo de Honduras	256
Capítulo de México	277
Capítulo de Panamá	313
Capítulo de Paraguay	327
Capítulo de Perú	343
Capítulo de Uruguay	353
Capítulo de Venezuela	376

ARGENTINA ROSSO ALBA & ROUGÈS ABOGADOS

ROSSO ALBA
Rosso Alba & Rougès

FIRMA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.rossoalba.com
(5411) 4877-7000/05/06
311 Corrientes Avenue, 11th floor
(C1043AAD)
Buenos Aires, Argentina

SOCIOS DE CONTACTO:

Cristian E. Rosso Alba
crossoalba@rayrlaw.com

Juan Marcos Rougès
jrouges@rayrlaw.com

Christian Fleischer
cfleischer@rayrlaw.com

María Cecilia Burgos Baranda
cburgosbaranda@rayrlaw.com

Daniel Dominguez
ddominguez@rayrlaw.com

ASPECTOS DESTACADOS

TASAS IMPOSITIVAS A NIVEL NACIONAL:	
Impuesto a las ganancias de las personas jurídicas:	25 %, 30 % y 35 %[1]
Impuesto a las ganancias de capital (acciones, bonos y otros valores):	25 %, 30 % y 35 %[2] (empresas locales, sucursales y otros contribuyentes empresariales) 5 o 15 %[3] Impuesto a las ganancias (contribuyentes particulares locales) 5 % o 15 % Impuesto sobre las ganancias[4] (beneficiarios extranjeros)
Impuesto a las ganancias (otras ganancias de capital, como intereses):	25 %, 30 % y 35 % (empresas locales, sucursales y otros contribuyentes empresariales) 35 %[5] (contribuyentes particulares locales)
Beneficios inmobiliarios:	25 %, 30 % y 35 %[6] (empresas locales, sucursales y otros contribuyentes empresariales) 15 %[7] (contribuyentes particulares locales)
Impuesto a las ganancias de las sucursales:	25 %, 30 % y 35 %[8]

1 La Ley N.º 27.630, publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021, estableció una escala con tres tramos de tasas impositivas del 25 %, 30 % y 35 % respectivamente, que se aplica según la ganancia imponible acumulada de la entidad. Además, la Ley N.º 27.346, publicada en el Boletín Oficial el 27 de diciembre de 2016, introdujo una tasa impositiva específica (41,5 %) para el impuesto a las ganancias en el caso de rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos y las apuestas realizadas a través de máquinas de juego electrónicas y/o apuestas automatizadas y/o a través de plataformas digitales, incluso si son obtenidos por personas físicas o jurídicas. Asimismo, el régimen creó (i) un impuesto específico sobre los juegos de azar a través de máquinas electrónicas de juego o apuestas automáticas y (ii) un impuesto indirecto sobre las apuestas en línea a través de cualquier tipo de plataforma digital que utilice Internet, independientemente de la ubicación de los servidores.

2 La Ley N.º 27.630, publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021, estableció una escala con tres tramos de tasas impositivas del 25 %, 30 % y 35 % respectivamente, que se aplica en función de la ganancia imponible acumulada de la entidad.

3 Impuesto cedular: la tasa aplicable depende del tipo de instrumento, la moneda y el procedimiento de ajuste. Quedan exentos los resultados de la venta, transferencia o enajenación de acciones, valores representativos de acciones, certificados de depósito de acciones, bonos públicos, obligaciones negociables, cuotas de fondos de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y acuerdos similares que se realicen a través de bolsas de valores o mercados bursátiles autorizados por la Comisión Nacional de Valores de Argentina.

4 La tasa aplicable depende del tipo de instrumento, la moneda y el procedimiento de ajuste. La tasa del 5 % o del 15 % se aplica sobre una ganancia neta estimada del 90 % del importe de la transacción, lo que supone una carga fiscal final del 4,5 % o del 13,5 % del precio de venta bruto. Quedan exentos los resultados de la venta, transferencia o enajenación de acciones, títulos representativos de acciones y certificados de depósito de acciones que se realicen a través de bolsas de valores o mercados bursátiles autorizados por la Comisión Nacional de Valores de la Argentina, así como los resultados derivados de inversiones en títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas de fondos de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y acuerdos similares.

5 La Ley N.º 27.451 eliminó el impuesto cedular para las ganancias derivadas de intereses. Por lo tanto, se aplica la tasa impositiva general del 35 %.

6 La Ley N.º 27.630, publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021, estableció una escala con tres tramos impositivos del 25 %, 30 % y 35 %, respectivamente, que se aplica en función de la ganancia imponible acumulada de la entidad.

7 Se aplica una tasa impositiva del 15 % sobre las ganancias de capital a la venta de bienes inmuebles realizada por personas físicas, para las propiedades adquiridas a partir del 1 de enero de 2018.

8 La Ley N.º 27.630, publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021, estableció una escala con tres tramos de tasas impositivas del 25 %, 30 % y 35 %, respectivamente, que se aplica en función de la ganancia imponible acumulada de la entidad.

Retención de impuestos sobre:	
- Intereses:	15,05 % / 35 %
- Regalías:	21 % / 28 % / 31,5 %
- Otros servicios:	31,5
Plazo de compensación de quebrantos impositivos:	5 años
Normas sobre precios de transferencia:	Similares a los de la OCDE[9]
Reorganizaciones libres de impuestos:	i) fusiones; ii) reorganizaciones divisivas, y iii) ventas y transferencias dentro de un grupo económico.
IVA sobre las ventas:	21 %[10]
IVA sobre los servicios:	21 %
IVA sobre las importaciones:	21 %
Derechos de aduana:	del 0 % al 35 %
Impuestos internos[11] :	0,1 % a 75 %
Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios (transferencias):	0,6 %[12]
Impuesto sobre los Bienes Personales :[13]	0,5 % a 1,5 %
Tasas impositivas locales[14] :	
Impuesto sobre el timbre (documental)[15] :	1 %
Impuesto sobre el volumen de negocios bruto:	1 % a 7 %

FISCALIDAD DE LOS TRATADOS:

Países[16]	Intereses	Dividendos	Regalías
Australia	12	10 %[17] / 15 %	10 % / 15

9 Excepto para las materias primas, los criterios de selección de la parte testeada (i.e. *tested party rules*) y otras excepciones preestablecidas.

10 Existen tasas diferenciales más bajas (10,5 %) y más altas (27 %).

11 Los bienes sujetos a impuestos especiales son: cigarrillos (70 %), bebidas alcohólicas (20 %-26 %), automóviles y determinados motores (20-25 %); seguros (0,1 %-23 %); servicios de telefonía móvil y satelital (5-5,26 %), entre otros.

12 Se aplica una tasa incrementada del 1,2 % siempre que se haya sustituido el uso de una cuenta corriente. El impuesto retenido es parcialmente deducible de otros impuestos federales.

13 La Ley N.º 27.743 reduce gradualmente las tasas hasta el 0,25 % en 2027, unifica las tasas para los activos ubicados en el país y en el extranjero, y aumenta el mínimo libre de impuestos a 100.000.000 AR$ para los activos generales y a 350.000.000 AR$ para las residencias principales. Además, la Ley N.º 27.743 establece un régimen especial de pago anticipado para los períodos comprendidos entre 2023 y 2027, con una tasa del 0,45 % por período impositivo, basada en la base imponible al 31 de diciembre de 2023.

14 Se hace referencia a las tasas más habituales, pero pueden aplicarse otras tasas en determinadas jurisdicciones.

15 Los gobiernos locales se habían comprometido a eliminar este impuesto para 2023 («Consenso Fiscal», firmado el 16 de noviembre de 2017 y el 13 de septiembre de 2018). Sin embargo, el «Consenso Fiscal» fue suspendido el 17 de diciembre de 2019.

16 Se negociaron convenios de doble imposición con Colombia e Israel, pero aún no se han suscrito.

17 Si están franqueados, según las leyes australianas sobre el impuesto sobre la renta y sujetos a un máximo del 15 % en otros casos.

Austria[18]	12	10 %[19] /15 %	3 %/ 5 %/ 10 %/ 15 %
Bélgica	12	10 %[20] / 15 %	3 %/ 5 %/ 10 %/ 15 %
Bolivia[21]	Sin límites	Sin límites	Sin límites
Brasil[22]	15	10 %[23] / 15 %	10 % /15 %
Canadá	12,5	10 %[24] /15 %	3 % /5 % /10 % /15 %
Chile[25]	4 % / 12 % / 15 %[26]	10 %[27] / 15 %	3 % /10 % /15 %
China[28]	12	10 %[29] /15 %	3 %/5 %/7 %/10 %
Dinamarca	12	10 %[30] / 15 %	3 % /5 % /10 % /15 %
Finlandia	15	10 %[31] / 15 %	3 % / 5 % / 10 % / 15 %
Francia[32]	20	15	18
Alemania[33]	10 %[34] / 15 %	15	15
Gran Bretaña	12	10 %[35] /15 %	3 %/5 %/10 %/15 %
Italia	20	15	10 %/18 %

18 Negociado. Aún no aprobado por la legislación nacional. El poder legislativo aprobó su procedimiento parlamentario el 15 de mayo. Sin embargo, la ley aún no ha sido aprobada por el poder legislativo nacional, por lo que el CDI aún no ha entrado en vigor.

19 El impuesto no puede exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en otros casos.

20 El impuesto no puede superar el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

21 Este tratado no establece límites específicos a los impuestos, sino que especifica qué país tiene jurisdicción para imponer impuestos.

22 El Protocolo de Enmienda entró en vigor el 29 de julio de 2018.

23 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

24 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

25 El tratado entró en vigor el 11 de octubre de 2016 y comenzó a aplicarse el 1 de enero de 2017, tanto para las cargas fiscales anuales como para las retenciones en origen sobre los ingresos.

26 El límite del 4 % se aplica si los intereses proceden de la venta de equipos comerciales o industriales. El límite del 12 % se aplica si los intereses proceden de préstamos bancarios o de bonos u otros valores negociables que se cotizan de forma regular y sustancial en mercados bursátiles conocidos. El límite del 15 % se aplica en todos los demás casos.

27 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

28 El tratado entró en vigor el 18 de octubre de 2024 y comenzó a surtir efecto el 1 de enero de 2025.

29 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital (durante un período de 365 días que incluye el día en que se pagan los dividendos) y el 15 % en los demás casos.

30 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

31 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

32 Se ha firmado un protocolo que modifica el CDI, pero aún no ha sido aprobado por la legislación nacional.

33 El protocolo por el que se modifica el CDI se ha negociado, pero aún no ha sido suscrito por ambos Estados.

34 El límite del 10 % se aplica si los intereses proceden de préstamos bancarios o de ventas de equipos comerciales o industriales. El límite del 15 % se aplica en todos los demás casos.

35 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

Japón[36]	12	10[37] /15	3 %/5 %/10
Luxemburgo[38]	12	10 %[39] /15 %	3 %/5 %/10
México[40]	12	10 % / 15[41]	10 % /15 %
Países Bajos	12	10 %[42] /15 %	3 %/5 %/10 %/15
Noruega	12,5	10 %[43] /15 %	3 %/ 5 %/10 %/15 %
Qatar[44]	12	5 %/10 %/15 %[45]	10
Rusia	15	10[46] 15	15
España[47]	12	10 %[48] /15 %	3 % / 5 %/10 %/15 %
Suecia	12,5	10 %[49] /15 %	3 %/5 %/10 %/15 %
Suiza	12	10 %[50] /15 %	3 %/5 %/10 %/15 %
Turquía[51]	12	10 %[52] /15 %	3 %/5 %/10
Emiratos Árabes Unidos[53]	12	10 %[54] /15 %	10

36 Negociado. Aún no aprobado porel poder legislativo nacional.

37 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

38 Negociado. Aún no aprobado por el poder legislativo nacional.

39 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

40 El tratado entró en vigor el 23 de agosto de 2017 y comenzó a surtir efecto el 1 de enero de 2018.

41 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

42 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

43 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

44 El tratado entró en vigor el 19 de abril de 2018 y comenzó a surtir efecto el 31 de enero de 2021.

45 El impuesto no podrá exceder: el 5 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es el Gobierno de un Estado contratante, o el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

46 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

47 Tras la derogación unilateral por parte de Argentina del Tratado de 1994 en julio de 2012, se ha negociado, firmado y ratificado un nuevo tratado mediante la Ley N.º 26.918. Según sus disposiciones, el acuerdo, que entró en vigor el 24 de diciembre de 2013, se aplicará con carácter retroactivo, desde el 2 de enero de 2013, a fin de evitar la falta de protección contra la doble imposición de las empresas españolas que invierten en Argentina.

48 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una empresa que posea al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

49 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

50 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

51 El tratado entró en vigor el 9 de septiembre de 2024 y comenzó a surtir efecto el 1 de enero de 2025.

52 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 25 % del capital (durante un período de 365 días que incluya el día en que se paguen los dividendos) y el 15 % en los demás casos.

53 El tratado entró en vigor el 4 de febrero de 2019 y se aplicará a partir del 1 de enero de 2020.

54 El impuesto no podrá exceder el 10 % de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 25 % del capital y el 15 % en los demás casos.

El 23 de abril de 2012, Argentina y Uruguay firmaron un acuerdo para el intercambio de información fiscal. El acuerdo estipula que las autoridades competentes se prestarán asistencia mutua mediante el intercambio de información pertinente en materia de impuestos y asuntos penales tributarios. Para obtener dicha información, los Estados se enviarán mutuamente una solicitud de información, en la que se indicará la identidad de la persona investigada, la naturaleza de la información requerida, el período durante el cual se solicita la información y las razones para considerar que la información es pertinente. Este acuerdo también establece un mecanismo de crédito fiscal para la eliminación de la doble imposición.

El 23 de diciembre de 2016, Argentina y los Estados Unidos de América («EE. UU.») firmaron un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal («TIEA»), en vigor desde el 13 de diciembre de 2017. El TIEA permite el intercambio de información fiscal «previa solicitud» entre ambos países, en determinadas circunstancias. A pesar de ello, la información debe proporcionarse tanto si la parte solicitante la necesita para sus propios fines fiscales como si la conducta investigada constituiría un delito según las leyes de dicha parte. Además, el acuerdo pretende evitar las «expediciones de pesca» y, por lo tanto, se han diseñado directrices de cumplimiento para el intercambio de información, con instrucciones claras para proporcionar la información con el mayor grado de especificidad posible.

El objetivo del Acuerdo es permitir a ambos países intercambiar la información pertinente para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, la recuperación y ejecución de créditos tributarios, así como la investigación o el enjuiciamiento de asuntos fiscales. Incluye todos los impuestos federales en el caso de los Estados Unidos y todos los impuestos nacionales administrados por la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) en el caso de Argentina, incluidos los impuestos idénticos o sustancialmente similares que se impongan en cualquiera de los dos Estados contratantes después de la fecha de la firma del mentado acuerdo.

Además, el 5 de diciembre de 2022, los gobiernos de Argentina y Estados Unidos firmaron un Acuerdo Intergubernamental (IGA, por sus siglas en inglés) con el fin de facilitar la implementación de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés) de Estados Unidos y permitir el intercambio automático y recíproco de información tributaria entre ambos países. El IGA entró en vigor el 1 de enero de 2023, lo que permite el intercambio de información relativa a los períodos impositivos que comienzan en dicha fecha.

> De acuerdo con lo dispuesto en el IGA, Estados Unidos recopilará y enviará a Argentina el nombre, la dirección y la identificación fiscal de cualquier persona residente en Argentina que sea titular de una cuenta abierta en instituciones financieras estadounidenses, en la medida en que se hayan recibido en dichas cuentas intereses (por un importe mínimo de 10 dólares estadounidenses al año), dividendos u otros ingresos procedentes de fuentes estadounidenses.

Además, la información recibida también incluirá el número de cuenta, el nombre y el número de identificación de la institución financiera en los Estados Unidos y el importe bruto de los ingresos percibidos (intereses, dividendos, otros ingresos).

El 7 de mayo de 2025, Argentina ratificó formalmente el Convenio Multilateral de la OCDE para aplicar medidas relacionadas con los convenios fiscales a fin de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), comúnmente conocido como Instrumento Multilateral (MLI), mediante la promulgación de la Ley N.º 27.788[55] . Esta ratificación supone un paso importante en la alineación de Argentina con las normas mundiales de transparencia fiscal y lucha contra la evasión promovidas por la OCDE y el G20.

55 Ley Nº 27.788, publicada en el Boletín Oficial el 28 de mayo de 2025.

El MLI permite la rápida modificación de los tratados fiscales bilaterales existentes de Argentina mediante la incorporación de disposiciones estandarizadas diseñadas para prevenir el abuso de los tratados, neutralizar los mecanismos híbridos de desajuste y mejorar los mecanismos de resolución de controversias. La ratificación de Argentina entrará en vigor tres meses después de que deposite su instrumento de ratificación ante la OCDE.

RESUMEN

1. Impuesto a las Ganancias

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Tasa del impuesto a las ganancias

La tasa impositiva general del impuesto a las ganancias aplicable para las entidades constituidas en Argentina, incluidas las sucursales o establecimientos permanentes de empresas extranjeras, varía entre el 25 % y el 35 %[56]. De hecho, la LIG establece una escala de alícuotas con tres tramos diferenciados en función del nivel de la ganancia neta imponible acumulada del contribuyente. Los tramos de tasa impositiva aplicables para el ejercicio fiscal 2025 son los siguientes[57]:

Ingresos netos de	Importe fijo	Tipo impositivo aplicable	Tipo impositivo por encima de
0 a 85 087,51	0	25	0
85 087,51 $ a 850 875,11 $	21 271,88	30	85 087,51
850 875,11 $ en adelante	251 008,16	35	850 875,11

Estos montos se actualizarán teniendo en cuenta la variación anual del Índice de Precios al Consumidor, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos de la República Argentina.

1.1.2. Base imponible

Todos los ingresos están sujetos al impuesto a las ganancias, salvo que la ley los excluya de la base imponible. Los ingresos excluidos se restan de los ingresos brutos. El resultado es la renta bruta imponible, de la que se deducen todos los gastos incurridos para obtenerla. El resultado después de las deducciones es la renta o ganancia neta imponible. Se restan los ingresos exentos, lo que da como resultado la base imponible a la que se aplica el tipo impositivo legal del 25 %, 30 % o 35 % para las personas jurídicas. El resultado de aplicar el tipo impositivo del 25 %, 30 % o 35 % es el impuesto a las ganancias resultante, del que se restan los créditos fiscales aplicables para obtener el impuesto a las ganancias a pagar.

56 La Ley N° 27.630, publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021, estableció una escala con tres tramos de tasas impositivas del 25 %, 30 % y 35 %, respectivamente, que se aplica en función de la renta imponible acumulada de la entidad.

57 Todos los importes de la tabla están denominados en dólares estadounidenses (1 USD = 1195 AR$).

[+] Suma de todos los ingresos

[=] Ingresos brutos

[–] Gastos deducibles

[–] Ingresos exentos

[=] Renta neta imponible (impuesto mínimo sobre la renta presunta)

[=] Base imponible

[*] Tipo impositivo del impuesto de sociedades del 30 %

[=] Impuesto sobre la renta resultante

[–] Créditos fiscales

[=] Impuesto a las ganancias a pagar

[=] Impuesto a las ganancias a pagar

1.1.3. Deducciones

Como regla general, todos los costos y gastos incurridos para obtener ganancias imponibles pueden deducirse, incluidos los costos de organización, los impuestos (excepto el impuesto a las ganancias, salvo por el *grossing up* pagado por un residente local en nombre de una parte contratante extranjera) y las donaciones a determinadas entidades, entre otros. La Ley de Impuesto a las Ganancias argentina ("LIG") incluye normas de capitalización exigua que imponen límites a la deducción de los pagos de intereses realizados a partes afiliadas en el contexto transfronterizo. Los gastos se asignan generalmente al ejercicio fiscal en el que se devengan.

La LIG permite la deducción de los siguientes conceptos:

a. Las pérdidas extraordinarias derivadas de riesgos naturales, robos o causas de fuerza mayor son deducibles en la medida en que no estén incluidas en seguros o indemnizadas de otro modo, siempre que se refieran a activos que generen ingresos imponibles.
b. Las pérdidas derivadas de delitos cometidos por empleados contra bienes de la empresa que contribuyan a la generación de ganancias imponibles son deducibles en la medida en que no estén cubiertas por un seguro o indemnizadas de otro modo.
c. Los honorarios pagados a los consejeros residentes son deducibles hasta el 25 % de los beneficios contables o el importe legal, lo que sea mayor. Los honorarios de los consejeros no residentes son deducibles hasta el 12,5 % de los beneficios contables si todos los beneficios se han distribuido en forma de dividendos.
d. Los gastos de representación son deducibles hasta un máximo del 1,5 % de los salarios pagados durante el año natural.
e. La LIG establece límites a la deducción de la depreciación y otros gastos relacionados con los automóviles.
f. Los pagos por asistencia técnica procedente del extranjero son deducibles hasta un 3 % de las ventas en las que se basan los honorarios o un 5 % de la inversión realizada como resultado de la asistencia.
g. Los gastos incurridos o las contribuciones realizadas al personal con fines de saneamiento, educación y mejora cultural son deducibles. En general, todos los pagos realizados en beneficio de los empleados son deducibles (por ejemplo, los pagos de bonificaciones de fin de año).

h. Los gastos y costes de puesta en marcha pueden deducirse a medida que se incurren, o capitalizarse y amortizarse durante un período de cinco años, a elección del contribuyente.

1.1.4. Depreciación

Los edificios utilizados para generar ganancias imponibles pueden deducirse a una tasa anual del 2 % calculada sobre el coste de dichos edificios. Se pueden utilizar otras tasas de amortización si están respaldadas técnicamente.

La depreciación anual de todos los demás activos depreciables utilizados para generar ganancias imponibles se determina dividiendo el costo de adquisición del activo por sus años estimados de vida útil (método de depreciación lineal). La LIG no establece tasas de depreciación estándar.

Se pueden utilizar otros métodos de depreciación, como los basados en unidades de producción o tiempo de uso, si están técnicamente justificados. La amortización del fondo de comercio, las marcas registradas y otros activos intangibles similares no es deducible, excepto cuando tienen una vida útil determinada.

A elección del contribuyente, los gastos de constitución pueden deducirse en el ejercicio en que se incurran o capitalizarse y amortizarse a lo largo de un período no superior a cinco años.

1.1.5. Precios de transferencia

Argentina tiene normas de precios de transferencia similares a las de la OCDE[58] aplicables a:

i. transacciones con empresas vinculadas;
ii. transacciones con partes ubicadas en paraísos fiscales[59] ;
iii. transacciones entre residentes argentinos y sus establecimientos permanentes situados en el extranjero; y
iv. transacciones realizadas por establecimientos permanentes situados en el extranjero (propiedad de residentes argentinos) con empresas constituidas en jurisdicciones con baja tributación.

Las operaciones de exportación e importación canalizadas a través de un intermediario internacional están sujetas a un escrutinio adicional por parte de las autoridades fiscales, ya que los contribuyentes deben demostrar que el margen del intermediario es razonable teniendo en cuenta sus funciones, riesgos y activos. Este escrutinio adicional se aplica únicamente cuando:

(i) el intermediario está controlado por la entidad local o está vinculado a ella; o (ii) la entidad local y el exportador/importador final son entidades vinculadas[60] .

Según las normas de precios de transferencia de la OCDE, la parte argentina debe conservar y presentar la documentación respaldatoria ante las autoridades fiscales; también debe realizar un estudio de precios de transferencia que demuestre que sus precios o márgenes de beneficio en las transacciones se encuentran dentro de los rangos de precios o márgenes de beneficio comparables de plena competencia para su actividad y transacciones similares.

58 Excepto para las transacciones con materias primas, los criterios de selección de la parte testeada (i.e. . *tested party rules*) y otras excepciones establecidas.

59 «Jurisdicciones de baja tributación» y «jurisdicciones no cooperativas» (conceptos incorporados por la Ley n.º 27.430)

60 Desde la Ley N.º 27.430, los contribuyentes no están obligados a utilizar un método específico de precios de transferencia para validar la comisión cobrada por el intermediario. Por lo tanto, se aplica la regla del método más adecuado a este patrón de hechos.

Las exportaciones de productos básicos (y bienes con precio oficial) entre partes relacionadas que se canalizan a través de un intermediario internacional tienen normas específicas en cuanto a su hecho imponible. El marco jurídico exige al exportador: (i) demostrar que el margen cobrado por la intermediación se ajusta al principio de plena competencia; y (ii) registrar el contrato de exportación ante la autoridad fiscal. Este registro debe incluir información económica relevante sobre el contrato de exportación, así como normas de comparabilidad con respecto al precio de catálogo correspondiente en la fecha de envío.

El Decreto Reglamentario N.º 1170/2018, emitido el 26 de diciembre de 2018, agravó aún más estas normas, al establecer una larga lista de nuevos requisitos para presentar debidamente los contratos de exportación ante la Autoridad Tributaria. Además, supuso una carga para los exportadores de productos básicos sujetos al registro anterior registro, la necesidad adicional de demostrar que el volumen de transacciones del intermediario internacional es acorde con sus activos, riesgos y funciones. Todas estas nuevas y onerosas regulaciones están siendo revisadas.

Si el contribuyente no cumple con el registro obligatorio, los ingresos de origen argentino se determinarán en función del precio de mercado en la fecha de embarque, en lugar de en función de lo dispuesto en el contrato de exportación; además, se tendrán en cuenta los ajustes de comparabilidad necesarios y se excluirá la comisión del intermediario.

La Ley N.º 11.683, modificada por la Ley N.º 25.795, establece una amplia gama de sanciones destinadas a obligar a los contribuyentes a cumplir con las normas y reglamentos sobre precios de transferencia, ya sean disposiciones de cumplimiento o sustantivas.

1.1.6. Ajuste por inflación

La deducibilidad de las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio se complementaba tradicionalmente (aunque funcionaba de manera opuesta) con las normas de ajuste por inflación. En este sentido, conceptualmente se permitía a los contribuyentes compensar las diferencias derivadas de las diferencias de cambio con el ajuste por inflación. Hasta las recientes modificaciones de la LIG, que permitieron efectivamente el «ajuste por inflación», se daba una situación anómala en la que, con el fin de optimizar los ingresos, las normas mantenidas por el Gobierno se referían a las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, pero dejaban de publicar los índices de ajuste inflacionario, por lo que el ajuste ya no era efectivo. Hubo una serie de reclamos judiciales sobre este asunto. En 2009, la Corte Suprema de la Nación emitió un fallo al respecto, estableciendo que el Congreso había actuado dentro de sus facultades constitucionales cuando derogó todas las normas legales y reglamentarias que autorizaban ajustes, variaciones de costos y cualquier otra forma de ajustar deudas, impuestos, precios, servicios, etc., debido a su autoridad para determinar el valor de la moneda y legislar sobre los impuestos. El Poder Judicial, según la Corte Suprema, no puede discutir las razones tenidas en cuenta por el Congreso al ejercer sus facultades.

Sin embargo, el la cuestión del límite que debe aplicarse sobre el impuesto a las ganancias sigue sin resolverse, dado que la Corte Suprema decidió que la alícuota efectiva resultante de la prohibición de los ajustes por inflación (48 %) era confiscatoria y, por lo tanto, inconstitucional, pero no indicó dónde trazar la línea entre la legalidad y la ilegalidad de la alícuota.

La mayoría de la Corte consideró que la alícuota aplicada efectivamente al contribuyente absorbía una parte sustancial de sus ganancias y, por lo tanto, falló a su favor. Para que esta jurisprudencia sea aplicable, deben presentarse pruebas claras de que se trata de un tipo confiscatorio. Cabe señalar que en Argentina las sentencias del Tribunal Supremo no son vinculantes para los tribunales inferiores y solo se aplican al caso objeto de análisis. La planificación fiscal es fundamental para evitar escollos y aprovechar las oportunidades circunstanciales.

En vista del nivel de inflación y de una serie de modificaciones de la LIG, a partir del ejercicio fiscal 2021 los contribuyentes pueden aplicar un «ajuste por inflación» a efectos del impuesto a las ganancias de forma global.

1.1.7. Traslado de quebrantos impositivos

Los contribuyentes argentinos pueden trasladar los quebrantos impositivos durante un plazo máximo de cinco ejercicios fiscales. No existe la posibilidad de trasladarlos a ejercicios anteriores.

Las pérdidas derivadas de la venta o enajenación de acciones o participaciones solo pueden compensarse con ganancias de capital de la misma naturaleza. Además, las pérdidas derivadas de actividades que no generen ganancias de origen argentino solo pueden compensarse con ganancias de origen extranjero.

Los quebrantos impositivos no pueden transferirse a otros contribuyentes (ni siquiera a los accionistas), salvo en los casos previstos para las reorganizaciones.

La legislación fiscal argentina permite tres tipos de reorganizaciones libres de impuestos:

a. fusiones libres de impuestos previstas por la ley;
b. escisiones o divisiones libres de impuestos según la ley; y
c. ventas o transferencias dentro de un grupo económico. En estos casos, y siempre que se cumplan una serie de requisitos legales (véase 1.1.8 «Reorganizaciones exentas de impuestos»), los atributos fiscales de la sociedad objetivo son trasladables a la sociedad sobreviviente o resultante.

Una interpretación tradicional de las autoridades fiscales argentinas es que los incentivos fiscales asociados, es decir, la transferencia de atributos fiscales (por ejemplo, quebrantos impositivos) y el no reconocimiento de ganancias o pérdidas, solo se conceden cuando la reestructuración está motivada por razones comerciales, tales como la mejora de la producción, la eficiencia de las condiciones o la productividad, y la optimización del uso de los factores de producción. Por consiguiente, no se permiten las reorganizaciones motivadas por razones fiscales con exención de impuestos.

Asimismo, para que los quebrantos impositivos puedan trasladarse de una entidad a otra en el contexto de una reorganización libre de impuestos, al menos el 80 % del capital social de las empresas predecesoras debe haber sido propiedad de las mismas personas durante los dos años anteriores a la fecha de la reorganización. Este es el denominado requisito de identidad de intereses preexistente.

El período de traslado no se renueva por el hecho de que se produzca una reorganización libre de impuestos.

1.1.8. Reorganizaciones libres de impuestos

Para poder acogerse a una reorganización libre de impuestos, se deben cumplir los siguientes requisitos:

a. Mantenimiento de la participación: la mayoría de los accionistas de las empresas sujetas a reorganización deben seguir siendo los mismos (es decir, un mínimo del 80 %) durante al menos dos años después de la fecha de la reorganización.
b. Identidad de las actividades: En el momento de la reorganización, las empresas predecesoras deben estar desempeñando efectivamente su objeto social (o haber dejado de desempeñarlo en los últimos 18 meses). La naturaleza de las actividades realizadas por las empresas predecesoras durante los últimos 12 meses anteriores a la reorganización debe ser idéntica o estar relacionada con las actividades realizadas por la empresa sobreviviente.
c. Mantenimiento de las actividades: La empresa reorganizada mantendrá las mismas actividades o actividades relacionadas con las de las empresas predecesoras durante un período mínimo de

dos años a partir de la fecha de reorganización (tal y como se define a continuación). Los bienes o servicios producidos y/o prestados por la empresa sobreviviente serán sustancialmente similares a los producidos y/o prestados por la empresa predecesora. De hecho, teniendo en cuenta este requisito, el fisco argentino puede exigir razonablemente que la actividad que se mantenga sea la que realizaba anteriormente la empresa predecesora.

d. Notificación: La reorganización debe notificarse a la Autoridad Fiscal local en un plazo de 180 días a partir de la fecha de reorganización, calculada a partir de la fecha en que la entidad reorganizada comienza a realizar las actividades de la predecesora.

e. Cumplimiento de los requisitos de la Ley de Sociedades Anónimas: deben observarse los requisitos de publicación y registro establecidos por la Ley 19.550.

f. Otros requisitos: Además, para que los quebrantos impositivos puedan trasladarse de una entidad a otra en el contexto de una reorganización libre de impuestos, tal y como se ha indicado anteriormente, de acuerdo con el requisito de mantenimiento de la participación, al menos el 80 % del capital social de las empresas predecesoras debe haber sido propiedad de las mismas personas durante los dos años anteriores a la fecha de la reorganización.

1.1.9. Tratamiento fiscal de los contratos de *leasing*

De conformidad con lo dispuesto por la ley de *leasing*, los activos que pueden ser objeto de *leasing* incluyen bienes muebles e inmuebles, patentes, marcas comerciales o software.

El tratamiento fiscal de los activos sujetos a *leasing* depende en última instancia del tipo de *leasing* del que se trate. La ley establece tres tipos diferentes de *leasing* , a saber: i) contratos asimilados a operaciones de financiación; ii) contratos asimilados a operaciones de alquiler; y iii) contratos asimilados a ventas a plazos.

Un contrato tendrá un tratamiento fiscal de operación de financiación siempre que el dador sea una entidad financiera, un fideicomiso financiero o una empresa cuya actividad principal sea la celebración de este tipo de contratos y la duración del contrato supere el 50 % de la vida útil del bien mueble, el 20 % de la vida útil de los bienes inmuebles destinados a vivienda o el 10 % de la vida útil de los bienes inmuebles con fines comerciales.

Cuando un contrato recibe el tratamiento fiscal de una operación de alquiler, el dador puede amortizar el coste del bien, mientras que el tomador puede deducir los pagos del alquiler. Siempre que se ejerza la opción de compra, el importe fijado se calculará como coste de compra para el dador y como precio de venta para el tomador, y estará sujeto a tributación.

Se considera que un contrato tiene el tratamiento fiscal de una venta cuando el precio establecido para la venta es inferior a la base ajustada del activo para el dador en el momento en que se ejerce dicha opción.

1.2. Ganancias y pérdidas por diferencias de cambio

Dado que las transacciones deben valuarse en moneda argentina a efectos del impuesto a las ganancias, las fluctuaciones de la moneda extranjera generan ganancias o pérdidas por diferencias de cambio. Las disposiciones de la LIG que rigen el tratamiento fiscal de las diferencias de cambio exigen a las empresas residentes en Argentina que reconozcan tanto las ganancias como las pérdidas por diferencias de cambio en forma anual, sin tener en cuenta si se ha producido o no la realización de los activos o pasivos subyacentes que originan tales resultados cambiarios [61] . El Decreto Reglamentario de la LIG establece

61 En el caso de las personas físicas y las sucesiones indivisas, las ganancias por diferencias de cambio procedentes del extranjero ya no están sujetas a impuesto, desde la entrada en vigor de la Ley N.º 27.260 (publicada en el Boletín Oficial el 22 de julio de 2016).

que los contribuyentes deben reconocer todos los resultados por diferencias de cambio relacionados con transacciones imponibles, así como los resultantes de créditos que se hayan contraído para financiar dichas actividades comerciales. Los depósitos, créditos y deudas se valorarán según el tipo de cambio aplicable publicado por el *Banco de la Nación Argentina* en la fecha de cierre del ejercicio fiscal. El Decreto Reglamentario de la LIG impide los resultados por diferencias de cambio derivados de la mera conversión de una deuda denominada en una moneda a otra, a menos que se haya producido una novación o que los resultados cambiarios se hayan producido en el momento del pago. El objetivo de esta disposición es evitar que los contribuyentes manipulen artificialmente las operaciones de cambio, provocando así pérdidas fiscales derivadas de transacciones sin fundamento en diferentes monedas.

1.3. Pago del impuesto y presentación de las declaraciones juradas

Para cualquier ejercicio fiscal, la declaración jurada de impuestos correspondiente debe presentarse antes del comienzo del quinto mes siguiente al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente. Cabe tener en cuenta que, para las sociedades, el ejercicio fiscal no tiene por qué coincidir necesariamente con el año natural, como es el caso de las personas físicas. De hecho, las empresas tienen un año fiscal que se superpone al año de los estados financieros.

Las sociedades y las sucursales de empresas extranjeras están obligadas a realizar diez pagos anticipados mensuales, a partir del sexto mes del ejercicio fiscal. Los importes de los pagos anticipados se establecen sobre la base del impuesto pagado en el ejercicio fiscal anterior.

1.4. Diferencias de impuesto determinadas por el fisco

Las diferencias en el impuesto a pagar que se deriven de ajustes en el impuesto determinado (y sus intereses) serán deducibles en el año fiscal en el que tal diferencia sea exigible[62] .

1.5. Sanciones por impuestos impagos o pagados extemporáneamente

La Ley de Procedimiento Tributario («LPT») establece determinadas sanciones por incumplimiento de los requisitos formales así como por incumplimiento de obligaciones sustantivas.

Las sanciones por incumplimiento de los requisitos formales incluyen no solo diferentes tipos de multas, sino también el cierre del negocio.

Entre las sanciones por incumplimiento de obligaciones sustantivas se encuentran las siguientes: (i) la omisión fiscal se sanciona con una multa del 100 % del impuesto omitido, siempre que la omisión se deba a: a) la falta de presentación de la declaración jurada; b) la inexactitud de la declaración jurada; c) el incumplimiento de las obligaciones de los agentes de retención; y el 200 % del impuesto omitido si la omisión se refiere a transacciones con personas físicas, empresas u otras entidades extranjeras; (ii) además, la LPT establece la sanción por fraude fiscal entre 2 y 6 veces el importe del impuesto evadido. Los montos de las multas podrán reducirse siempre que no se repita el incumplimiento y tras la rectificación o la presentación voluntaria de la declaración jurada de impuestos.

La Ley Penal Tributaria también establece que, en caso de fraude fiscal, evasión o conducta dolosa, los contribuyentes están sujetos a penas de prisión, dependiendo del monto evadido, el tipo de conducta dolosa y si se utilizaron terceros o supuestas exenciones para evadir el impuesto.

62 Reforma introducida por la Ley N.º 27.346, publicada en el Boletín Oficial el 27 de diciembre de 2016, que también estableció modificaciones a las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

La tasa de interés efectiva en cada bimestre es equivalente a 1,3 (interés compensatorio) y 1,5 (interés punitivo) veces la tasa de interés efectiva mensual para descubiertos en cuentas corrientes no solicitados del Banco Nacional de la República Argentina vigente el día 20 del mes inmediatamente anterior al inicio del bimestre. Cada bimestre será publicado por la Autoridad Fiscal[63] .

1.6. Impuesto sobre los dividendos / Impuesto sobre las ganancias de las sucursales

La Ley N.º 27.630[64] estableció que los dividendos pagados por empresas locales y la distribución de beneficios de las sucursales residentes de empresas extranjeras se gravarán a una tasa del 7 % sobre los ingresos netos distribuidos. Esta carga fiscal adicional debe calcularse para evaluar el nivel general de imposición de los ingresos de las empresas, además de los tramos impositivos elaborados en el apartado 1.1.1. anterior.

1.7. Pagos transfronterizos

1.7.1. Retención de impuestos

Cuando ingresos de origen argentino se remiten al extranjero a un beneficiario que es un extranjero, persona física o jurídica no residente, el pago debe estar sujeto a una retención fiscal. En cualquiera de los casos que se exponen a continuación, si el pagador local asume la obligación de pagar el impuesto por el beneficiario no residente, el importe neto deberá incrementarse en el importe del impuesto (i.e. "grossing up"). Cabe tener en cuenta que las alícuotas de retención que se indican a continuación son aplicables en ausencia de un convenio de doble imposición aplicable.

1.7.1.1. Dividendos

Se aplica una retención del 7 % a los dividendos (véase el apartado 1.6 anterior).

1.7.1.2. Regalías

Los pagos de regalías por contratos que cumplan con la Ley de Derechos de Autor están sujetos a una retención fiscal del 12,25 % / 13,96 % (con *grossing up*).

1.7.1.3. Asistencia técnica, servicios de ingeniería y consultoría

Si los contratos en cuestión se refieren a servicios que se consideran no obtenibles en Argentina y siempre que el contrato esté registrado ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial («INPI») de conformidad con la Ley de Transferencia de Tecnología, dichos acuerdos están sujetos a una retención del 21 % (26,58 % con *grossing up*). Si los contratos se registran de conformidad con la Ley de Transferencia de Tecnología, pero el contrato en cuestión no está incluido entre los anteriores, se aplica una tasa de retención del 28 % (38,89 % con *grossing up*). Las transferencias de tecnología no registradas están sujetas a una retención del 31,5 %.

1.7.1.4. Intereses de préstamos obtenidos en el extranjero

Los pagos de intereses sobre préstamos obtenidos en el extranjero están sujetos a una tasa de retención del 35 % (53,85 % con el *grossing up*). Sin embargo, si el beneficiario es un banco o una institución financiera constituida en un país que no se considere una jurisdicción con baja tributación, o en una

63 De conformidad con la Resolución General de la AFIP N.º 3/2024.

64 Publicada en el Boletín Oficial el 16 de junio de 2021.

jurisdicción que ha firmado acuerdos que prevén el intercambio de información y en la que no se puede alegar el secreto bancario o bursátil cuando las autoridades fiscales pertinentes solicitan información, el tipo de retención se reduce al 15,05 % (17,72 % con *grossing up*).

1.7.1.5. Pagos a personas físicas no residentes

Los pagos a personas físicas no residentes que trabajen de forma temporal en Argentina durante un período no superior a seis meses están sujetos a una retención del 24,5 % (32,45 % con el *grossing up*).

1.7.1.6. Pagos por alquiler de bienes muebles

Están sujetos a una tasa de retención del 14 % (16,28 % con el *grossing up*).

1.7.1.7. Pagos por alquiler de bienes inmuebles

Están sujetos a una retención del 21 % (26,58 % con el *grossing up*).

1.7.1.8. Ganancias por la venta de cualquier tipo de propiedad

Están sujetos a una tasa de retención del 17,5 % (21,21 % con el *grossing up*).

1.7.1.9. Otros

La tasa de retención general aplicable a otros pagos transfronterizos no incluidos en los mencionados anteriormente es del 31,5 % (45,99 % con el aumento).

2. Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA)

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Tasas impositivas

La tasa general del IVA es del 21 %. Existen tasas reducidas e incrementadas para determinados bienes y servicios; por ejemplo, se aplica una tasa del 10,5 % a los servicios de transporte de pasajeros, la asistencia sanitaria y determinados pagos de intereses, entre otros, y una tasa incrementada de hasta el 27 % a las telecomunicaciones, entre otros.

También existen algunas exenciones del IVA para entidades públicas específicas, de ámbito nacional o local, así como para colegios privados, instituciones religiosas, transporte de menos de 100 km y alquiler de viviendas para uso personal y de terrenos para fines agrícolas, entre otros.

2.1.2. Operaciones sujetas al IVA

Las operaciones sujetas al IVA son la venta de bienes y la prestación de servicios en Argentina y la importación de bienes y servicios[65] .

En algunos casos, los servicios prestados fuera de Argentina se consideran sujetos al IVA porque se utilizan o explotan efectivamente en Argentina.

65 En general, la importación de servicios está sujeta al IVA siempre que el destinatario sea una persona registrada a efectos del IVA. Además, mediante la Ley N.º 27.430, se ha introducido un nuevo hecho imponible del IVA: la prestación de servicios digitales por parte de personas físicas domiciliadas en el extranjero cuyo uso o explotación efectiva se realice en Argentina, siempre que el cliente no esté sujeto al impuesto por otros hechos imponibles y no asuma la condición de contribuyente registrado.

El IVA se paga en cada etapa de la producción o distribución de bienes y servicios sobre el valor agregado durante cada una de las etapas.

2.1.3. Agente de retención para residentes extranjeros que prestan servicios imponibles en Argentina

En el caso de los residentes extranjeros que prestan servicios en Argentina sin tener presencia imponible en el país —es decir, sin tener un establecimiento permanente— y cuyos servicios están sujetos al IVA, se aplica la figura del agente de retención o «responsable sustituto»[66] .

Los responsables sustitutos determinarán y pagarán el IVA correspondiente a la transacción, incluso en los casos en que sea imposible retener ese impuesto al residente extranjero. Además, el impuesto pagado se considerará como crédito fiscal si es a favor del responsable sustituto en su propia declaración jurada.

2.1.4. Base imponible

La base imponible es el precio o valor de la contraprestación pagada por los bienes o servicios.

2.1.5. IVA acreditable

Como regla general, el contribuyente del IVA tiene derecho a deducir del IVA a pagar todo el IVA indicado en las facturas de los proveedores de bienes y servicios contratados por aquel.

El IVA pagado en la adquisición de bienes que la empresa destina a operaciones exentas no es acreditable contra el IVA. La adquisición de automóviles y los servicios prestados por restaurantes y hoteles tampoco son acreditable contra el IVA.

2.2. Incentivos seleccionados del IVA

Estos son algunos de los incentivos del IVA seleccionados entre los muchos disponibles en la ley del IVA:

2.2.1. Incentivo del IVA para la compra de nuevos bienes de capital

Existe un régimen especial de IVA aplicable a la adquisición e importación de bienes de capital. La Ley 24.402 ofrece una posibilidad de financiación para el pago del crédito fiscal correspondiente a la adquisición de bienes de capital, siempre que estos se destinen al proceso productivo destinado a la venta en el mercado externo. La entidad aplicable puede recibir una financiación equivalente al crédito fiscal.

La financiación se recibe a través de un banco o entidad financiera, y posteriormente es reembolsada por el Estado por el importe correspondiente. En 2008 se concedieron nuevos incentivos para la adquisición e importación de bienes de capital para la industria, así como para proyectos de infraestructura.

2.2.2. Inversiones en actividades mineras

Las inversiones en infraestructura física para la industria minera también se benefician de la posibilidad de financiación establecida en la Ley 24.402 (modificada posteriormente por la Ley 25.429).

66 En ese sentido, están sujetos al IVA quienes «sean arrendatarios, beneficiarios, representantes o intermediarios de residentes extranjeros que presten servicios gravados en Argentina, en calidad de contribuyentes sustitutos». Además, los contribuyentes sustitutos pueden ser: Estados nacionales, locales y municipales, cooperativas, asociaciones civiles y deportivas, organizaciones benéficas, administradores, agentes legales, representantes, apoderados y otros intermediarios.

2.2.3. Reembolso del crédito fiscal[67]

Los créditos fiscales originados en la compra, construcción, fabricación o importación definitiva de bienes de capital —excepto automóviles— que, tras seis ejercicios fiscales consecutivos, contados a partir de aquel en el que se calculó, hayan generado un saldo a su favor, se reembolsarán según lo establecido en la normativa.

2.3. Pago del impuesto y presentación de la declaración jurada

Las declaraciones juradas de IVA deben presentarse mensualmente. En el caso de las importaciones definitivas, el impuesto se determina y se paga junto con los derechos de aduana.

3. Otros impuestos

El 27 de junio de 2024, el Gobierno argentino promulgó las Leyes 27.742 y 27.74368 , que incluyen una serie de medidas fiscales conocidas colectivamente como la «Reforma Fiscal 2024». Las medidas mencionadas modifican el impuesto a las ganancias de los empleados, eliminan un impuesto sobre bienes inmuebles69 y modifican la ley del tabaco.

Sin embargo, las medidas fiscales más significativas introducidas por la Reforma Fiscal 2024 son las modificaciones al Impuesto sobre los Bienes Personales, que incluyen un aumento del mínimo no imponible a 100 millones de pesos argentinos y una elevación de la exención del impuesto aplicable a la propiedad residencial a 350 millones de pesos argentinos. El tipo máximo aplicable se redujo del 1,75 % al 1,50 %, con una reducción prevista al 0,25 % para 2027. Además, los contribuyentes que estén dispuestos a pagar por adelantado el Impuesto sobre los Bienes Personales podrán acogerse al régimen especial de pago anticipado para los períodos comprendidos entre 2023 y 2027, con una tasa del 0,45 % por período impositivo basada en la base imponible al 31 de diciembre de 2023.

La Reforma Fiscal de 2024 introduce la implementación de una amnistía fiscal y una moratoria fiscal (i.e. “Régimen de Regularización Patrimonial”). El Régimen de Regularización Patrimonial ofrece a los contribuyentes la oportunidad de declarar activos anteriormente ocultos sin enfrentarse a procesos judiciales ni sanciones, a cambio del pago de un impuesto especial que oscila entre el 0 % y el 15 %, dependiendo de las circunstancias de cada declaración. La moratoria fiscal ofrece importantes reducciones de intereses y planes de pago flexibles para quienes hayan acumulado deudas relacionadas con el Impuesto sobre los Bienes Personales, el Impuesto las Ganancias y los cargos y contribuciones a la Seguridad Social. Además, la Reforma Fiscal de 2024 incluye un importante régimen de incentivos a la inversión (véase la sección 5), que se ha establecido como un régimen especial de incentivos con el objetivo de promover industrias estratégicas.

3.1. Impuesto sobre los ingresos brutos

El impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto local que se aplica a los ingresos brutos. Aunque el tipo varía de una jurisdicción a otra, la tasa general en la ciudad de Buenos Aires es del 3 %, pero una carga fiscal más elevada rige para otras actividades, como la intermediación financiera. Las diferentes

67 Incorporado por la Ley N.º 27.430 (publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017).

68 Publicada en el Boletín Oficial el 8 de julio de 2024.

69 La Ley N.º 27.743 derogó el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, que se aplicaba a las ventas —por parte de particulares— de propiedades adquiridas antes del 31 de diciembre de 2017. Sin embargo, las ventas de bienes inmuebles adquiridos después de esa fecha siguen estando sujetas a tributación.

jurisdicciones han firmado un acuerdo (el «Convenio Multilateral») con el fin de evitar la doble imposición cuando las actividades sujetas a tributación se hayan realizado en más de una jurisdicción. El Convenio Multilateral establece una fórmula para distribuir los ingresos entre las diferentes provincias.

Algunas jurisdicciones pretenden recaudar este impuesto en el caso de servicios prestados fuera de Argentina pero efectivamente utilizados o explotados dentro de la jurisdicción, mediante la intervención de un agente de retención local.

3.2. Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias

Este impuesto es un impuesto nacional retenido por los bancos argentinos (y otras instituciones de ahorro). Se aplica a cualquier fondo depositado que se retire o transfiera de una cuenta corriente o de ahorro. La base imponible es el importe retirado o transferido. El tipo impositivo es del 6 por mil. Las exenciones son muy limitadas. La tasa impositiva se duplica en determinados casos en los que se considera que se elude el uso de cuentas bancarias. Este impuesto es parcialmente acreditable contra otros impuestos nacionales. La Ley 27.432 permite al Ejecutivo Federal aumentar el cómputo del crédito hasta el 100 % para el año 2022.

3.3. Impuesto de sellos[70]

El impuesto de sellos es un impuesto local que grava la instrumentación de contratos onerosos. En la Ciudad de Buenos Aires[71], el impuesto se aplica a todos los contratos y operaciones monetarias a partir del 1.1.09. Aunque la tasa puede variar de una jurisdicción a otra, la tasa en general es del 1 % (excepto en la venta de bienes inmuebles, donde la tasa se incrementa en la mayoría de las jurisdicciones hasta aproximadamente el 3,6 %). El impuesto se paga mediante declaraciones juradas. Durante 2004, varias sentencias de la Corte Suprema[72] han decretado la inaplicabilidad del impuesto cuando la aceptación del contrato se produce por medios no escritos (por ejemplo, la oferta escrita establece que el contrato se considerará aceptado si la parte realiza una determinada actividad o acto).

3.4. Impuesto sobre los Bienes Personales

El Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP) es un impuesto que grava los activos no productivos que poseen las personas físicas o las sucesiones indivisas domiciliadas en Argentina al 31 de diciembre, tanto en el país como en el extranjero.

La Reforma Tributaria de 2024 ha introducido recientemente varias modificaciones al IBP. El monto mínimo del IBP que no está sujeto a tributación se ha aumentado a 100 000 000 ARS (o 350 000 000 ARS para las propiedades utilizadas como residencia principal). Además, se han unificado las tasas impositivas aplicables a los bienes ubicados en Argentina y en el extranjero. Los tipos se reducirán gradualmente a partir de 2023, desde el 0,50 % hasta el 1,50 %, hasta alcanzar un tipo único del 0,25 % en 2027. Cabe destacar que se ha aplicado una reducción de las tasas para los activos extranjeros, sustituyendo el rango anterior del 0,70 % al 2,25 %. Las pequeñas y medianas empresas (pymes) que cumplan con sus obligaciones fiscales podrán beneficiarse de una reducción del 0,125 % en la tasa aplicable para los periodos 2023-2025.

70 Los gobiernos locales se habían comprometido a eliminar este impuesto para 2023 («Consenso Fiscal», firmado el 16 de noviembre de 2017 y el 13 de septiembre de 2018). Sin embargo, el «Consenso Fiscal» fue suspendido el 17 de diciembre de 2019.

71 Cabe señalar que la Ciudad de Buenos Aires es una jurisdicción autónoma con facultades tributarias similares a las de las provincias.

72 Véase CSJN, 15.04.2004, «Shell Compañía Argentina de Petróleo c/ Neuquén, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad», y CSJN, 15.04.2004, «Transportadora de Gas del Sur S.A. (TGS) c. Provincia de Santa Cruz».

Los activos imponibles incluyen tanto los activos que se mantienen dentro del país como en el extranjero. Los residentes extranjeros estarán sujetos a las mismas tasas indicadas para los residentes argentinos por todos sus activos que mantengan en Argentina. Los extranjeros no residentes están sujetos a un impuesto anual del 0,5 % sobre el valor neto patrimonial de sus participaciones en sociedades argentinas y sucursales de entidades extranjeras. El mismo impuesto se aplica a las personas físicas residentes en Argentina, pero no a las sociedades locales, que están obligadas a excluir sus participaciones patrimoniales en sociedades argentinas de sus declaraciones juradas anuales del IBP.

Las sociedades que hayan emitido las acciones o participaciones, o las sucursales, según sea el caso, son responsables de recaudar y pagar el impuesto al gobierno. A su vez, dichos responsables sustitutos tienen derecho a un reembolso por parte de los titulares de las participaciones.

Además, la Reforma Tributaria de 2024 introdujo un régimen especial de pago anticipado para los contribuyentes que estén dispuestos a pagar por adelantado el impuesto correspondiente a los períodos comprendidos entre 2023 y 2027, con una tasa del 0,45 % por período impositivo basada en la base imponible al 31 de diciembre de 2023.Este régimen opcional, que abarca los ejercicios fiscales de 2023 a 2027, permitía a los contribuyentes consolidar sus obligaciones del IBP para estos períodos en un único régimen. Los contribuyentes tenían hasta el 30 de septiembre de 2024 para adherirse al programa, con la posibilidad de ampliar este plazo si también optaban por el Régimen de Regularización Patrimonial. Una ventaja significativa del régimen es la exención de la obligación de presentar declaraciones juradas y pagar el IBP o cualquier impuesto nacional análogo para los períodos cubiertos por el régimen. Además, a los adherentes se les concede «estabilidad fiscal» hasta 2038, lo que garantiza que la carga fiscal no aumentará más allá de los tipos estipulados del 0,45 % o el 0,50 %. Sin embargo, se aplica un impuesto adicional sobre determinadas donaciones recibidas por adherentes por parte de familiares no adherentes..

3.5. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la provincia de Buenos Aires

Cualquier aumento en el patrimonio de una persona o empresa domiciliada en Buenos Aires debido a una transmisión gratuita de bienes se grava con una tasa del 4 % al 9,513 %, más un importe fijo, dependiendo del valor de los bienes transmitidos. Las donaciones, legados, herencias y herencias anticipadas son solo algunos ejemplos de lo que la ley considera una transferencia gratuita de bienes.

3.6. Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

El Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria se aplicaba a las compras de bienes y servicios en el extranjero con tarjetas de crédito y débito, a la adquisición de divisas para ahorro y a la importación de productos. Sin embargo, desde el 23 de diciembre de 2024, el impuesto ya no está en vigor, ya que ha expirado su período de validez.

3.7. Aporte Solidario y Extraordinario

La Ley N.º 27.605, publicada en el Boletín Oficial el 18 de diciembre de 2020, estableció un impuesto extraordinario denominado «Aporte Solidario y Extraordinario» aplicable una sola vez.

El Aporte Solidario y Extraordinario se aplicaba a las personas físicas residentes en Argentina al 31 de diciembre de 2019 sobre sus activos, ya fueran ubicados en Argentina o en el exterior, y a las personas físicas no residentes únicamente sobre sus activos ubicados en Argentina.

Además, este impuesto también se aplicaba a las personas físicas de nacionalidad argentina o domiciliadas en «jurisdicciones no cooperativas» o «jurisdicciones de baja o nula tributación». El Aporte

Solidario y Extraordinario se aplicaba a los activos existentes en la fecha de entrada en vigor de la ley. Sin embargo, la Autoridad Tributaria podía presumir que las variaciones en los activos propiedad de un contribuyente durante los 180 días inmediatamente anteriores a la entrada en vigor de la ley, constituían un mecanismo de evasión.

El Aporte Solidario y Extraordinario se aplicaba en la medida en que el valor total de los activos superara los 200 000 000 AR$[73] .

Se aplicaban tasas impositivas progresivas del 2 % al 3,50 % para los activos ubicados en Argentina y tasas agravadas del 3 % al 5,25 % para los activos ubicados en el extranjero.

4. Régimen aduanero: aspectos generales

4.1. Derechos de aduana

La importación de bienes y la prestación de servicios en el extranjero que se utilizan efectivamente en Argentina están sujetas al IVA de importación a una tasa general del 21 %, más una retención del 10,5 % en concepto de IVA y una retención del 3 % en concepto de Impuesto a las Ganancias. Además del IVA de importación, las importaciones de bienes también están sujetas a derechos de aduana que oscilan entre el 0 % y el 36 % (es decir, las tasas estándar), dependiendo también del tipo de activo importado, y excepto en el caso de los activos con tratamiento especial. El Ministerio de Economía puede modificar las tasas y lo hace con frecuencia. Otros impuestos son el impuesto estadístico, establecido sobre el valor CIF del bien, y los impuestos internos.

Además, la Ley n.º 27.541 delegó en el Poder Ejecutivo hasta el 1 de enero de 2022 la facultad de establecer derechos de exportación, fijando varios límites máximos en función de la posición arancelaria de las mercancías (33 % para la soja; 15 % para las mercancías no sujetas a derechos de exportación a 09.02.2018;5 % para algunas mercancías y productos de economías regionales definidas por el Poder Ejecutivo; 5 % para bienes y servicios industriales; y 8 % para hidrocarburos y minería). Cuando el Congreso rechazó el proyecto de ley de presupuesto para 2022, expiraron las facultades delegadas al Poder Ejecutivo para determinar el aspecto cuantitativo de los derechos de exportación. En el proyecto de ley de presupuesto para el ejercicio fiscal 2023, el Poder Ejecutivo intentó corregir esta situación anómala tratando de modificar el texto original de la Ley N.º 27.541 y establecer una prórroga de esas facultades delegadas. Sin embargo, esta modificación fue excluida del texto final de la Ley 27.701 (proyecto de ley de presupuesto 2023, que fue prorrogado hasta 2024), lo que hace que la validez de estos derechos de exportación sea, como mínimo, controvertida.

4.2. Base imponible

Como miembro de la OMC y habiendo suscrito el Acuerdo para la Aplicación de la Sección VII del GATT, el valor de las mercancías se establece en función del precio pagado. Si esto no es posible, se aplican otros métodos de valoración y los ajustes correspondientes. Los derechos se calculan sobre el valor CIF de las mercancías.

4.3. Precios de transferencia

Las normas de valoración aduanera son las del código de valoración del GATT (1994).

73 Los 200 000 000 AR$ convertidos al tipo de cambio del 31/12/2019 equivalían a 3 339 455,66 USD.

4.4. Declaración jurada y pago

Se debe presentar una declaración jurada de importación y pagar los impuestos correspondientes antes de que la mercancía sea nacionalizada.

4.5. Regímenes aduaneros seleccionados disponibles

Existen varios regímenes de importación aplicables en Argentina:

4.5.1. Régimen de importación ordinaria

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio argentino sin restricciones jurisdiccionales de uso. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

4.5.2. Régimen de importación temporal

Se aplica a las mercancías que permanecerán en el país durante un período de tiempo determinado y con un fin concreto. Una vez cumplido el fin y transcurrido el plazo, el bien debe ser reexportado.

Los bienes importados en régimen temporal pueden:

a. permanecer en el mismo estado. En este caso, la duración máxima del régimen de importación temporal depende de la mercancía, pero en general es de hasta 3 años para los bienes de capital y de 3 u 8 meses para otras mercancías (esto habría que comprobarlo caso por caso); o
b. ser objeto de un proceso industrial de transformación. En este caso, el régimen de importación temporal tiene una duración de un año (que puede prorrogarse por un año adicional).

Los bienes que generalmente están sujetos a este régimen incluyen: maquinaria y equipo para un período de prueba o con fines de control; maquinaria o equipo para exposiciones o congresos; vehículos para eventos deportivos; vehículos y otros activos que serán utilizados por no residentes en el país.

5. Régimen de Incentivo a las Grandes Inversiones (RIGI)

Además de la Reforma Tributaria de 2024, la reforma estableció el RIGI[74] , que es un régimen especial de incentivos diseñado para promover industrias estratégicas en condiciones específicas. El programa está diseñado para dar cabida a proyectos en una amplia gama de sectores, entre los que se incluyen las infraestructuras, la silvicultura, la minería, el petróleo y el gas, la energía y la tecnología. Las solicitudes pueden presentarse entre el 8 de julio de 2024 y el 8 de julio de 2026, con posibilidad de prórroga hasta el 8 de julio de 2027.

Es requisito que los titulares del RIGI sean vehículos de proyecto único («VPU»). Estos pueden adoptar la forma de sociedades anónimas nacionales (SA o SAU), sociedades de responsabilidad limitada (SRL), sucursales registradas de entidades extranjeras o empresas conjuntas de cualquier naturaleza (UTE y otros acuerdos asociativos). En todos los casos, estas entidades deben tener como único y exclusivo objetivo el desarrollo de un proyecto de inversión (o un segmento del mismo) con derecho a RIGI.

El RIGI ofrece amplias ventajas fiscales, aduaneras y cambiarias durante un período de estabilidad de 30 años.

74 Establecido por la Ley N.º 27.742 (publicada en el Boletín Oficial el 8 de diciembre de 2024).

Beneficios fiscales:

- Tasa del impuesto sobre sociedades: 25 % aplicable a los VPU. Esta tasa es equivalente al mínimo actual de la escala progresiva de tasas de la LIG para las empresas nacionales y las sucursales locales, que actualmente oscila entre el 25 % y el 35 %.
- Amortización acelerada opcional: para los activos tangibles muebles, 2 cuotas anuales, iguales y consecutivas para los bienes muebles amortizables y, como mínimo, un número de cuotas anuales, iguales y consecutivas, que resulten de considerar la vida útil estimada del bien reducida al 60 %, para minas, canteras, bosques y activos similares, y obras de infraestructura.
- Eliminación de la limitación de 5 años para el traslado de quebrantos impositivos. Opción de transferencia a terceros.
- Ajustes por inflación IPC: se realizarán de acuerdo con las tablas que elaborará a tal efecto la Autoridad Fiscal.
- Tasa aplicable a la distribución de dividendos del 7 % y reducción del 3,5 %. Los pagos realizados por los Vehículos de Proyecto Único ("VPU") que sean titulares de proyectos estratégicos de exportación a largo plazo a beneficiarios extranjeros (no residentes) por servicios de fletamento marítimo, servicios de transporte internacional de carga y servicios de ingeniería, adquisición y gestión de la construcción no dan lugar a las retenciones en la fuente que, de otro modo, serían aplicables en virtud del título V de la LIG.
- No se limita la deducción de los intereses y las diferencias de cambio derivadas de la financiación del proyecto.
- Certificados de crédito fiscal por el IVA facturado a la VPU: que pueden utilizarse para el pago del IVA (incluidas las percepciones) a sus proveedores, o a las autoridades fiscales en caso de pago del IVA sobre importaciones definitivas. Los proveedores destinatarios de los certificados pueden solicitar la devolución de los Certificados o transferir libremente los Certificados recibidos de las VPU a terceros sin la aprobación previa de las autoridades fiscales cuando estas últimas no emitan una decisión sobre una solicitud de devolución o transferencia en un plazo de tres meses. Si las autoridades fiscales detectan posteriormente diferencias en cuanto a la exactitud y la existencia de los créditos fiscales, dichas diferencias solo podrán reclamarse a los VPU. En ningún caso los VPU podrán computar los créditos fiscales reales pagados con Certificados de crédito fiscal.
- 100 % IDC: Los VPU podrán computar como crédito fiscal sobre el impuesto a las ganancias el 100 % del importe pagado por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.
- Exención de los impuestos M o X: La importación de bienes de capital y suministros estará exenta de derechos de importación, tasa de estadística y de cualquier régimen de retención, pago anticipado o retención de impuestos nacionales o provinciales.
- Las exportaciones de bienes obtenidos en el marco de un proyecto aprobado por el RIGI estarán exentas de derechos de exportación a los tres años de la fecha de adhesión al RIGI. En el caso de los VPU, que son titulares de proyectos estratégicos de exportación a largo plazo, a los dos años.

Beneficios aduaneros y cambiarios:

- Sin restricciones M/X: No se impondrán restricciones a la importación y exportación de bienes y servicios fabricados o prestados por un VPU (incluidos los proyectos estratégicos de exportación a largo plazo), ni a los activos destinados a la construcción, explotación y desarrollo del proyecto. Esto incluye restricciones directas, cuotas y cualquier otra medida gubernamental que pueda alterar el valor de los bienes importados o exportados.
- Registros contables en dólares estadounidenses: los VPU pueden optar por llevar sus registros contables en dólares estadounidenses, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

- Menores requisitos para la reorganización de empresas: Los VPU no necesitan cumplir con los requisitos de la LIG sobre la continuidad de la misma actividad comercial, la aprobación previa de las autoridades fiscales de las transferencias parciales de negocios en curso y la publicidad y el registro que de otro modo se exigen en virtud de la LIG.
- Eximición de la obligación de repatriar y cambiar en el Mercado Único y Libre de Cambios las divisas de las exportaciones: Para los VPU, la eximición de la obligación de repatriar y cambiar las divisas de las exportaciones en pesos argentinos (AR$) es del 20 % después de 2 años, del 40 % después de 3 años y del 100 % después de 4 años. En el caso de las exportaciones estratégicas a largo plazo, la exención es del 20 % después del primer año, del 40 % después de dos años y del 100 % después de tres años.
- Sin restricciones cambiarias: No se aplicarían restricciones cambiarias a un VPU, lo que restringiría el acceso al mercado de cambiosargentino para reembolsar préstamos, repatriar inversiones o pagar dividendos, si el monto de dichos pagos no excede el monto de la moneda repatriada y cambiada por AR$ en el mercado de cambios argentino en concepto de endeudamiento, aportes de capital u otras inversiones directas. Además, no se aplicarían restricciones a los VPU sobre la tenencia de activos financieros u otros activos extranjeros, siempre que su aplicación al reembolso de la deuda externa pueda exigirse como condición para el acceso al mercado de cambios argentino. Las restricciones cambiarias o las autorizaciones previas para acceder al mercado de cambios, que de otro modo serían aplicables para el pago de beneficios, dividendos o intereses a beneficiarios no residentes, no serían aplicables a los VPU, en la medida en que dichos beneficios, dividendos o intereses se hayan originado en aportes de capital extranjero u otras inversiones directas, o en préstamos u otras facilidades financieras, introducidos y liquidados en el mercado de cambios a partir de la fecha de adhesión al RIGI, en cuyo caso no se aplicaría el límite cuantitativo contemplado en el párrafo anterior.
- Las VPU tendrán plena disponibilidad de los productos resultantes del proyecto, sin obligación de venderlos en el mercado local.
- Los activos e inversiones estarán disponibles y no estarán sujetos a actos de confiscación o expropiación.
- Los VPU tendrán derecho a continuar la operación del proyecto sin interrupción, salvo por orden judicial.

BOLIVIA
PPO INDACOCHEA

P·P·O INDACOCHEA

FIRMA MIEMBRO EN EL PAÍS:

ppolegal.com
+(591) 620 02 020
Av. San Martin N° 155, Edif. Ambassador
Business Center | Piso 18, Santa Cruz, Bolivia.

SOCIOS DE CONTACTO:

Pablo Ordoñez
pordonez@ppolegal.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	25 %
Impuesto sobre las ganancias de capital	25%
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	25 %
Impuesto sobre dividendos:	0
Retención fiscal sobre:	
Intereses:	12,5
Regalías:	12,5
Asistencia técnica:	12,5 %
Servicios técnicos:	12,5 %
Otros servicios:	12,5 %
Dividendos	12,5 %
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	Tres años. Cinco años para minería y petróleo y gas
Plazo de retroactividad de las pérdidas fiscales:	No aplicable
Normas sobre precios de transferencia:	1. Método del precio comparable no controlado 2. Método del precio de reventa 3. Método del coste adicionado 4. Método de distribución de utilidades 5. Método del margen neto transaccional 6. Método del precio notorio en transacciones en mercados transparentes
Reorganizaciones libres de impuestos:	Fusiones, escisiones y transformaciones
IVA sobre las ventas:	13 % (tasa efectiva 14,94%)
IVA sobre las importaciones:	13 % (tasa efectiva 14,94%)
Derechos de aduana: Patrimonio neto (activos):	del 0 % al 40 %
Impuesto: Sello (documental)	Ninguno
Impuesto: Débitos bancarios (transferencias) Tipo impositivo:	0,30 % cuando se trata de moneda extranjera
Tipos impositivos locales:	Ninguno
Impuesto sobre actividades industriales:	Ninguno
Impuesto sobre actividades comerciales:	Ninguno
Impuesto sobre actividades de servicios:	Según las tablas periódicas publicadas por los gobiernos municipales
Impuesto sobre bienes inmuebles:	Según los gráficos periódicos publicados por los gobiernos municipales Gobiernos
Impuestos sobre otros bienes:	Ninguno

Impuesto de registro de documentos:	Ninguno
Impuestos especiales:	Se gravan en función del bien.
Plazo de prescripción:	8 años
Plazo para conservar la información contable y fiscal:	10 años

Fiscalidad de los tratados:

Tabla de tipos de retención			
Países	**Dividendos**	**intereses**	**Regalías**
Pacto Andino[1]	NA	NA	NA
Argentina[2]	NA	NA	NA
España	15% (personas) 15% (compañías)[3]	0% o 15%[4]	0% o 15[5]
Suecia	15% (personas) 0% (compañías)[6]	0 % o 15 %[7]	0 % o 15 %[8]
Francia	15% (personas) 10% o 15% (compañías)[9]	0% o 15%[10]	0% o 15%[11]

1 Comisión del Pacto Andino, Acta Multilateral N.º 578 de 2004 (Perú, Ecuador y Colombia). Se aplica la tasa interna; no hay reducción en virtud del tratado. El estado de fuente tiene el derecho exclusivo de gravar.

2 Se aplica la tasa interna; no hay reducción en virtud del tratado. El estado de fuente tiene el derecho exclusivo para gravar.

3 La tasa se aplica si la empresa beneficiaria posee al menos el 25% del capital de la empresa pagadora.

4 La tasa reducida se aplica si el interés se paga: (a) por ese estado, o a una subdivisión política o autoridad local; (b) a una institución o cuerpo totalmente propiedad de un estado contratante o de una subdivisión política o autoridad local; (c) a cualquier otra institución en relación con un préstamo de no menos de 5 años, otorgado por ellos dentro del marco de acuerdos entre ambos estados; (d) en relación con la venta de equipos industriales, comerciales o científicos.

5 La tasa del 0% se aplica a regalías y otras remuneraciones similares pagadas como contraprestación por el uso de, o el derecho a usar, cualquier derecho de autor de obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas (excluyendo regalías relacionadas con películas cinematográficas, cintas de vídeo para uso en televisión o discos gramófonos magnéticos o cintas).

6 La tasa se aplica si la empresa beneficiaria posee al menos el 25% del capital de la empresa pagadora.

7 Puede ser aplicable una cláusula de nación más favorecida respecto a intereses. La tasa menor se aplica si se cumple alguno de los siguientes requisitos: (a) el beneficiario es el gobierno o el banco central de un estado contratante o de una subdivisión política o autoridad local; (b) el interés es pagado por dicha persona mencionada en el subapartado (a); (c) el interés se paga en relación con un préstamo otorgado o garantizado por una institución financiera de carácter público con el objetivo de promover exportaciones y desarrollo si el crédito se concede o garantiza en condiciones preferenciales; o (d) el interés se paga con respecto a la deuda que surge de la venta a crédito, por parte de una empresa de un estado contratante, de cualquier mercancía o equipo industrial, comercial o científico a una empresa del otro estado contratante.

8 La tasa reducida se aplica a las regalías por el uso o el derecho a usar cualquier derecho de autor de obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas (excluyendo regalías relacionadas con películas cinematográficas, cintas de video para uso en televisión, o discos o cintas magnéticas).

9 La tasa se reduce a 10% si la empresa beneficiaria posee al menos el 25% del capital de la empresa pagadora. Para más detalles, ver la notificación publicada por la administración fiscal francesa el 4 de noviembre de 2016. Puede ser aplicable una cláusula de nación más favorecida respecto a regalías.

10 La tasa se reduce a 0% si los intereses están relacionados con la venta de equipos industriales, comerciales o científicos. Para más detalles, ver la notificación publicada por la administración fiscal francesa el 4 de noviembre de 2016.

11 La tasa se reduce a 0% por derechos de autor por el uso de, o el derecho a usar, cualquier obra literaria, dramática, musical o artística (excluyendo regalías relacionadas con películas cinematográficas, cintas de vídeo para uso relacionado con la televisión, o discos gramófonos magnéticos o cintas). Para más detalles, ver la notificación publicada por la administración fiscal francesa el 4 de noviembre de 2016

Reino Unido	15 % (peronas) 10% o 15% (compañías)[12]	0% o 15%[13]	0% o 15%
Alemania	15%	0% o 15%[14]	15 %[15]

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta

La tasa general del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades aplicable a las entidades bolivianas, incluidas las sucursales de empresas extranjeras, es del 25 %.

Se aplica un tipo adicional del 12,5 % sobre el Impuesto a la Renta de las Sociedades a las operaciones mineras que se beneficien de precios favorables en minerales y metales.

Asimismo, se establece una tasa adicional para los ingresos generados por entidades que realicen actividades bancarias y/o de intermediación financiera en el país, reguladas por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI). En consecuencia, cualquier ingreso obtenido por instituciones financieras —bancarias o no bancarias—, entidades de arrendamiento financiero, agencias de depósito, administradoras de fondos, agencias de valores y titulización, así como compañías de seguros y reaseguros, que supere el 6 % de la rentabilidad sobre su patrimonio neto, estará sujeto a una tasa adicional del 25 % sobre el Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas. Este pago no podrá compensarse con futuras obligaciones del Impuesto a las Transacciones (IT).

1.1.2. Base imponible

Todos los ingresos están sujetos al impuesto sobre la renta, salvo aquellos expresamente excluidos por ley. La base imponible se determina a partir de la renta bruta, deduciendo los costos y gastos permitidos. El resultado, denominado renta neta imponible, se grava con una tasa del 25 %

1.1.3. Renta mínima imponible

No hay un ingreso neto imponible mínimo.

12 La tasa se reduce al 10% si el beneficiario efectivo es una sociedad (que no sea una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos. Bajo el tratado entre Bolivia y España, la tasa aplicable a dichos dividendos es del 10%.

13 La tasa reducida se aplica a los intereses que surjan: (a) En un Estado contratante, si son obtenidos y cuyo beneficiario efectivo es el gobierno del otro Estado contratante, o una autoridad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de ese gobierno o autoridad local; o (b) En Bolivia, cuando se paguen a, y su beneficiario efectivo sea, un residente del Reino Unido, si se pagan respecto de un préstamo otorgado, garantizado o asegurado, o cualquier otra reclamación de deuda o crédito garantizado o asegurado por el Export Credits Guarantee Department del Reino Unido.

14 La tasa reducida se reduxe a 0% si los intereses que se generan en Bolivia y se pagan al gobierno de Alemania, a la Deutsche Bundesbank, a la Kreditanstalt für Wiederaufbau o a la Deutsche Finanzierungsgesellschaft für Beteiligungen in Entwicklungsländern

15 la tasa se reduce al 0% para regalías por el uso o el derecho a usar cualquier derecho de autor de obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas (excluyendo regalías relacionadas con películas cinematográficas, cintas de video para uso en televisión, o discos o cintas magnéticas). Bajo el tratado entre Bolivia y España, la tasa para dichas regalías es del 0%.

1.1.4. Deducciones

En general, son deducibles todos los costos y gastos relacionados con la actividad generadora de ingresos, es decir, no se admiten deducciones por costos o gastos vinculados a ingresos excluidos y/o exentos. Algunas deducciones están limitadas o prohibidas según las circunstancias, como cargos a partes relacionadas (por ejemplo, intereses), comisiones, entre otros.

1.1.5. Depreciación

La depreciación de activos fijos tangibles es deducible. Los plazos varían según la naturaleza del activo:

- Bienes inmuebles: 40 años
- Otros activos fijos tangibles: 10 años
- Vehículos y computadoras: 5 años

Los activos intangibles con costo fijo también pueden depreciarse en un plazo de cinco años. En Bolivia se emplean métodos de depreciación aceptados internacionalmente, como el método lineal y el método de saldo decrecien

1.1.6. Precios de transferencia

Bolivia promulgó normas sobre precios de transferencia mediante la Ley N.º 549, de 21 de julio de 2014. Para su regulación, el Decreto Supremo N.º 2227 fue emitido el 31 de diciembre de 2014. Actualmente, la Administración Tributaria está elaborando disposiciones administrativas específicas para armonizar estas normas y definir con claridad las obligaciones de los contribuyentes respecto a las disposiciones recientemente promulgadas.

La ley establece que, para reajustar o revaluar los valores de las transacciones entre partes relacionadas, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

a. Método del precio comparable no controlado;
b. Método del precio de reventa;
c. Método del coste adicionado;
d. Método de distribución de utilidades;
e. Método del margen neto de la transacción;
f. Método de precios notorio en transacciones en mercados transparentes;

Cuando no sea posible determinar el valor de la transacción utilizando ninguno de los métodos anteriores. En ese caso, se puede aplicar un método diferente, teniendo en cuenta la naturaleza y la realidad económica de la operación.

1.1.7. Pérdidas fiscales trasladables a ejercicios posteriores/anteriores

Los contribuyentes bolivianos pueden trasladar las pérdidas fiscales hasta por tres años, sin actualización por inflación.

Las empresas del sector petrolero y minero, así como las nuevas empresas productivas con un capital mínimo de un millón de bolivianos, pueden trasladar las pérdidas fiscales durante cinco años. Esta disposición también aplica a empresas de hidrocarburos y minería. Las pérdidas no se actualizan.

Para entidades financieras y/o bancarias:

- Las pérdidas generadas antes de 2010 no son trasladables.

- Las pérdidas acumuladas a partir de 2011 pueden trasladarse por tres años, y por cinco años en el caso de minería, petróleo y gas, bajo ciertas condiciones.

No existe la posibilidad de retroactividad.

Las pérdidas fiscales pueden deducirse únicamente de los ingresos netos del contribuyente en el ejercicio fiscal correspondiente, sin generar nuevas pérdidas fiscales.

No se permite la transferencia de pérdidas a otros contribuyentes (incluidos accionistas), salvo en casos de reorganización empresarial.

La legislación boliviana autoriza tres tipos de reorganizaciones libres de impuestos:

- Fusiones
- Escisiones
- Transformaciones

En estos casos, los atributos fiscales de la sociedad objetivo se transfieren a la sociedad sobreviviente o resultante, aplicando las limitaciones generales mencionadas.

- En fusiones, las pérdidas fiscales son transferibles a la entidad nueva o sobreviviente.
- En escisiones, una parte proporcional de las pérdidas se transfiere a las entidades resultantes.

Un decreto supremo establece una limitación: el traslado de pérdidas derivadas de reorganizaciones anteriores se restringe a cuatro años.

Dado que la ley no establece esta limitación, es probable que una impugnación del decreto resulte favorable.

1.1.8. Reorganizaciones libres de impuestos

Las operaciones que impliquen fusiones, escisiones y transformaciones exentas de impuestos no están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, al IVA ni al Impuesto a las Transacciones.

Sin embargo, algunas jurisdicciones locales han emitido normativas que limitan esta exención, gravando la transferencia de bienes inmuebles y vehículos, incluso cuando se realice como parte de una reorganización

1.2. Pago y presentación

Para cualquier año fiscal dado, la declaración de impuestos sobre la renta y la obligación tributaria correspondientes deben presentarse y pagarse en un plazo de 120 días a partir del cierre del ejercicio fiscal. El cierre del ejercicio fiscal varía en función del tipo de empresa y del sector de actividad, tal y como se detalla a continuación.

a. 31 de marzo: empresas industriales y petroleras y gasísticas.
b. 30 de junio: empresas agrícolas, agroindustriales y ganaderas.
c. 30 de septiembre: empresas mineras.
d. 31 de diciembre: empresas bancarias, aseguradoras, de servicios comerciales y otras.

1.3. Sanciones por impuestos impagados o pagados con retraso

Los impuestos no pagados están sujetos a intereses de demora, que se calcularán según el tipo oficial especificado en la normativa correspondiente. La deuda tributaria (DT) es el importe total que debe pagarse una vez vencido el plazo para el pago de la obligación tributaria. La DT se constituye por el impuesto omitido (TO) más los intereses, expresados en U.F.V. (Unidad de Fomento de la Vivienda, un índice de referencia), según la siguiente fórmula:

$$DT = TO + I$$

La tasa de interés puede variar según los días/años de mora: 4 % hasta 4 años; 6 % de 5 a 7 años y 10 % a partir del octavo año.

Además de los intereses aplicables, el impago de un impuesto puede sancionarse con el pago del 60 % del impuesto adeudado, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, esta sanción puede reducirse entre un 100% y un 20%, según el momento en que el contribuyente realice el pago, A medida que el procedimiento avanza, el porcentaje de reducción disminuye, siendo el 20% la última reducción otorgada.

Existen otras sanciones por incumplimiento a deberes formales como, por ejemplo, la presentación de una declaración inexacta, no presentación de la declaración dentro del plazo otorgado, entro otras. Estas sanciones consisten en multas fijas determinadas por la normativa aplicable a las personas físicas o jurídicas, en función de los hechos y circunstancias de cada caso. Actualmente, los montos oscilan de 50 UFV a 5.000 UFV, equivalente aproximadamente equivalente a 150bs a 15.00bs, es decir, entre 22 USD a 2.156 USD[16].

1.4. Impuesto sobre dividendos / Impuesto sobre beneficios de sucursales

Existe una retención fiscal del 12,5 % sobre los dividendos y los beneficios de sucursales remitidos al extranjero a entidades o personas físicas extranjeras no residentes. Se aplica a todos los dividendos remitidos al extranjero y a todos los beneficios de sucursales obtenidos durante el ejercicio fiscal, independientemente de que se remitan al extranjero o no.

Para el ejercicio fiscal 2025, existe un incentivo de exención del WHT para las empresas o sucursales que reinviertan sus beneficios obtenidos en Bolivia según los siguientes criterios[17] :

a. Para la reinversión de beneficios a partir del 75 %, una exención del 75 % del WHT sobre los dividendos pagados o remitidos al extranjero.
b. Para la reinversión de beneficios del 50 % al 74,99 %, una exención del 50 % del WHT sobre los dividendos pagados o remitidos al extranjero.
c. Para la reinversión de beneficios del 25 % al 49,99 %, una exención del 10 % del impuesto retenido en origen (WHT) sobre los dividendos pagados o remitidos al extranjero.

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención de impuestos

Cuando se pagan, acreditan y remiten al extranjero ingresos procedentes de Bolivia a un beneficiario que sea una persona física o jurídica extranjera no residente, el pago está sujeto a retención fiscal.

16 Estos datos fueron calculados el 3 de diciembre de 2025, según el valor de la UFV expuesto en el Banco Central de Bolivia.

17 Artículo 10 de la Ley N° 1613, relativa al presupuesto general de 2025.

1.5.1.1. Dividendos

Además de los correspondientes beneficios gravados a nivel corporativo, se aplica una retención fiscal del 12,5 %.

1.5.1.2. Regalías

Los pagos de regalías están sujetos a un impuesto de retención efectivo del 12,5 % por ingresos y remesas.

1.5.1.3. Servicios técnicos, asistencia técnica y servicios de consultoría

En caso de que el servicio sea prestado por un no residente, los pagos por servicios técnicos, asistencia técnicos y servicios de consultoría jajjaestán sujetos a una retención del 12,5 % en concepto de impuestos sobre la renta y remesas. Indiferentemente que el servicio se preste en Bolivia o en el extranjero.

1.5.1.4. Otros servicios

Los pagos por servicios prestados desde el extranjero (independientemente de su naturaleza) están sujetos a una retención fiscal del 12,5 %.

1.5.1.5. Pagos por intereses y arrendamientos

En general, los pagos realizados en virtud de acuerdos de deuda externa y acuerdos de arrendamiento transfronterizo están sujetos a una retención efectiva del 12,5 % en concepto de impuestos sobre la renta y remesas.

1.5.1.6. Reembolsos de capital

Los reembolsos de capital que no correspondan a dividendos o distribuciones de beneficios no son ingresos imponibles para el accionista extranjero. Por lo tanto, no se deben aplicar retenciones fiscales.

1.5.1.7. Paraísos fiscales

A efectos de los precios de transferencia y cuando se trata de entidades vinculadas, la legislación fiscal vigente exige a la Administración Tributaria que determine qué jurisdicciones se consideran de baja o nula tributación basándose en las listas publicadas por la OCDE y los países sudamericanos.

Además, la Administración Tributaria publicó una lista en 2019 que incluía 83 países, desde Alderney hasta Yemen.

1.5.2. Limitaciones para los costes y gastos incurridos en el extranjero por los contribuyentes bolivianos

Los costos y gastos incurridos en el extranjero pueden deducirse siempre que estén relacionados con las actividades de la empresa y estén debidamente documentados.

1.5.3. Convenios fiscales

Bolivia ha suscrito los siguientes tratados fiscales para evitar la doble imposición:

a. Países del Pacto Andino, Decisión 578;
b. República Argentina (30 de octubre de 1976);
c. República Federal de Alemania (30 de septiembre de 1992);
d. Reino de Suecia (14 de enero de 1994);

e. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (3 de noviembre de 1994);
f. República Francesa (15 de diciembre de 1994); y
g. Reino de España (30 de mayo de 1997);

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Tipos impositivos

El tipo general del IVA es del 13 %. Dado que el IVA debe incluirse en el precio, el tipo efectivo del IVA es del 14,94 %.

2.1.2. Operaciones sujetas al impuesto

Venta, arrendamiento o importación de bienes muebles tangibles y servicios prestados en Bolivia.

2.1.3. Base imponible

Como regla general, la base imponible se compone del precio o valor pagado por los bienes y/o servicios.

2.1.4. IVA acreditable

Como regla general, todo el IVA pagado a los proveedores por bienes muebles tangibles arrendados, comprados o importados, y por servicios contratados, es acreditable, siempre que constituyan un costo o gasto de la actividad generadora de ingresos del contribuyente y estén relacionados con su actividad principal.

Los créditos fiscales no pueden deducirse íntegramente cuando se aplican a compras específicas, como gasolina o diésel, en las que solo se reembolsa el 70 % del importe de la factura.

2.2. Incentivos selectos del IVA

La importación temporal de mercancías está exenta del IVA a la importación. Entre otras, están exentas del IVA las siguientes operaciones: los intereses generados por operaciones bancarias, la transferencia de acciones, obligaciones y otros valores, la transferencia de bienes resultantes de un proceso de titulización, la cesión de carteras bancarias, de seguros y de fondos de pensiones, y las actividades culturales realizadas por artistas bolivianos. Existen varios incentivos para las actividades turísticas en el país.

La importación de determinados bienes destinados a los sectores agrícola e industrial está exenta del impuesto al valor agregado (IVA). Del mismo modo, su venta en Bolivia se gravará con un tipo impositivo del 0 %. Estos incentivos permanecerán en vigor hasta el 31 de diciembre de 2025.

Las personas con ingresos inferiores a 9000 Bs (aproximadamente 1293,10 USD) pueden tener derecho a una devolución del 5 % del IVA sobre las compras realizadas o los servicios contratados siempre y cuando las facturas hayan sido emitidas por un medio electrónico, es decir, no aplican a facturas manuales, prevaloradas, con taza cero. Tampoco no son validad las facturas de luz, agua, gasolina y diesel oil.

2.3. Pago y presentación

El IVA tiene un período impositivo mensual. Por lo tanto, el impuesto debe liquidarse y la declaración correspondiente debe presentarse cada mes. La declaración y el pago del IVA deben realizarse

íntegramente dentro de las fechas establecidas por la Administración Tributaria, que normalmente van del día 13 al día 22 del mes siguiente al cierre del período impositivo. El día exacto depende de la terminación del número de NIT del contribuyente.

3. Otros impuestos

3.1. Impuesto sobre transacciones

Grava el ejercicio, en el territorio boliviano, del comercio, la industria, la profesión, la ocupación, los negocios, el alquiler de bienes, los servicios o cualquier otra actividad, remunerada o no, independientemente de la naturaleza de la persona que ejerza cualquiera de las actividades detalladas. La base imponible es el ingreso bruto generado durante un período fiscal como resultado de la actividad gravada, gravado a una tasa del 3 %.

3.2. Impuesto sobre ganancias extraordinarias

Ninguno durante el año detallado.

3.3. Impuestos sobre la propiedad

Existen impuestos municipales (locales, de ámbito territorial) sobre bienes inmuebles y vehículos. El tipo impositivo de estos impuestos se establece en las ordenanzas municipales aprobadas anualmente por cada localidad, por lo que pueden variar.

3.4. Impuesto sobre las transacciones financieras

Este impuesto es de ámbito nacional. Se creó para gravar cualquier crédito o débito en la cuenta del contribuyente, y lo retienen los bancos bolivianos (y otras entidades financieras). Se aplica a cualquier fondo depositado que se retire o transfiera de una cuenta corriente o de ahorros. La base imponible es el importe que se retira o transfiere. El tipo impositivo es del 0,30 por mil. Hay excepciones mínimas.

Es un impuesto crucial a tener en cuenta a la hora de estructurar el flujo de caja de una transacción. Aunque el impuesto se creó con un plazo límite de dos años, la Ley 1135 (de fecha 20 de diciembre de 2018) amplió este plazo un año más, hasta 2023, a partir del 1 de enero de 2019.

3.5. Impuesto especial

Este impuesto se aplica a la venta o importación definitiva de determinados artículos de lujo (por ejemplo, cigarrillos, vehículos, bebidas alcohólicas, etc.).

3.6. Impuesto sobre los juegos

Los impuestos, las actividades de juego y apuestas, así como la participación comercial, suelen ser llevados a cabo por personas jurídicas. Las personas jurídicas que ofrecen actividades de juego y apuestas o entretenimiento están sujetas a un tipo impositivo del

30 % sobre los ingresos brutos obtenidos según los precios determinados, menos el IVA. El impuesto también se aplica a las personas físicas que participan en actividades de juego o transacciones comerciales, con un tipo del 15 % sobre el precio de venta menos el IVA.

3.7. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (régimen complementario al impuesto sobre el valor añadido)

Bolivia no tiene un impuesto sobre la renta personal como tal; por lo tanto, solo grava a las personas físicas cuando están en una relación laboral (detallada en la sección 5) y/o realizan actividades comerciales independientes de forma habitual (arrendamiento de bienes inmuebles y bienes, desempeño de funciones como consejeros, contralores, etc.). La tasa impositiva es del 13 %.

3.8. Impuesto sobre el patrimonio

Se promulgó un impuesto sobre el patrimonio para gravar el patrimonio de las personas físicas, incluyendo, entre otros, bienes inmuebles, bienes muebles, activos financieros, derechos, efectivo y cualquier otro bien material o inmaterial con valor económico.

Base imponible (bolivianos/USD)	Tipo	Con un descuento de:
De 30 000 001 a 40 000 000 Bs. (4 310 344,97 USD a 5 747 126,44 USD)	1,4	Bs. 150 000 (21 551,72 USD)
De Bs. 40.000.001 a 50.000.000 (5 747 126,44 USD a 7 183 908,04 USD)	1,9	350 000 (50 287,35 USD)
Desde Bs. 50.000.001 (7.183.908,04 USD) en adelante	2,4	600 000 (86 206,89 USD)

Impuestos pagados sobre bienes inmuebles. Los bienes muebles sujetos a registro y los ingresos pagados por profesionales pueden compensarse con el impuesto. El presidente señalo que dejara sin eliminar este impuesto.

4. Régimen aduanero: aspectos generales

4.1. Derechos de aduana

La importación de bienes está sujeta al IVA de importación a un tipo general del 14,94 %. Además del IVA de importación, las importaciones también están sujetas a derechos de aduana (GA) que oscilan entre el 5 % y el 40 %, dependiendo del tipo de maquinaria y equipo (M&E) que se importe. Cabe señalar que Bolivia ha suscrito el Acuerdo de Derechos Aduaneros Preferenciales (PCDA) con varios países, lo que reduce los derechos de aduana aplicables a determinados productos manufacturados (M&E) de origen certificado.

Existen regímenes de derechos de aduana con tipo cero para determinadas actividades o importadores. Estos deben verificarse más detenidamente caso por caso.

4.2. Base imponible

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de las mercancías, mientras que el IVA a la importación se calcula sobre el valor CIF más los derechos de aduana correspondientes. Las normas de valoración en aduana vigentes en Bolivia se basan en el código de valoración del GATT (1994), que es similar a las normas de valoración actuales de la OMC. A efectos de valoración, se aplican las normas de valoración del Pacto Andino, tal y como se describen en las Decisiones 378 y 379. Estas normas también son similares a las mencionadas anteriormente.

4.3. Precios de transferencia

Bolivia ha promulgado normas sobre precios de transferencia mediante la Ley 549, de 21 de julio de 2014. Para regular la ley mencionada anteriormente, se promulgó el Decreto Supremo n.º 2227 el 31 de diciembre de 2014. La Administración Tributaria está elaborando reglamentos administrativos específicos para normalizar las normas anteriores y, por lo tanto, definir claramente las obligaciones de los contribuyentes en relación con las nuevas normas recientemente promulgadas.

La ley establece que para reajustar o revaluar los valores de las transacciones entre partes relacionadas, se puede utilizar cualquiera de los siguientes métodos:

a. Método del precio comparable no controlado;
b. Método del precio de reventa;
c. Método del coste incrementado;
d. Método de reparto de beneficios;
e. Método del margen neto transaccional;
f. Método de precios cotizados públicamente en mercados transparentes; y
g. Supongamos que no es posible determinar el valor de la transacción utilizando ninguno de los métodos anteriores. En ese caso, se puede aplicar un método diferente, teniendo en cuenta la naturaleza y la realidad económica de la operación.

4.4. Presentación y pago

Como requisito mínimo, se debe presentar una declaración de impuestos de importación tras la nacionalización de las mercancías.

4.5. Regímenes aduaneros seleccionados disponibles

La importación de mercancías puede realizarse a través de diversos regímenes aduaneros, que difieren del régimen de importación ordinario. Cada uno de estos regímenes especiales de derechos de aduana tiene diferentes derechos de aduana y tratamiento del IVA de importación.

4.5.1. Régimen de importación ordinario.

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio boliviano sin restricciones de uso o jurisdicción. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

4.5.2. Régimen de importación temporal

Se aplica a los equipos y repuestos que figuran en la normativa aplicable como bienes de capital. Este régimen se utiliza cuando se prevé que las mercancías permanecerán en Bolivia durante 90 días, con la opción de prorrogarlo por otros 90 días. Durante este tiempo, se suspenderá el pago de los derechos de aduana y el IVA de importación.

4.5.3. Régimen de importación temporal para equipos arrendados

Las normas de este régimen son similares a las explicadas anteriormente.

4.5.4. Régimen de zona franca

Bolivia cuenta con un conveniente régimen de zona franca industrial que los importadores y otras partes con intereses comerciales u operaciones permanentes en Bolivia deberían explorar detenidamente.

5. Impuestos sobre la nómina/contribuciones sociales

5.1. Retención fiscal sobre la nómina

Los empleadores deben retener un importe equivalente al 13 % del salario pagado a cada empleado, a menos que este pueda compensar este impuesto con un crédito de IVA suficiente resultante de los bienes y servicios que haya adquirido.

En 2025, esta retención se aplica a los empleados que ganan un salario mensual superior a 9451 bolivianos (aproximadamente 1358 dólares estadounidenses).

5.2. Contribuciones para la jubilación

La contribución a los fondos privados realizada por el empleado es igual a al menos el 12,71 % del salario del empleado. Los empleadores son responsables de retener dichas contribuciones de los salarios de los empleados.

En función del salario del empleado, este puede estar sujeto a cotizaciones adicionales que oscilan entre el 1.15% y el 11,48 % de su salario.

5.3. Contribuciones sanitarias

El empleado debe estar afiliado a cualquier Entidad Administradora de Salud (EAS) aprobada por el Sistema Nacional de Salud. Las contribuciones a la EAS por parte del empleador equivalen al 10 % del salario del empleado.

5.4. Otras cotizaciones

El empleador también debe aportar cantidades equivalentes al 1,71 % del salario del trabajador para el seguro de riesgo profesional de su empleado, el 2 % correspondiente al Plan de Vivienda Social y el 3,5 % en concepto de contribución solidaria.

BRAZIL MACHADO ASSOCIADOS

MACHADO ASSOCIADOS

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.machadoassociados.com.br

+55 (11) 3819-4855

Dirección: Av. Brig. Faria Lima, 1.656, piso 11 - 01451-918, São Paulo, Brasil

SOCIOS DE CONTACTO:

Stephanie Makin

sjm@machadoassociados.com.br

Isabel Bertoletti

iab@machadoassociados.com.br

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRPJ)	25 %[1]
Contribución social sobre el beneficio neto (CSLL)	9 %[2]
Impuesto sobre las ganancias de capital	hasta el 34 %
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales	hasta el 34 %
Impuesto sobre dividendos	0 %[3]
Plazo de compensación de pérdidas fiscales	Años ilimitados[4]
Plazo de retroactividad de las pérdidas fiscales	No aplicable
Normas sobre precios de transferencia	Sí
Retención del impuesto sobre la renta (WHT) sobre	
intereses:	15 %
Regalías:	15 %
Asistencia técnica:	15 %
Servicios técnicos:	15 %[5]
Servicios de asistencia administrativa	15 %
Otros servicios:	25 %
Remesas a «paraísos fiscales»	25 %[6]
Contribución al Programa de Integración Social (PIS)[7]	
Sistema no acumulativo	1,65 %
Sistema acumulativo	0,65 %
Contribución al Fondo de Seguridad Social (COFINS)[7]	
Sistema no acumulativo	7,6 %
Sistema acumulativo	3 %[7]
Impuesto de importación (II)	del 0 % al 35 %[8]
Impuesto sobre productos industrializados (IPI)	del 0 % al 300 %[9]
Impuesto sobre las transacciones financieras (IOF)	del 0 % al 25 %
Impuesto sobre la propiedad rural (ITR)	del 0,03 % al 20 %

1 La tasa normal es del 15 %, pero se aplica un recargo del 10 % a los beneficios imponibles que superen los 240 000 BRL al año (43 636 USD, tipo de cambio estimado: 5,50 BRL por cada 1,00 USD).

2 Esta contribución también se aplica a los beneficios de las empresas. La tasa impositiva actualmente aplicable a las instituciones financieras en general es del 15 % y del 20 % para los bancos.

3 Véase la sección 1.1.2.9.

4 La compensación de pérdidas fiscales no reducirá los beneficios imponibles en más del 30 % en ningún periodo determinado.

5 Véase «Convenios para Evitar Doble Imposición: observaciones adicionales».

6 Véase la sección 1.1.2.3.

7 Las instituciones financieras y las compañías de seguros están sujetas a un tipo del 4 % de COFINS.

8 La tasa impositiva varía en función del número de clasificación fiscal y, en general, la tasa más bajo se aplica a los alimentos y los medicamentos mientras que la tasa más alto se aplica a productos superfluos, como las bebidas alcohólicas y los cigarrillos.

Tipos impositivos estatales/municipales:	
IVA sobre ventas y servicios (ICMS)	del 4 % al 40 %[9]
Impuesto sobre los servicios (ISS)	del 2 % al 5 %[10]
Impuesto sobre la propiedad urbana (IPTU)	del 1 % al 1,5 %[11]
Impuesto sobre la propiedad de vehículos (IPVA)	del 1 % al 4 %[12]
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias (ITBI)	3 %[12]
Impuesto sobre donaciones y sucesiones (ITCMD)	hasta el 8 %[13]
Impuestos de importación:	
Importación de servicios[14]	
WHT	15 % o 25 %[15]
ISS[16]	del 2 % al 5 %
PIS-Importación	1,65%
COFINS-Importación	7,6 %
Contribución por Intervención Económica (CIDE)	10 %
IOF	3,5 %[17]
Importación de mercancías	
II	del 0 % al 35 %
IPI	del 0 % al 300 %
ICMS	del 12 % al 40 %[18]
PIS-Importación	2,1 %[19]
COFINS-Importación	9,6 %[19 20]

9 Las tasas impositivas varían según el estado y la tasa de bien o servicio. Hemos informado las tasa más bajas y más altas del ICMS teniendo en cuenta todos los estados brasileños.

10 La tasa impositiva varía según el municipio y la tasa de servicio prestado.

11 La tasa impositiva varía según el município; el valor del inmueble; su ubicación y podrá ser progresivo con el tiempo, con un recargo de hasta el 15%. Las tasas impositivas mencionados se aplican a la ciudad de São Paulo

12 La tasa impositiva varía según el municipio. Las tasas impositivas mencionados se aplican a la ciudad de São Paulo.

13 La tasa impositiva varía según el estado, con una tasa máxima del 8 %. En el estado de São Paulo, se aplica un tasa impositiva del 4 %.

14 Los servicios de comunicación también están sujetos al ICMS (la tasa varía según el estado).

15 La tasa del WHT es del 15 % si el servicio es técnico (véase la sección 1.4.1.2) o del 25 % si no lo es. La CIDE (véase la sección 2.6) solo se cobra en el caso de los servicios técnicos.

16 Los servicios de transporte internacional no están sujetos al ISS. El valor de los servicios de transporte internacional de mercancías importadas se incluye en el valor en aduana y, por lo tanto, está sujeto a los impuestos que gravan la importación de mercancías.

17 El Decreto 12466, publicado el 22 de mayo de 2025, introdujo cambios significativos en el marco del impuesto IOF-Cambio al aumentar la tasa general aplicable a las remesas al extranjero del 0,38 % al 3,5 %. Actualmente, se están debatiendo en el Congreso Nacional varios proyectos de ley que pretenden revocar el decreto y restablecer la tasa anterior.

18 Las tasas del ICMS generalmente aplicables a las importaciones varían según el estado en el que esté establecido el importador y las mercancías importadas. Informamos las tasas más bajas y más altas del ICMS, aplicados generalmente teniendo en cuenta todos los estados brasileños.

19 Se aplican los siguientes tipos del PIS y el COFINS: (i) importación general de mercancías: 2,1 % y 9,65 %; (ii) productos farmacéuticos: 2,76 % y 13,03 %; (iii) perfumería, artículos de tocador y productos de higiene personal: 3,52 % y 16,48 %; (iv) algunas máquinas y vehículos: 2,62 % y 12,57 %; (v) neumáticos y cámaras: 2,68 % y 12,35 %; (vi) algunas piezas de automóvil: 3,12 % y 14,37 %; y (vii) papel para imprimir libros, periódicos y revistas: 0,8 % y 3,2 %.

20 Algunos productos están sujetos a un recargo del 0,8 % en 2025 y del 0,6 % en 2026.

Convenios para Evitar Doble Imposición:

Partidas de ingresos[21]					
Países	Intereses	Dividendos	Regalías	Servicios técnicos	Asistencia técnica
Argentina[22]	15[23]	0 %	10/15[24]	10[25]	10 % [24]
Austria	15 % [22]	0 %	10/15[26]	0 %[27]	0 % [26]
Bélgica	10/15 %[28 29]	0 %	10/15[30]	10 % [24,26]	10 % [24,26]
Canadá[31]	10/15 % [22,28]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Chile [30]	15 % [2132]	0 %	15 % [22]	15 % [24]	15 % [24]
China [30]	15 % [22]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Corea del Sur [30]	10/15 % [22,27]	0 %	10/15 % [23]	10 % [24, 26]	10 % [24,26]
Dinamarca	15 % [22]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Ecuador [30]	15 % [22]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Emiratos Árabes Unidos	10/15 % [28]	0 %	15	15 %	15 % [24,26]
Eslovaquia [30]	10/15 % [22,27]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
España	10/15 % [22,27]	0 %	10/15 % [25]	10 % [24,26]	10 % [24,26]
Finlandia [30]	15[33]	0 %	10/15 % [29]	0 % [26]	0 % [26]
Filipinas [30]	15 % [32]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Francia	10/15 % [27,28]	0 %	10/15 % [29]	0 % [26]	0 % [26]
Hungría [30]	10/15 % [22,27]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]

21 Esta tabla proporciona información sobre la tributación aplicable a las remesas de fondos al extranjero desde Brasil. Cuando la tasa nacional es inferior a la tasa aplicable en virtud del convenio pertinente, solo se indica la tasa local. Los convenios fiscales se aplican no solo al IRPJ, sino también a la CSLL.

22 Dicha reducción no es aplicable si el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquiera de las partes implicadas en la transacción de la que se derivan los ingresos es aprovechar las disposiciones del convenio.

23 Se concede la exención si el beneficiario es el gobierno del otro Estado, sus subdivisiones políticas o entidades de propiedad estatal.

24 La tasa del 15 % se aplica a los cánones derivados del uso o del derecho de uso de marcas comerciales y el 10 % a los demás casos.

25 Se consideran regalías de acuerdo con el artículo correspondiente del convenio o del protocolo del convenio.

26 La tasa del 10 % se aplica a las regalías derivadas del uso o del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, pero no incluye las películas cinematográficas, las películas o cintas para televisión o radio, y la tasa del 15 % se aplica a todos los demás casos.

27 Véanse las observaciones adicionales.

28 La tasa del 10 % se aplica a los préstamos que cumplen determinadas condiciones (por ejemplo, plazos mínimos de amortización).

29 Se concede una exención si el beneficiario es el gobierno del otro Estado.

30 La tasa del 10 % se aplica a los cánones derivados del uso o del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, las películas o cintas para la radiodiincorporación televisiva o radiofónica, y la tasa del 15 % se aplica a todos los demás casos.

31 Dichas reducciones solo son aplicables al beneficiario efectivo de los ingresos.

32 Se aplica a los intereses sobre el patrimonio neto.

33 Se concede la exención si el beneficiario es el gobierno del otro Estado o el Banco de Finlandia.

India [30]	15 % [22]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Israel [30,34]	15 % [22,31]	0 %	10/15 % [23]	10 % [24,26]	10 % [24,26]
Italia [30]	15 % [22]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Japón	12,5 % [22]	0 %	12,5/15 % [35]	0 % [26]	0 % [26]
Luxemburgo	10/15 % [22,27]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
México [30]	15 % [21, 22, 31]	0 %	10/15 % [21,23]	10 % [21, 24, 26]	10 % [21, 24, 26]
Noruega [30]	10/15 % [27]	0 %	10/15 % [23]	10	10
Países Bajos [30]	10/15 % [22,28]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Perú [30,33]	15 % [30,31]	0 %	15	15 % [21,24]	15 % [21,24]
Portugal [30]	15 % [22,31]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
República Checa [30]	10/15 % [22,27]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24]
Rusia [34]	15 % [21, 22, 31]	0 %	15 % [21,36]	15 % [22,24]	15 % [22,24]
Singapur	10/15 % [27,28]	0 %	10/15 % [23]	10 % [21, 24, 26]	10 % [21, 24, 26]
Sudáfrica [30,33]	15 % [21, 22, 31]	0 %	10/15 % [21,23]	10 % [21, 24, 26]	10 % [21, 24, 26]
Suiza	10/15 % [27]	0 %	10/15 % [23]	10 %	10 % [24,26]
Trinidad y Tobago	15 % [21, 22, 31]	0 %	15	15 % [24]	15 % [24, 26]
Turquía	15 % [31,37]	0 %	10/15 % [23]	10 % [24,26]	10 % [24,26]
Ucrania [30]	15 % [22, 23, 32]	0 %	15 % [22]	15 % [24,27]	15 % [24,26]
Uruguay	15 [38]	0 %	10/15 % [24]	10 % [39]	10 % [40]
Venezuela [33]	15 % [21, 22, 31]	0 %	15 % [22]	15 % [24]	15 % [24]

34 Una persona jurídica que sea residente de un Estado contratante y obtenga ingresos de fuentes situadas en el otro Estado contratante no tendrá derecho en ese otro Estado contratante a los beneficios del convenio si más del 50 % de la participación en dicha persona jurídica está en manos de personas que no son residentes del primer Estado mencionado ni de ninguno de los Estados contratantes. Sin embargo, dicha limitación de los beneficios no se aplica si dicha persona jurídica ejerce una actividad comercial sustancial en el Estado contratante en el que es residente.

35 La tasa del 15 % se aplica a los cánones derivados del uso o del derecho de uso de marcas comerciales y de cualquier derecho de autor sobre películas cinematográficas, películas o cintas para televisión o radio. La tasa del 12,5 % se aplica a todos los demás casos.

36 Los pagos de cualquier tipo relacionados con transacciones relativas a programas informáticos estarán sujetos a impuestos por un Estado contratante de conformidad con su legislación nacional.

37 Se concederá una exención si el beneficiario es el gobierno del otro Estado, el Banco Central de Turquía o el Banco Turco de Importación y Exportación.

38 Se concede la exención si el beneficiario es el gobierno del otro Estado, sus subdivisiones políticas o el Banco Central del otro Estado o cualquier organismo propiedad del gobierno del otro Estado o sus subdivisiones políticas. Los intereses derivados de obligaciones, bonos y obligaciones emitidas por el gobierno de un Estado, sus subdivisiones políticas o cualquier organismo propiedad del gobierno del otro Estado o sus subdivisiones políticas solo serán imponibles en dicho Estado.

39 La tasa del 10 % se establece en un artículo que se refiere específicamente a los honorarios por servicios técnicos, definidos como cualquier pago en contraprestación por cualquier servicio de naturaleza administrativa, técnica o de consultoría, a menos que el pago se realice a un empleado, por la enseñanza en/por una institución educativa o por un individuo por servicios para el uso personal de un individuo.

40 La tasa del 10 % establecido por un artículo que se refiere a los honorarios por servicios técnicos también se aplica a la asistencia técnica de acuerdo con el protocolo del convenio.

Observación adicional

Brasil ha firmado convenios para evitar la doble imposición con Colombia, Polonia y el Reino Unido/Irlanda del Norte, que dependen del análisis del Congreso Nacional. Brasil también ha firmado protocolos para enmendar los convenios con Chile, China, India, Singapur y Suecia, que aún deben ser analizados por el Congreso Nacional. Por lo tanto, estos convenios y protocolos no están actualmente en vigor.

En algunos casos específicos, es posible que los convenios no impongan una reducción real de la tributación ni prevean un trato más beneficioso en Brasil. Por ejemplo, dado que el pago de dividendos por parte de una empresa brasileña suele estar sujeto a una tasa impositiva cero según las normas brasileñas actualmente en vigor, las disposiciones del convenio que limitan la tasa aplicable a dichos pagos en el Estado de origen no producen ningún efecto práctico.

Cabe mencionar también que el Acto Declaratorio Interpretativo 5/14 («ADI 5/14») de la Secretaría de Hacienda Federal de Brasil (RFB) establece que las remesas por servicios se regirán por: (i) el artículo 12 (regalías) de los convenios cuando el convenio fiscal establezca que los servicios técnicos se rigen por dicho artículo; (ii) el artículo 14 (profesiones independientes) cuando la prestación del servicio se base en la cualificación técnica de una persona o un grupo de personas; o (iii) el artículo 7 (beneficios empresariales) en todos los demás casos.

Por lo tanto, las remesas para el pago de servicios técnicos realizadas a beneficiarios residentes en: (i) Austria, Finlandia, Francia, Japón y Suecia no deben estar sujetas a retención en origen en Brasil (artículo 7); y

(ii) Argentina, Bélgica, Israel, México, Singapur, Sudáfrica, Corea del Sur, España y Turquía siguen estando sujetas al WHT en Brasil, a un tipo del 10 % (artículo 12); y (iii) otros países, siguen sujetos al tipo general del WHT del 15 %.

De acuerdo con la legislación local, el servicio técnico es un servicio prestado con el uso de cualquier conocimiento específico o que implique asistencia administrativa o servicios de consultoría, independientemente de cualquier transferencia de tecnología, realizado por profesionales independientes o en virtud de contratos laborales o relacionado con estructuras automatizadas con un claro contenido tecnológico. Dicha definición también se incluyó en el acuerdo fiscal con Argentina.

Brasil cuenta con normas que permiten a las personas físicas y jurídicas residentes en Brasil solicitar un procedimiento de acuerdo mutuo en caso de que Brasil o tanto Brasil como el otro Estado contratante hayan adoptado medidas que conduzcan o puedan conducir a una tributación indebida en virtud de los acuerdos fiscales.

Siguiendo la tendencia mundial de intercambio de información, Brasil también ha celebrado varios acuerdos que prevén el intercambio de información fiscal y financiera, como el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal con algunas jurisdicciones[41] .

41 Brasil ha firmado acuerdos de intercambio de información fiscal con Bermudas, las Islas Caimán (pendiente de análisis por el Congreso Nacional), Guernsey (pendiente de aprobación por decreto), Jamaica, Jersey, San Marino, Suiza, el Reino Unido, los Estados Unidos y Uruguay (pendiente de análisis por el Congreso Nacional).

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Tasas del IRPJ y la CSLL

La tasa general del IRPJ para las entidades brasileñas (incluidas las sucursales brasileñas de empresas extranjeras) es del 15 %. Se aplica un recargo del 10 % a los ingresos imponibles que superen los 240 000 BRL al año (43 636 USD[42]) o los 20 000 BRL al mes (3636 USD) en el caso de períodos base inferiores a un año.

El CSLL se aplica a una tasa del 9 %, excepto en el caso de las entidades financieras, que actualmente están sujetas a tipos del 15 % o del 20 %.

1.1.2. Base imponible

Las personas jurídicas brasileñas pueden utilizar uno de los tres sistemas siguientes para calcular su renta imponible: (a) el beneficio real; (b) el beneficio estimado[43] o (c) el beneficio arbitrado[44]. Dado que el más habitual es el beneficio real, las consideraciones que figuran a continuación se refieren a este sistema. En términos generales,

la renta imponible corresponde al beneficio neto declarado en los estados financieros de la empresa (de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en Brasil, «BR GAAP»), ajustado de acuerdo con las adiciones y exclusiones establecidas por la legislación fiscal.

Como resultado, a partir de la convergencia de los BR GAAP con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y con el fin de adaptar las normas para el cálculo del IRPJ, CSLL, PIS y COFINS a estas normas contables, la Ley 12973/14 introdujo cambios significativos en la legislación de dichos impuestos.

Dicha ley exige que las empresas mantengan varios controles contables adicionales con el fin de:

(i) garantizar la neutralidad fiscal de las transacciones realizadas antes de la fecha de adopción inicial; y/o (ii) permitir la deducción diferida de los ajustes del valor actual y del valor razonable, entre otros.

La Ley 12973/14 también introdujo, entre otras cosas: (i) modificaciones en la deducción fiscal de

42 Tipo de cambio estimado: 5,50 BRL por cada 1,00 USD.

43 Por lo general, se aplica a las pequeñas empresas con ingresos totales inferiores a 78 millones de reales brasileños (aproximadamente 14,1 millones de dólares estadounidenses) en el año anterior, que no están sujetas a restricciones impuestas por la ley (por ejemplo, instituciones financieras, empresas que obtienen beneficios/ingresos del extranjero, etc.). La base imponible (beneficio estimado) se calcula trimestralmente aplicando determinados porcentajes a los ingresos brutos por ventas de la empresa, que pueden variar en función de la actividad que realice la empresa. Los porcentajes generales son del 8 % (para el IRPJ) y del 12 % (para la CSLL). En el caso de los servicios, el porcentaje es del 32 % para ambos impuestos. Otros ingresos pueden estar sujetos a otros porcentajes específicos o pueden añadirse íntegramente a la base imponible.

44 Durante mucho tiempo se utilizó a discreción exclusiva de las autoridades fiscales. Hoy en día, las empresas están autorizadas a utilizar este sistema de impuesto sobre la renta en algunos casos específicos, como cuando sus registros contables no son confiables para el cálculo de los impuestos adeudados. Es similar al «sistema de beneficios estimados» (también calculado trimestralmente), pero los porcentajes aplicables a los ingresos de las empresas son un 20 % más altos a efectos del IRPJ.

gastos de depreciación[45] ; (ii) el establecimiento de requisitos adicionales para la deducción fiscal de los gastos de amortización del fondo de comercio[46] ; y (iii) la disposición de tratamientos fiscales específicos para determinadas transacciones que anteriormente no estaban reguladas por la legislación fiscal, tales como:

- Costes por prestamos (NIC 23), que pueden incluirse en el coste del activo, pero deducirse a efectos fiscales en el año en que se incurran, a elección del contribuyente;
- Pagos basados en acciones (NIIF 2), cuyos gastos solo se consideran deducibles fiscalmente tras el pago efectivo o la entrega definitiva de las acciones o instrumentos de capital por parte de la entidad al empleado;
- Intangibles (NIC 38), cuyos gastos de amortización se considerarán deducibles fiscalmente en ciertas condiciones;
- Arrendamientos (NIIF 16), que permiten la deducción de las cuotas pagadas o acreditadas siempre que se cumplan determinadas condiciones;
- Acuerdos de concesión de servicios (CINIIF 12).

Un resumen del cálculo de la base imponible del IRPJ y la CSLL podría ilustrarse de la siguiente manera:

Beneficio neto antes del IRPJ y la CSLL

[+] Adiciones

[-] Exclusiones

[=] Renta imponible antes de la compensación de pérdidas fiscales

[-] Compensación de pérdidas fiscales (hasta el 30 % de la renta imponible anterior)

[=] Renta imponible

[x] Tasa impositiva del IRPJ del 15 %

[x] Recargo del 10 % del IRPJ (sobre la renta imponible que supere los 240 000 BRL – 43 636 USD – al año)

[x] Tasa impositiva del CSLL del 9 %, 15 % o 20 %

El IRPJ y la CSLL se aplican a los ingresos mundiales de las personas jurídicas brasileñas, como se detalla en la sección 1.1.2.6 más adelante. Estas normas también fueron modificadas en profundidad por la Ley 12973/14.

En el sistema de beneficios reales, el período de base imponible se cerrará en cada trimestre (beneficios reales trimestrales) o cada año (beneficios reales anuales), a elección del contribuyente. Si se opta por los beneficios reales anuales, se exigirán pagos anticipados mensuales. En la sección 1.2 a continuación se detallan las normas de pago y presentación del IRPJ y la CSLL.

1.1.2.1. Deducciones

Como regla general, todos los costos y gastos pagados (o devengados) por el desempeño de las actividades/emprendimientos de la empresa (gastos necesarios, normales o habituales) son deducibles

45 Véase la sección 1.1.2.1

46 Véase la sección 1.1.2.1

de impuestos, incluso si están relacionados con ingresos excluidos y/o exentos. Sin embargo, algunos gastos están sujetos a requisitos o limitaciones de deducibilidad, entre los que destacamos los siguientes:

Provisiones: aunque sean necesarias a efectos contables, no se consideran gastos deducibles a efectos del IRPJ y la CSLL, salvo las expresamente autorizadas por la ley (por ejemplo, vacaciones, paga extra y determinadas provisiones técnicas). El deterioro de activos (NIC 36) se trata como una provisión a efectos fiscales.

Beneficios complementarios: los beneficios complementarios pagados a los administradores, directivos, gerentes y/o sus asistentes de las empresas pueden considerarse gastos deducibles a efectos fiscales, siempre que los importes se incluyan en la base imponible de los beneficiarios correspondientes, que deberán identificarse individualmente.

Impuestos: estos gastos son deducibles según el principio de devengo, excepto: (i) los impuestos que se están discutiendo en los tribunales y (ii) el IRPJ y la CSLL.

Regalías: estos gastos son deducibles, excepto si las regalías se pagan, acreditan, entregan, utilizan o remiten a partes relacionadas residentes o domiciliadas en el extranjero (según la definición de las normas brasileñas sobre precios de transferencia) y la deducción correspondiente da lugar a una doble no imposición en cualquiera de los siguientes casos: (i) cuando las regalías se tratan como un gasto deducible para la parte relacionada extranjera, (ii) si las regalías deducidas en Brasil no se tratan como ingresos imponibles del beneficiario por la legislación de la jurisdicción donde reside la parte relacionada extranjera, o (iii) cuando las regalías se destinan a financiar, directa o indirectamente, gastos deducibles de partes relacionadas extranjeras que dan lugar a las situaciones descritas en los puntos anteriores. Estas excepciones a la deducción también se aplican a la deducción de los importes pagados, acreditados, entregados, utilizados o remitidos como asistencia técnica, científica, administrativa o similar a partes relacionadas extranjeras.

Bonificaciones o participación en los beneficios: si se pagan a directivos, estos gastos no son deducibles a efectos del IRPJ, mientras que, si se pagan a empleados, son totalmente deducibles[47] .

Depreciación: independientemente de los criterios y métodos adoptados a efectos contables, las empresas pueden deducir la depreciación calculada sobre el costo de adquisición utilizando el método lineal y las tasas establecidas por la RFB, entre las que destacamos:

Activo	% por año	N.º de años
Edificios	4	25
Vehículos (dependiendo de la tasa/uso)	10 a 25 %	4 a 10
Hardware y software	20	5
Mobiliario y accesorios	10 %	10
Maquinaria y equipo	10	10

(las tasas pueden variar según la clasificación fiscal)

La depreciación puede acelerarse: (i) por uso (16 horas de uso: adicional del 50 % sobre la tasa de depreciación; 24 horas de uso: adicional del 100 %); o (ii) por incentivo (a veces también aplicable al CSLL).

47 La participación en los beneficios pagada a los empleados está sujeta a impuestos exclusivamente en origen, según una tabla específica de tipos progresivos.

Si el activo se vende o se da de baja, la diferencia entre la depreciación total considerada a efectos fiscales y la depreciación total registrada en los libros contables debe incluirse en la base imponible del IRPJ/CSLL.

Pérdidas derivadas del método de la participación: dichos gastos no son deducibles (los ingresos no están sujetos a impuestos).

Importes pagados por empresas brasileñas para la adquisición de participaciones en otras empresas (inversiones sujetas al método de la participación): el coste de adquisición de la inversión debe segregarse en: (i) patrimonio neto proporcional de la empresa objetivo; (ii) el superávit o déficit resultante de la diferencia entre el valor razonable de los activos netos y la partida (i); y (iii) el fondo de comercio, que corresponde al saldo restante de las partidas (i) y (ii) o la ganancia por una adquisición ventajosa, que resulta de la diferencia positiva entre el valor justo de los activos netos y el costo de adquisición.

Los importes pagados correspondientes al superávit o déficit de activos netos y/o fondo de comercio solo serán deducibles fiscalmente en los siguientes casos: (i) venta, enajenación o liquidación de la participación accionarial correspondiente (el superávit se deduce como coste de la inversión correspondiente); y (ii) incorporación del inversor brasileño con la sociedad objetivo, o viceversa. La ganancia por una adquisición ventajosa solo será imponible en el momento de la venta, enajenación o liquidación de la participación accionarial o en caso de incorporación del inversor con la sociedad objetivo, o viceversa.

El informe de evaluación debe registrarse ante la RFB o en el Registro Público de Escrituras y Documentos en un plazo máximo de 13 meses después de la adquisición.

después de la incorporación, la sociedad absorbente:

ii. podrá considerar como parte del coste de los activos el superávit correspondiente a los activos a efectos de depreciación, amortización o cancelación, siempre que la sociedad objetivo haya sido adquirida a una parte no vinculada;
iii. considerarán como parte del coste de los activos el déficit correspondiente a los activos a efectos de depreciación, amortización o cancelación;
iv. podrá considerar como gasto deducible 1/60 por mes del saldo del fondo de comercio, siempre que la empresa objetivo haya sido adquirida de una parte no relacionada; y/o
v. considerará la ganancia de la adquisición ventajosa a la tasa mínima de 1/60 por mes en el cálculo de los impuestos.

1.1.2.6. Exclusiones (ingresos no imponibles o ingresos con impuestos diferidos)

a. Beneficios derivados de la venta de inversiones, activos fijos y/o intangibles: el IRPJ y la CSLL pueden determinarse y pagarse en efectivo en caso de que se acuerde el pago del precio, parcial o total, después del final del período impositivo siguiente al de la venta.
b. Prima recibida por la emisión de acciones o otros tipos de valores: exenta de impuestos siempre que el emisor sea una sociedad anónima («Sociedade por Ações») y que el importe recibido se registre en una reserva de capital.

1.1.2.3. Paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados

El concepto de paraíso fiscal abarca países o lugares (i) que no gravan los ingresos o los gravan a tasas inferiores al 17 % (es necesario cumplir las normas internacionales de transparencia fiscal establecidas

por la RFB hasta 2023[48]); (ii) que garantizan el secreto sobre la estructura accionarial o la propiedad de las personas jurídicas; y/o (iii) cuya legislación no permite identificar al beneficiario efectivo de los ingresos pagados o acreditados a un no residente.

Los regímenes fiscales privilegiados son aquellos que cumplen uno o varios de los siguientes requisitos:

(i) no gravan los ingresos o los gravan a tasas inferiores al 17 % (es necesario cumplir las normas internacionales de transparencia fiscal establecidas por la RFB hasta 2023[48]); (ii) otorgan ventajas fiscales a los no residentes sin exigir la realización de actividades económicas sustanciales en la jurisdicción pertinente o condicionadas a la no realización de actividades económicas sustanciales en la jurisdicción pertinente; (iii) no gravan los ingresos obtenidos fuera del territorio pertinente, o los gravan a tasas inferiores al 17 %; y/o (iv) no permiten el acceso a la información sobre la estructura accionarial de las personas jurídicas, la propiedad de activos y derechos o las transacciones económicas realizadas. La Instrucción Normativa 1037/10 de la RFB (en su versión modificada) enumera las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados[49] .

48 La Instrucción Normativa 1530/14 establece que las jurisdicciones que cumplen con las normas internacionales de transparencia fiscal serán aquellas que: (i) hayan firmado un convenio fiscal que contemple el intercambio de información o un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal, o hayan concluido las negociaciones para ello con Brasil; y (ii) se hayan comprometido a cumplir los criterios establecidos por los foros internacionales sobre evasión fiscal de los que Brasil forma parte, como el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. A partir de 2024, la definición jurídica de paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados se refiere a tasas inferiores al 17 %, y ya no se exige el cumplimiento de las normas internacionales de transparencia fiscal para la aplicación de la tasa del 17 % en la calificación de paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados.

49 Los países o lugares considerados paraísos fiscales son: Samoa Americana, Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Aruba, Isla Ascensión, Bahamas, Baréin, Barbados, Belice, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Brunei, Campione D'Italia, Islas Caimán, Islas del Canal (Alderney, Guernsey, Jersey y Sark), Islas Cook, Curazao, Chipre, Yibuti, Dominica, Polinesia Francesa, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Irlanda, Isla de Man, Kiribati, Labuan, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldivas, Islas Marshall, Mauricio, Mónaco, Islas Montserrat, Nauru, Niue, Isla Norfolk, Panamá, Islas Pitcairn, Qeshm, Santa Elena, Santa Lucía, San Martín, San Pedro y Miquelón, San Vicente y las Granadinas, Seychelles, Islas Salomón, Sultanato de Omán, Suazilandia, Tonga, Tristán da Cunha, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu y Samoa Occidental. Los regímenes fiscales privilegiados son los aplicables en Dinamarca y los Países Bajos (sociedades holding que no realizan actividades económicas sustanciales); en Costa Rica (zonas francas – RZF); en Islandia (sociedad comercial internacional – ITC); en Malta (sociedad comercial internacional – ITC – y sociedad holding internacional – IHC); en España (Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros – ETVE); en Portugal (Centro Internacional de Negocios de Madeira – CINM); en Singapur (tasa impositiva especial para armadores o fletadores no residentes o empresas de transporte aéreo; exención y tasa impositiva preferencial para las empresas de seguros y reaseguros; tasa impositiva preferencial para los centros financieros y de tesorería; tasa impositiva preferencial para las sociedades fiduciarias; tasa impositiva preferencial para los ingresos derivados de títulos de deuda; tasa impositiva preferencial para las sociedades comerciales globales y las sociedades cualificadas; tasa impositiva preferencial para las sociedades de incentivo del sector financiero; tasa impositiva preferencial para la prestación de servicios de procesamiento a instituciones financieras; tasa impositiva preferencial para los gestores de inversiones navieras; tasa impositiva preferencial para los ingresos fiduciarios a los que tiene derecho el beneficiario; tasa impositiva preferencial para el arrendamiento de aeronaves y motores de aeronaves; tasa impositiva preferencial para los gestores de inversiones aeronáuticas; tasa impositiva preferencial para las empresas de inversión en contenedores; tasa impositiva preferencial para los gestores de inversiones en contenedores; tasa impositiva preferencial para los corredores de seguros autorizados; tasa impositiva preferencial para los ingresos derivados de la gestión de fideicomisos o sociedades registradas que cumplan los requisitos; tasa impositiva preferencial para el corretaje marítimo y la negociación de contratos de transporte de mercancías a plazo; tasa impositiva preferencial para los servicios de apoyo relacionados con el transporte marítimo; tasa impositiva preferencial para los ingresos derivados de la gestión de sociedades de riesgo autorizadas; y tasa impositiva preferencial para las sociedades internacionales en crecimiento); en Suiza (sociedades holding, sociedades domiciliarias, sociedades auxiliares, sociedades mixtas, sociedades administrativas y otras sociedades con resolución de las autoridades fiscales, cuyo tratamiento fiscal da lugar a la aplicación del impuesto de sociedades a un tipo combinado inferior al 20 % de acuerdo con la legislación federal, cantonal y municipal); y en los Estados Unidos (sociedades de responsabilidad limitada estatales (LLC) propiedad de no residentes y no sujetas al impuesto federal sobre la renta). Los gobiernos pueden presentar solicitudes de revisión de su clasificación en las listas brasileñas de paraísos fiscales o regímenes fiscales privilegiados. Sobre la base de dichas revisiones, España ha sido excluida temporalmente de la lista de regímenes fiscales privilegiados hasta que se dicte una resolución definitiva sobre su solicitud.

A pesar de los requisitos generales de deducibilidad previstos en la sección 1.1.2.1, las transacciones realizadas con partes domiciliadas en paraísos fiscales o bajo regímenes fiscales privilegiados están sujetas a onerosas consecuencias fiscales en Brasil, a saber:

i. presunción de no deducibilidad de los costos y gastos incurridos en dichas transacciones, a efectos del IRPJ y la CSLL;
ii. aplicación de las normas brasileñas sobre precios de transferencia (véase la sección 1.1.2.4), incluso si las partes implicadas no están vinculadas; y
iii. aplicación de normas más estrictas de subcapitalización (véase la sección 1.1.2.5), incluso si las partes involucradas no están relacionadas.

La presunción descrita en el punto (i) quedará sin efecto si se cumplen, simultáneamente, los siguientes requisitos: (a) se identifique al beneficiario efectivo de la entidad extranjera, que tiene derecho al pago correspondiente (el beneficiario efectivo se define como la persona física o jurídica que no se ha constituido con el objetivo principal o único de obtener un ahorro fiscal y que obtiene ingresos por cuenta propia, en lugar de como agente, gestor fiduciario o apoderado que actúa en nombre de un tercero); (b) se demuestre la capacidad operativa del no residente para llevar a cabo la transacción; y (c) se presente evidencia documental del pago del precio y la recepción de los bienes, activos, derechos o el uso de los servicios.

Esta presunción no se aplica en determinados casos descritos en la ley o en los reglamentos.

Además de lo anterior, los pagos procedentes de fuentes brasileñas a no residentes en paraísos fiscales suelen estar sujetos a una tasa impositiva más elevada (25 % en lugar de 15 %).

1.1.2.4. Reglas de precios de transferencia

La Ley 14596/23, reglamentada por la Instrucción Normativa 2161/23, introdujo en la legislación fiscal brasileña nuevas normas sobre precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia y, en general, alineadas con las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Estas nuevas normas entraron en vigor en 2024, pero se permitió a las empresas aplicarlas en 2023 a su discreción.

Las nuevas normas brasileñas sobre precios de transferencia son muy diferentes de las anteriores y, en la etapa actual, aún no han sido reguladas en su totalidad por la RFB. La situación actual de la aplicación de las nuevas normas requiere medidas específicas y la atención de las empresas.

En resumen, las normas brasileñas sobre precios de transferencia se aplican a todas las transacciones realizadas con partes vinculadas en el extranjero y con partes domiciliadas en paraísos fiscales o sujetas a regímenes fiscales privilegiados, incluido el pago de regalías y la reestructuración empresarial.

Las empresas brasileñas pueden realizar los ajustes aplicables en materia de precios de transferencia: (i) en el cálculo del IRPJ y la CSLL; o (ii) mediante ajustes en el valor de las transacciones acordadas con la parte extranjera sobre la base de documentos apropiados (es decir, notas de débito, notas de crédito o facturas fiscales y comerciales) y contabilizados por las empresas brasileñas y extranjeras hasta el final del año en el que se realizó la transacción controlada.

Los requisitos de documentación siguen las normas de la OCDE y consisten en un archivo maestro, un archivo local y un informe país por país. Además, la información sobre el cumplimiento de las normas de precios de transferencia debe proporcionarse en la ECF, que es la declaración de impuestos IRPJ y CSLL.

1.1.2.5. Normas de subcapitalización

Las personas jurídicas brasileñas deben cumplir con las normas de subcapitalización para poder deducir los intereses, al calcular su IRPJ y CSLL, derivados de cualquier forma de deuda, por cualquier plazo, independientemente del registro de la operación correspondiente en el Banco Central de Brasil, con (i) partes vinculadas; (ii) residentes en paraísos fiscales; y/o (iii) no residentes sujetos a regímenes fiscales privilegiados.

Los conceptos de paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados se describen en la sección 1.1.2.3.

Los pagos o créditos de intereses derivados de operaciones sujetas a las normas de subcapitalización solo serán deducibles fiscalmente hasta los siguientes ratios de deuda/capital:

<table>
<tr><th colspan="4">Acreedor</th></tr>
<tr><td>Límite</td><td>Parte vinculada con participaciones (directas) en el capital social de la empresa brasileña</td><td>Parte vinculada sin participación en el capital social de la empresa brasileña</td><td>Residente en paraíso fiscal o sujeto a un régimen fiscal privilegiado (parte vinculada o no vinculada)</td></tr>
<tr><td>Persona física</td><td>La deuda no podrá exceder el doble del valor de la participación accionaria que la parte relacionada tiene en el patrimonio neto de la empresa brasileña</td><td>La deuda no podrá superar el doble del valor del patrimonio neto de la empresa brasileña</td><td rowspan="3">La deuda no podrá exceder el 30 % del patrimonio neto de la empresa brasileña</td></tr>
<tr><td>Colectivo: deudas con partes vinculadas con participaciones en el capital social o no (directas) en la empresa</td><td colspan="2">El total de las deudas no podrá exceder el doble del valor de las participaciones accionarias de todas las partes relacionadas en el extranjero en el patrimonio neto de la empresa brasileña.</td></tr>
<tr><td>Colectivo: exclusivamente para las deudas con partes vinculadas sin participaciones (directas) en el capital social de la empresa brasileña</td><td>No aplicable</td><td>Las deudas no podrán exceder el doble del valor del patrimonio neto de la empresa brasileña</td></tr>
</table>

Los intereses no deducibles deben agregarse a las ganancias o pérdidas de la entidad jurídica brasileña (i) determinadas en los balances de suspensión o reducción, de forma temporal (véase la sección 1.2) (ii) determinados al final de cada período impositivo pertinente (año o trimestre, según el método elegido para calcular el IRPJ y la CSLL, tal y como se explica en la sección 1.1.2), de forma definitiva.

1.1.2.6. Beneficios y otros ingresos obtenidos en el extranjero

El IRPJ y el CSLL se aplican sobre los ingresos mundiales, lo que significa que las empresas brasileñas también deben considerar, al calcular dichos impuestos, las ganancias de capital y los beneficios derivados de las inversiones brasileñas en el extranjero, incluidos los beneficios de las sucursales, filiales o empresas controladas en el extranjero.

En resumen:

i. los beneficios de las empresas controladas directa o indirectamente se gravarán individualmente el 31 de diciembre del año natural en el que se hayan devengado (base devengada). Las pérdidas solo podrán compensarse con los beneficios futuros obtenidos por la misma empresa controlada (directa o indirectamente);
ii. si se cumplen determinados requisitos, los resultados positivos y negativos determinados por

las empresas extranjeras (directa o indirectamente) controladas pueden consolidarse a efectos fiscales brasileños, hasta 2029[50] . Los resultados consolidados positivos se incorporarán a la base imponible del IRPJ y la CSLL el 31 de diciembre del año natural en el que se determinaron (base devengada). En caso de resultados consolidados negativos, el importe restante de las pérdidas (después de la consolidación) de cada entidad jurídica podrá compensarse con los beneficios futuros de la misma entidad jurídica extranjera; y

iii. Las ganancias de las empresas afiliadas extranjeras calificadas estarán sujetas a impuestos en Brasil en efectivo o en base devengada, a elección del contribuyente. De lo contrario, las ganancias estarán sujetas a tributación en Brasil el 31 de diciembre del año natural en el que se hayan devengado y las pérdidas solo se compensarán con las ganancias futuras de la misma empresa afiliada.

Los impuestos adeudados en Brasil según el principio de devengo pueden pagarse proporcionalmente a los beneficios distribuidos a la empresa inversora brasileña, en un plazo máximo de ocho años (con intereses), bajo determinadas condiciones.

En el contexto de la aplicación de las normas del Pilar Dos en Brasil, se ha introducido un gravamen adicional al CSLL, en vigor a partir de 2025, para cumplir con los requisitos de un impuesto complementario nacional cualificado (QDMTT). Aunque se refiere a un adicional del CSLL, las características de este adicional son significativamente diferentes de las normas generales del CSLL.

De acuerdo con las normas del Pilar Dos, el CSLL adicional puede ser exigible a las entidades que formen parte de un grupo de empresas multinacionales (MNE) con ingresos consolidados anuales de al menos 750 000 000,00 € en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última (UPE) en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al que se analiza.

1.1.2.7. Compensación de Impuestos Pagos en el extranjero

Los impuestos pagados en el extranjero pueden compensarse con el IRPJ y la CSLL adeudados sobre las ganancias y dividendos de las empresas controladas en el extranjero (se deben respetar los límites). En el caso de las empresas afiliadas calfiicadas, solo los impuestos pagados en el extranjero sobre la distribución de dividendos pueden deducirse del IRPJ y la CSLL sobre dichos ingresos.

Hasta 2029, los impuestos brasileños que gravan los beneficios de las empresas controladas que desarrollan actividades cotizadas pueden reducirse mediante un crédito fiscal estimado del 9 %, siempre que se cumplan determinados requisitos[51] .

1.1.2.8. Pérdidas fiscales trasladables a ejercicios posteriores/anteriores

Las pérdidas fiscales pueden trasladarse sin ningún plazo de prescripción, siempre que la compensación no supere el 30 % de la base imponible («beneficio real») de cualquier período determinado. No se permite el traslado a ejercicios anteriores.

Las pérdidas fiscales no operativas (es decir, los resultados negativos derivados de la enajenación de activos fijos, inversiones e intangibles) solo pueden compensarse con beneficios no operativos, excepto

50 La consolidación fiscal no incluirá los importes determinados por las empresas: (i) ubicadas en un país con el que Brasil no tenga un acuerdo o cláusula de intercambio de información fiscal (a menos que la empresa brasileña proporcione libros contables digitales); (ii) ubicadas en paraísos fiscales o sujetas a regímenes fiscales privilegiados o a un tasa impositiva nominal inferior al 20 % («regime de subtributação»); (iii) controladas, directa o indirectamente, por una persona jurídica sujeta al tratamiento fiscal mencionado en el punto (ii); o (iv) que tengan ingresos activos inferiores al 80 % de sus ingresos totales.

51 La empresa participada no podrá: (i) estar sujeta a un tasa impositiva nominal inferior al 20 % («regime de subtributação»); ni (ii) tener ingresos activos inferiores al 80 % de sus ingresos totales.

en el período impositivo en el que se acumulan las pérdidas fiscales no operativas (dichas pérdidas están sujetas al límite del 30 % mencionado anteriormente).

Se impone una restricción a la compensación de pérdidas fiscales en caso de cambio de control y de actividades comerciales. En consecuencia, una empresa no puede compensar sus pérdidas fiscales si, desde la fecha en que se acumulan dichas pérdidas hasta la fecha de su compensación, se produce simultáneamente un cambio en el control de la empresa y en sus actividades comerciales.

En caso de escisión, la empresa pierde las pérdidas fiscales de forma proporcional a la parte escindida de su patrimonio neto. En caso de incorporación, las pérdidas fiscales de la empresa fusionada no pueden compensarse con los beneficios de la empresa resultante.

1.1.2.9. Dividendos y reducciones de capital

La distribución de beneficios/dividendos devengados a partir del 1 de enero de 1996 está exenta del impuesto sobre la renta, independientemente del beneficiario de los ingresos (persona física o jurídica, residente o no residente).

El pago de intereses sobre el capital propio ([52] , una especie de dividendo que se considera un gasto de la persona jurídica siempre que se respeten ciertos límites) está sujeto a una retención en origen del 15 % ([53] , del 25 % en el caso de beneficiarios ubicados en paraísos fiscales). La RFB emitió una norma que no permite la distribución de intereses sobre el capital propio de años anteriores. Sin embargo, dicha disposición no tiene base legal.

Las devoluciones de capital pueden generar ganancias de capital imponibles para el titular de la cuota o para la persona jurídica, según cada caso.

1.2. Pago y presentación

En el régimen de beneficios reales, el IRPJ y la CSLL pueden calcularse trimestral o anualmente (a elección del contribuyente)[54] .

Los contribuyentes que calculan sus impuestos corporativos trimestralmente deben pagar dichos impuestos hasta el último día hábil del mes siguiente al final de cada trimestre.

Los contribuyentes que calculan sus impuestos corporativos anualmente deben realizar pagos anticipados mensuales hasta el último día hábil del mes siguiente al que se refieren. Dichos pagos anticipados se calculan sobre los ingresos estimados (calculados como en el sistema de ganancias estimadas) o sobre las ganancias reales que figuran en los balances intermedios (los llamados balances de suspensión o reducción), lo que sea menor (a elección del contribuyente). La diferencia entre el IRPJ y la CSLL adeudados y los pagos anticipados debe pagarse hasta el último día hábil de enero o marzo siguiente al final del ejercicio fiscal, incrementada, en el último caso, por los intereses legales a partir del 1 de febrero o, si es negativa, puede compensarse con los impuestos adeudados por el contribuyente a partir del 1 de enero.

La ECF debe presentarse, en general, hasta el último día hábil de julio siguiente al cierre del ejercicio fiscal (el ejercicio fiscal brasileño coincide con el año natural).

52 La Ley 14789/23 estableció nuevas reglas de cálculo para los intereses sobre el capital pagados a partir de 2024, limitando en general la base de cálculo.

53 Se está debatiendo un proyecto de ley para aumentar la tasa del impuesto retenido en origen al 20 %.

54 En virtud de los beneficios estimados y los beneficios arbitrados, dichos impuestos deben calcularse trimestralmente.

1.3. Sanciones por impuestos impagados o pagados con retraso

Los impuestos impagados o pagados con retraso se gravan con intereses calculados sobre la base de la tasa SELIC («Sistema Especial de Liquidação e Custódia», Sistema Especial de Liquidación y Custodia). Para 2024, la SELIC correspondía al 12,25 %.

También se imponen multas sobre el principal. A nivel federal, se aplican las siguientes multas: (a) pagos atrasados: 0,33 % diario hasta un máximo del 20 %; (b) liquidaciones tributarias: 75 % (regla general), 112,50 % (casos en los que el contribuyente no presenta la documentación solicitada por las autoridades fiscales), 100 % (pruebas claras de fraude), 150 % (pruebas claras de fraude cuando el contribuyente es reincidente o el fraude se combina con la negativa del contribuyente a colaborar con las autoridades fiscales) y 225 % (reincidente combinado con la negativa a colaborar con las autoridades fiscales). Se pueden conceder descuentos si el pago se realiza dentro de determinados plazos.

1.4. Pagos transfronterizos

1.4.1. Retención del impuesto sobre la renta (WHT)

El WHT se aplica a los ingresos obtenidos por no residentes de origen brasileño (ingresos pagados, transferidos, acreditados, entregados o puestos a disposición de un no residente).

1.4.1.1. Dividendos

Las remesas de dividendos derivados de beneficios generados a partir del 1 de enero de 1996 no están sujetas al WHT, independientemente de que el beneficiario sea una persona física o jurídica, residente o no residente. Los intereses sobre el capital social están sujetos a un 15 % (25 % si se pagan a beneficiarios en paraísos fiscales). Para más detalles, véase la sección 1.1.2.9.

1.4.1.2. Regalías, asistencia técnica y servicios técnicos/administrativos

Dichas remesas están sujetas a un WHT general del 15 % (se aplican otros impuestos a dichas remesas, tal y como se indica en los aspectos destacados anteriores: Importaciones de servicios). Dicha tasa del 15 % puede reducirse en virtud de las disposiciones aplicables de los acuerdos de doble imposición (para obtener más detalles, consulte las observaciones adicionales de la sección sobre fiscalidad de los acuerdos). Se aplica un tipo más elevado, del 25 %, a las remesas realizadas a paraísos fiscales.

De acuerdo con la legislación local, el servicio técnico es un servicio prestado con el uso de conocimientos específicos o que implica asistencia administrativa o servicios de consultoría, independientemente de cualquier transferencia de tecnología, realizado por profesionales independientes o en virtud de contratos laborales o relacionado con estructuras automatizadas con un claro contenido tecnológico.

1.4.1.3. Otros servicios

Las remesas por servicios que no se consideren servicios técnicos o que no estén incluidas en el punto anterior están sujetas a una retención en origen del 25 % (se aplican otros impuestos a dichas remesas, tal y como se indica en el apartado «Aspectos destacados» anterior: Importación de servicios).

1.1.1.1. Intereses

Los pagos de intereses sobre préstamos extranjeros están sujetos, por lo general, a una retención en origen del 15 % (o a un tipo reducido aplicable en virtud de lo dispuesto en un acuerdo). Se aplica la tasa más elevada, del 25 %, a las remesas realizadas a paraísos fiscales. Se conceden determinadas reducciones a los inversores extranjeros siempre que se cumplan algunos requisitos, por ejemplo, en el caso de los bonos emitidos para financiar inversiones.

1.4.1.4. Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por personas físicas no residentes y personas jurídicas domiciliadas en el extranjero por la enajenación de bienes y derechos situados en Brasil están sujetas a tasas progresivas de retención en origen del 15 % al 22,5 %, en función del importe de la ganancia de capital. Si el beneficiario de la ganancia de capital está domiciliado en un paraíso fiscal, se aplica una retención en origen del 25 %, independientemente del importe de la ganancia de capital.

1.4.1.5. Convenios fiscales

Los convenios fiscales generalmente limitan el WHT sobre determinadas remesas al 10 % o al 15%.

2. Otros impuestos

2.1. Impuesto sobre productos industrializados (IPI)

El IPI es un impuesto federal que grava el envío nacional de mercancías desde una entidad manufacturera (o equivalente), o la importación de mercancías (tras el despacho de aduana de los productos manufacturados). La ley define que, a efectos del IPI, la manufactura es el proceso que modifica la naturaleza, el funcionamiento, el acabado, la presentación o la finalidad de un producto, o que mejora un producto para su consumo, como su conversión, mejora, montaje, envasado, reenvasado o restauración.

La base imponible de las importaciones es el valor en aduana (de conformidad con las normas de valoración en aduana), que generalmente es el precio CIF (costo, seguro y flete), más II. La base imponible del envío de mercancías en el mercado interno es el valor de la transacción correspondiente, según lo dispuesto por la ley. Las transacciones entre partes vinculadas están sujetas a una base imponible mínima definida por la ley.

Las tasas del IPI varían en función de la esencialidad del bien (los productos farmacéuticos, por ejemplo, están sujetos a tipos cero, mientras que los artículos suntuarios o superfluos pueden gravarse con tipos de hasta el 300 %) y de su clasificación en la Tabla de Tasas del IPI («TIPI»), que adopta la misma nomenclatura utilizada en la Nomenclatura Común del Mercosur / Sistema Armonizado («NCM/SH»). Las tasas del IPI oscilan generalmente entre el 3,25 % y el 19,5 %.

El IPI es un impuesto sobre el valor añadido, que se calcula compensando los créditos por importaciones y compras nacionales de insumos con los débitos de las transacciones imponibles. Las exportaciones no están sujetas al IPI, pero los exportadores tienen derecho a mantener el crédito fiscal correspondiente. La compra de activos fijos no implica la apropiación del crédito del IPI.

2.2. IVA sobre ventas y servicios (ICMS)

El ICMS es un impuesto estatal que grava:

a. las importaciones de bienes;
b. la circulación nacional de bienes (el hecho imponible es el envío de los bienes, lo que incluye las ventas y otras transacciones imponibles);
c. los servicios de transporte intermunicipal o interestatal (incluidos los servicios procedentes del extranjero); y
d. servicios de comunicación (incluidos los servicios procedentes del extranjero).
e. Las exportaciones de bienes y servicios y las transacciones financieras con oro (activo financiero) no están sujetas al ICMS. Las exenciones a la exportación no menoscabarán los derechos de

crédito de los contribuyentes, tal y como establece la Constitución.

f. Los servicios de transporte prestados dentro del territorio del mismo municipio no están sujetos al ICMS, sino al ISS. El ICMS puede gravar los servicios prestados con la venta de bienes, si dichos servicios no entran dentro de la competencia de los municipios para cobrar el ISS.

En general, la base imponible del ICMS es:

a. para las importaciones de mercancías: el valor en aduana (de conformidad con las normas de valoración aduanera), que generalmente es el precio CIF, más II, el IPI, el PIS-Importación, el COFINS-Importación, cualquier otro impuesto, tasa, contribución, gastos de aduana y el propio ICMS (que debe incluirse en su propia base imponible);
b. para la circulación interna de bienes: el precio total de venta o el valor de otras transacciones imponibles, según lo dispuesto por la ley, incluidos el PIS, el COFINS y el propio ICMS (el IPI no se incluirá en la base imponible del ICMS cuando los bienes se destinen a la fabricación o a la reventa);
c. para los servicios de transporte y comunicación: el valor total del servicio, incluidos el PIS, el COFINS y el propio ICMS (que debe incluirse en su propia base imponible).

Las tasas aplicables a las importaciones y la circulación de mercancías dentro del territorio del mismo Estado varían de un estado a otro. En general, Las tasas del ICMS son:

a. por lo general, del 17 % al 20,5 % (se aplican tasas más altas y más bajas en función de los bienes) sobre las importaciones y la circulación de mercancías dentro del territorio del mismo estado;
b. en general, del 17 % al 20,5 % sobre los servicios de comunicación, dependiendo del estado; y
c. 12 % sobre los servicios de transporte.

De acuerdo con la Constitución Federal, una resolución del Senado establecerá las tasas interestatales sobre las transacciones realizadas entre contribuyentes del ICMS. Actualmente, las resoluciones establecen que dichos tipos son:

a. 4 % sobre las transacciones interestatales realizadas con bienes importados que no se someten a proceso de fabricación después de su despacho de aduana y bienes sometidos a fabricación si dan lugar a un producto final, con un contenido de importación superior al 40 %;

b. 7 % sobre los envíos de contribuyentes con sede en el sur/sureste a contribuyentes con sede en el norte/noreste/centro-oeste y el estado de Espírito Santo; y

c. 12 % sobre otras transacciones interestatales.

En lo que respecta a la circulación de mercancías, el impuesto se pagará al estado de origen de las mercancías, como regla general, excepto en el caso de las transacciones interestatales con petróleo, incluidos los lubricantes y los combustibles líquidos y gaseosos derivados del mismo, y la energía no destinada a la reventa o la fabricación.

En el caso de los servicios de transporte, el ICMS se pagará al estado donde comienza el servicio (donde se envían las mercancías), independientemente del lugar en el que tengan su sede los contratistas y los proveedores de servicios.

En el caso de los servicios de comunicación, el ICMS se pagará al estado: (i) donde se preste el servicio de broadcasting de sonido e imagen; (ii) donde esté domiciliado el usuario, cuando el servicio se preste por satélite; (iii) donde se cobre el servicio; o (iv) donde tenga su sede el proveedor del servicio, en caso de que el servicio se pague por adelantado con tarjeta o instrumentos similares.

Las transacciones interestatales que involucran a consumidores finales están sujetas al pago de la diferencia entre la tasa interna (del estado de destino) y la tasa interestatal al estado de destino. Dicho impuesto deberá ser pagado por (i) el vendedor si el destinatario no es contribuyente del ICMS; o (ii) el destinatario si este es contribuyente del ICMS.

El ICMS es un impuesto sobre el valor añadido. Por lo tanto, los contribuyentes deberán contabilizar (i) los créditos por el ICMS pagado sobre las importaciones o las compras nacionales de bienes y algunos servicios y (ii) las deudas por las ventas u otras operaciones sujetas a impuestos. El impuesto relacionado con la circulación nacional de bienes y servicios que se recaudará periódicamente se calculará compensando los créditos y las deudas.

Por lo general, los contribuyentes no pueden contabilizar créditos del ICMS por adquisiciones exentas o no imponibles y algunos servicios, y cancelarán los créditos fiscales del ICMS en caso de operaciones posteriores exentas o no imponibles.

Varias transacciones están sujetas al régimen de sustitución fiscal del impuesto ICMS (ICMS-ST), que consiste en la recaudación del ICMS por parte de los fabricantes o importadores (los «sustitutos fiscales»), que están obligados a pagar el ICMS que grava sus propias transacciones, así como el ICMS que grava las transacciones imponibles futuras, en el mismo estado, con los mismos bienes, hasta el consumidor final. El régimen de sustitución tributaria puede aplicarse a las transacciones interestatales, en cuyo caso debe celebrarse un acuerdo entre los estados para permitir que el estado de destino cobre el ICMS-ST al contribuyente (remitente) ubicado en otro estado. Si no se celebra ningún acuerdo entre los estados específicos involucrados en las transacciones, el ICMS-ST se cobra normalmente al destinatario de los bienes en el estado de destino (deben evaluarse las leyes locales en cada caso específico).

Los incentivos y beneficios del ICMS solo pueden concederse mediante acuerdos firmados por todos los estados para evitar la competencia perjudicial entre ellos. Sin embargo, varios estados, con el objetivo de atraer nuevas inversiones, conceden unilateralmente incentivos del ICMS, como devoluciones del ICMS, créditos estimados y exenciones fiscales, sin la debida aprobación —votos unánimes— del Consejo Nacional de Política Tributaria (CONFAZ). Este procedimiento de los estados ha sido impugnado en numerosas ocasiones y declarado inconstitucional por el Supremo Tribunal Federal. Cabe señalar que el Supremo Tribunal Federal tiene algunos precedentes que determinan que la declaración de inconstitucionalidad de un beneficio será efectiva a partir de la fecha de la decisión, prohibiendo a los estados cobrar el ICMS sobre la base de un beneficio inconstitucional. En cualquier caso, en 2020, el Tribunal Supremo consideró constitucional que los estados de destino de las transacciones sujetas a beneficios inconstitucionales puedan impedir la contabilización de los créditos del ICMS por parte del comprador, en lo que respecta al importe del ICMS eximido por el estado de origen.

En 2017, se promulgó una Ley Complementaria para abordar la competencia fiscal perjudicial entre los estados brasileños. Dicha ley determinó que los estados deben enumerar todos los actos normativos que otorgan beneficios fiscales y registrarlos en la CONFAZ, y a partir de entonces, el plazo de cada incentivo puede ser prorrogado por los gobernadores hasta por 15 años. Además, dicha ley prohíbe el cobro de deudas tributarias pasadas relacionadas con los beneficios fiscales registrados por los estados que concedieron los beneficios del ICMS en la CONFAZ.

Los estados llevaron a cabo los procedimientos para la regularización de sus beneficios del ICMS. Dichos beneficios regularizados del ICMS podrán disfrutarse hasta el 31 de diciembre de 2032.

2.3. Impuesto sobre los Servicios (ISS)

El ISS es el impuesto municipal sobre los servicios que grava la importación y la prestación nacional de los servicios enumerados en la Ley Complementaria Federal 116/03.

Cada municipio es competente para establecer normas y cobrar el ISS de conformidad con las normas establecidas por la Constitución Federal y la Ley Complementaria 116/03. Cabe mencionar que Brasil tiene más de 5500 municipios.

Las tasas mínimas y máximas del ISS son, respectivamente, del 2 % y del 5 %. Las tasas del ISS varían en función del servicio prestado y del municipio competente para recaudar el impuesto. La base imponible del ISS es el precio del servicio.

La Ley Complementaria 116/03 estableció la exención del ISS sobre las exportaciones, definiendo las exportaciones como la prestación de servicios a partes ubicadas en el extranjero, siempre que los resultados de dichos servicios no se produzcan en Brasil.

Dicha definición ha suscitado serias preocupaciones, ya que no existen criterios claros para identificar lo que se debe entender por «resultados producidos en Brasil».

Aunque la tasa mínima está fijada en el 2 %, algunos municipios adoptan tasas más bajas o beneficios que resultan en una tasa efectiva más baja, en contra de la ley, para atraer inversiones. A partir del 1 de enero de 2018, cualquier acto u omisión para conceder, aplicar o mantener un beneficio financiero o fiscal que reduzca la carga del ISS por debajo del 2 % del precio del servicio se considerará una improbidad administrativa y el agente responsable será considerado personalmente responsable de la pérdida de ingresos municipales.

Los contribuyentes son los proveedores de servicios. Sin embargo, en el caso de las importaciones de servicios, el importador es responsable del cálculo y la recaudación del ISS adeudado por la parte extranjera.

Como regla general, el impuesto debe pagarse al municipio donde se encuentra el establecimiento que presta el servicio. Sin embargo, existen algunas excepciones a esta regla dependiendo de la tasa de servicio. Por ejemplo, en el caso de la prestación de servicios de construcción civil, hidráulica o ingeniería eléctrica, el ISS se debe pagar al municipio donde se presta el servicio.

La Ley Complementaria 116/03 permite a los municipios determinar que la parte contratante sea responsable de la retención y el pago del ISS en determinados casos.

2.4. Contribución al Programa de Integración Social (PIS) y Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)

El PIS y el COFINS son contribuciones federales a la seguridad social que gravan los ingresos obtenidos por las personas jurídicas. Se aplican excepciones (por ejemplo, dividendos e ingresos derivados de exportaciones de bienes o servicios y, en este último caso, siempre que los ingresos por exportaciones se cobren en Brasil o se mantengan fuera de Brasil de conformidad con las normas locales de control de cambios).

Los impuestos se calculan principalmente según los sistemas no acumulativos o acumulativos, que pueden coexistir para una misma entidad jurídica en función de la naturaleza de sus actividades. Se aplican exenciones y normas específicas a determinadas empresas y determinados ingresos, según cada caso.

El sistema no acumulativo es generalmente obligatorio para las entidades que calculan el IRPJ y la CSLL basándose en el sistema de beneficios reales, mientras que las entidades que calculan el IRPJ y la CSLL basándose en el sistema de beneficios estimados están sujetas al sistema acumulativo de estas contribuciones.

El PIS y el COFINS son impuestos muy regulados y representan una parte significativa de la recaudación fiscal total de Brasil, lo que supone una carga fiscal muy pesada. Las disputas y controversias son

frecuentes en este ámbito, especialmente en lo que respecta al derecho a utilizar créditos fiscales, ya que la ley y la interpretación de las autoridades fiscales restringen este derecho.

El 15 de marzo de 2017, el Supremo Tribunal Federal dictaminó que, en el caso de la venta de bienes, la inclusión del ICMS en la base imponible del PIS y la COFINS es inconstitucional, ya que no forma parte legalmente de los ingresos de la entidad vendedora, ya que dicho importe se transferirá a los estados, sin incrementar los activos de la entidad. Además, el 12 de marzo de 2021, se decidió que el importe del ICMS que no forma parte de la base imponible del PIS y la COFINS es el que se aplica a cada transacción, independientemente del importe del ICMS pagadero tras la compensación de los créditos. A partir del 1 de mayo de 2023, las leyes del PIS y la COFINS han sido modificadas para determinar expresamente la no inclusión del ICMS en la base imponible de dicha contribución.

2.4.1. Sistema no acumulativo

Por lo general, el PIS y la COFINS en el sistema no acumulativo se aplican sobre los ingresos brutos de las entidades jurídicas a tipos del 1,65 % y el 7,6 %, respectivamente, con algunas excepciones (véase la sección 2.4.3). Otros ingresos están exentos, como los derivados de la venta de activos fijos.

Los ingresos financieros están, por lo general, sujetos a tasas del 0,65 % (PIS) y del 4 % (COFINS), excepto los siguientes ingresos, que están sujetos a una tasa del 0 %:

a. los ingresos financieros derivados de variaciones cambiarias procedentes de exportaciones de bienes y servicios y pasivos de la persona jurídica, incluidos préstamos y financiaciones; y
b. las operaciones de cobertura destinadas exclusivamente a la protección de los riesgos de fluctuaciones de precios o tipos si, de forma acumulativa, el objeto del acuerdo negociado está relacionado con la actividad principal de la entidad y tiene por objeto proteger sus derechos u obligaciones.

El contribuyente tiene derecho a los créditos fiscales previstos por la ley para compensar las deudas del PIS y la COFINS, que generalmente corresponden al tipo de cada contribución (1,65 % y 7,6 %), entre los que destacamos los siguientes:

a. los gastos incurridos en (i) compras nacionales de bienes para reventa o insumos de fabricación y (ii) servicios contratados por el contribuyente para prestar servicios a sus clientes y/o para producir bienes para la venta o el alquiler;
b. los gastos de energía eléctrica, alquiler de edificios, alquiler o arrendamiento de máquinas y equipos utilizados para las actividades de su señor/su señora y los gastos de transporte relacionados con las ventas; y
c. gastos de depreciación relacionados con activos fijos importados o adquiridos en el mercado nacional y utilizados en el proceso de fabricación, para alquiler o para la prestación de servicios. Existen algunas alternativas para utilizar dichos créditos.

Si una empresa tiene actividades/ingresos sujetos a los sistemas acumulativo y no acumulativo, los créditos fiscales del PIS y la COFINS deben ser proporcionales a los ingresos sujetos al sistema no acumulativo.

2.4.2. Sistema acumulativo

En el sistema acumulativo, los ingresos brutos derivados de la venta de bienes y servicios y otras actividades comprendidas en la actividad principal de la persona jurídica, obtenidos por las personas

jurídicas, se gravan a las tasas del 0,65 % (PIS) y del 3 % (COFINS)[55] . El contribuyente no tiene derecho a créditos fiscales por las contribuciones pagadas sobre las importaciones o relacionadas con las compras y gastos nacionales incurridos. Otros ingresos no se gravan en este sistema.

2.4.3. Reglas específicas del PIS y la COFINS

Se aplican normas específicas según el tipo de ingresos o actividad, como:

a. instituciones financieras;
b. industrias farmacéutica, automovilística, de bebidas y tabaco;
c. industria de combustibles; y
d. productos de higiene y cosméticos.

Entre estas normas específicas, destacamos:

a. las normas de centralización fiscal, por las que el PIS y el COFINS se cobran una sola vez, a una persona elegida de la cadena de mercado correspondiente; y
b. las normas de sustitución fiscal, por las que una persona designada por la ley debe calcular y recaudar el PIS y el COFINS adeudados por otras personas en transacciones futuras (normalmente basadas en precios estimados).

La centralización fiscal[56] y las normas de sustitución fiscal son frecuentes en sectores con altos niveles de informalidad. El sistema de sustitución fiscal se aplica, por ejemplo, a las industrias tabacaleras, en cuyo caso los importadores y fabricantes serán responsables de los impuestos adeudados a nivel minorista.

2.4.4. PIS-Importación y COFINS-Importación

Dichas contribuciones deben ser abonadas por la parte brasileña en:

a. Importaciones de mercancías: a tasas del 2,1 % (PIS-Importación) y del 9,65 % (COFINS-Importación) sobre el valor en aduana (CIF). Durante 2025, algunos productos están sujetos a un recargo COFINS-Importación del 0,8 %[57] %, lo que da lugar a una tasa efectiva del 10,45 %. Se aplican diferentes tipos impositivos (incluido la tasa del 0 %) a las importaciones de productos farmacéuticos, perfumería, artículos de tocador y productos de higiene personal, vehículos, neumáticos y cámaras de aire, piezas de automóvil y papel para la impresión de libros, periódicos y revistas, entre otros; y
b. importaciones de servicios: a las tasas del 1,65 % (PIS-Importación) y del 7,6 % (COFINS-Importación) sobre los importes pagados, acreditados, entregados, utilizados o remitidos al extranjero, antes de la retención en origen, más el importe de las propias contribuciones.

55 Tasa del 4 % del COFINS aplicable a bancos comerciales, bancos de inversión, bancos de desarrollo, cajas de ahorros, instituciones de crédito, financiación e inversión, sociedades de crédito inmobiliario, corredores, corredores de bonos y valores, sociedades de arrendamiento financiero, cooperativas de crédito, compañías de seguros y capitalización privadas, agentes de seguros y crédito privados autónomos, entidades de pensiones privadas abiertas y cerradas, y personas jurídicas cuyo objeto sea la titulización de créditos.

56 Ejemplos del sistema de centralización tributaria son los sectores de higiene y farmacéutico, en los que el importador o el fabricante deben calcular el PIS y la COFINS a una tasa más alta (un total del 12,5 % y el 12 %, respectivamente), mientras que la tasa cero se aplica a los ingresos derivados de la reventa de los productos realizada por el mayorista o minorista.

57 La tasa del recargo será del 0,6 % durante 2026.

El contribuyente sujeto al régimen no acumulativo puede, en ciertos casos, tener derecho a créditos de PIS-Importación y COFINS-Importación, calculados según las tasas aplicables a la operación de importación sobre el importe utilizado como base imponible de las contribuciones. Los importadores no tienen derecho a créditos relacionados con el recargo del 1 % de COFINS-Importación.

2.5. Reforma del IVA

En diciembre de 2023 se promulgó la Enmienda Constitucional 132 para aplicar la reforma del impuesto sobre el consumo con el objetivo de simplificar los impuestos indirectos en Brasil. Los principales cambios previstos en esta enmienda son la sustitución del ISS y el ICMS por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y el PIS/COFINS por las Contribuciones sobre Bienes y Servicios (CBS). La intención es que el CBS y el IBS funcionen como un IVA dual, sujeto a un conjunto de leyes comunes, simplificando el sistema tributario en Brasil y alineándolo con la práctica internacional.

Además, se ha creado un nuevo impuesto selectivo (impuesto al pecado) que se aplica a las transacciones (nacionales e importaciones) con bienes y servicios perjudiciales para el medio ambiente o la salud. Los bienes y servicios actualmente sujetos al impuesto selectivo son: (a) algunos vehículos de motor; (b) algunas embarcaciones y aeronaves; (c) productos para fumar; (d) bebidas alcohólicas; (e) bebidas azucaradas; (f) algunos productos minerales; y (g) concursos de predicción y deportes de fantasía.

La enmienda también establece un período de transición en el que el ISS y el ICMS coexistirán con el IBS y el CBS hasta su extinción en 2033. El PIS y el COFINS se extinguirán a partir de 2027, siendo sustituidos por el CBS, y las tasas del ICMS y el ISS se reducirán gradualmente, mientras que las tasas del IBS y el CBS aumentarán gradualmente. El impuesto selectivo se cobrará a partir de 2027.

El IPI seguirá existiendo y se aplicará a las transacciones con productos equivalentes a los fabricados en la Zona Franca de Manaos, siempre que la tasa impositiva actual sea igual o superior al 6,5 %. Así, el IPI será una ventaja competitiva de la Zona Franca de Manaos, ya que los productos fabricados en dicha ubicación están exentos del IPI, mientras que los productos fabricados fuera de ella o importados estarán sujetos a impuestos normales.

Durante 2026, el CBS y el IBS se cobrarán a una tasa combinada del 1 %, pero no se exigirá su recaudación si el contribuyente cumple con las obligaciones fiscales accesorias pertinentes.

Aunque la primera normativa se ha promulgado como Ley Complementaria 214/2025, el Congreso Federal está debatiendo actualmente varios proyectos de ley para la creación y regulación de los nuevos impuestos, y la Agencia Tributaria Federal ha estado trabajando en nuevas normativas y sistemas fiscales.

2.6. Contribución por Intervención Económica (CIDE) sobre pagos de regalías, servicios técnicos y administrativos y asistencia

La CIDE es una contribución federal que grava con una tasa del 10 % los importes pagados, acreditados, transferidos, entregados o puestos a disposición de no residentes por acuerdos de transferencia de tecnología o licencia de tecnología, licencias de patentes y marcas registradas, asistencia técnica, servicios técnicos y administrativos[58] y cualquier acuerdo que implique el pago de regalías.

Los pagos por licencias de software y por los derechos de comercialización y distribución de software que no estén relacionados con la transferencia de tecnología a la parte brasileña no están sujetos al CIDE. El contribuyente del CIDE es la parte brasileña.

58 Incluso si no implican transferencia de tecnología.

2.7. Impuesto sobre las transacciones financieras (IOF)

El IOF se aplica a las transacciones de crédito, cambio y seguros, así como a los valores a tasas variables.

Desde la publicación del Decreto 12.466 en mayo de 2025[59] , los créditos concedidos a personas jurídicas están sujetos al IOF a una tasa diaria del 0,0082 % más un recargo del 0,95 %. Además, las transacciones de cambio de divisas están generalmente sujetas a una tasa del 3,5 %, con algunas excepciones. Las transacciones de seguros están generalmente sujetas al IOF a tasas que varían entre el 0 % y el 7,38 %. Las transacciones de valores están sujetas al IOF a tasas que varían según el tipo de inversión y el período de inversión. Por lo general, las inversiones de renta variable y fija por 30 días o más están sujetas a un tipo del cero por ciento.

Debido al propósito regulador del IOF de instituir y controlar las políticas de cambio, crédito, seguros y valores, sus tipos pueden modificarse con efectos legales inmediatos.

2.8. Impuestos sobre la propiedad

2.8.1. Impuesto sobre la propiedad urbana (IPTU)

El IPTU es un impuesto municipal que grava anualmente la propiedad o posesión de cualquier inmueble situado en zonas urbanas. La base imponible corresponde al valor de mercado del inmueble, con una tasa impositiva que puede variar según el municipio y el uso y precio del inmueble.

En la ciudad de São Paulo, las tasas del IPTU oscilan entre el 1 % y el 1,5 %, con descuentos o recargos según el valor de mercado y el uso del inmueble en cuestión (calculado según lo dispuesto en la ley municipal).

2.8.2. Impuesto sobre la propiedad de vehículos (IPVA)

El IPVA es un impuesto estatal que se aplica anualmente a la propiedad de vehículos[60] . La base imponible corresponde al valor justo de mercado, determinado cada año por la Secretaría del Tesoro del Estado, que tiene en cuenta la marca, el modelo y la antigüedad del vehículo. La tasa impositiva aplicable puede variar según cada estado. En São Paulo, por ejemplo, la tasa impositiva varía entre el 1,5 % y el 4 %.

2.8.3. Impuesto sobre la propiedad rural (ITR)

El ITR es un impuesto federal que se grava anualmente la propiedad o posesión de bienes rurales (bienes inmuebles situados fuera de las zonas urbanas de las ciudades). La Unión Federal puede celebrar convenios con los municipios para delegar en ellos la función de inspeccionar y recaudar el ITR.

La base imponible es el valor de la superficie imponible, que se calculará de acuerdo con normas específicas. Las tasas impositivas varían en función de la superficie total de la propiedad y del nivel de uso de las superficies que pueden explotarse con fines agrícolas.

Las propiedades rurales de pequeño tamaño explotadas por el propietario, que no tiene otros bienes inmuebles, están exentas. El ITR ha sido una herramienta importante para desincentivar las propiedades rurales improductivas.

59 Actualmente, hay varios proyectos de ley que pretenden revocar este decreto.

60 Automóviles, camiones, autobuses, tractores, barcos, yates y aeronaves.

2.9. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias (ITBI)

El ITBI es un impuesto municipal que grava las transmisiones entre vivos y remuneradas de la propiedad o de derechos reales sobre bienes inmuebles. La base imponible corresponde al valor de mercado de la propiedad, a un tipo que puede variar según el municipio. En la ciudad de São Paulo, la tasa general es del 3 %.

Este impuesto no se aplica a la aportación de bienes inmuebles y/o derechos reales a cambio de capital de una persona jurídica, ni a las transferencias de propiedad resultantes de reorganizaciones societarias, como fusiones, escisiones o liquidaciones, salvo si, en cualquiera de estos casos, la actividad principal del adquirente es la compraventa o el arrendamiento de bienes inmuebles, según lo dispuesto por la ley.

2.10. Impuesto sobre donaciones y sucesiones (ITCMD)

El ITCMD es un impuesto estatal que grava las donaciones o herencias. La base imponible corresponde al valor justo de mercado o al valor de la donación o herencia en cuestión. Las tasas aplicables varían de un estado a otro, sujetos, desde la aprobación de la Enmienda Constitucional 132 en diciembre de 2023, a tasas impositivas progresivas hasta un tipo máximo del 8 %. En São Paulo, el ITCMD se aplica actualmente a un tipo del 4 %, ya que el estado aún no ha aprobado una nueva legislación que establezca tipos progresivos para el ITCMD.

3. Impuesto de importación e impuesto a la exportación

3.1. Impuesto de importación (II)

El II es un impuesto federal que deben pagar los importadores brasileños sobre las importaciones de mercancías y que se cobra por el despacho de aduana de dichas mercancías.

Por lo general, la base imponible del II es el valor CIF, teniendo debidamente en cuenta las normas de valoración en aduana del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994. El Acuerdo describe seis métodos, que pueden aplicarse sucesivamente para garantizar que el II se pague sobre los precios de mercado.

Las tasas aplicables varían según el artículo importado, de acuerdo con la clasificación fiscal pertinente según la Tabla de Aranceles Externos Comunes del Mercosur («TEC-SH»), organizada en base a la Nomenclatura del Mercosur (que, a su vez, se basa en la Nomenclatura de Bruselas), y pueden oscilar entre el 0 % y el 35 %. El II no es un IVA.

Tenga en cuenta que el IPI, el PIS-Importación, el COFINS-Importación y el ICMS también se aplican a las importaciones de mercancías, tal y como se ha descrito anteriormente. Consulte la sección 5 más abajo para obtener información sobre los incentivos fiscales y aduaneros.

3.2. Impuesto a la exportación (IE)

El impuesto a la exportación es un impuesto federal que grava las exportaciones de productos nacionales o nacionalizados, y se aplica cuando los productos salen del territorio brasileño. En términos generales, la base imponible es el precio de exportación del producto. La tasa puede variar según el número de clasificación fiscal del producto, pero, en la actualidad, la tasa es cero para prácticamente todos los productos, excepto los cigarrillos, que están sujetos a una tasa impositiva del 150 %.

4. Impuestos sobre la nómina / Cotizaciones sociales

4.1. Contribuciones a la Seguridad Social

El Sistema de Seguridad Social brasileño se financia generalmente con los impuestos (cotizaciones sociales) que pagan las empresas y los profesionales (empleados y autónomos) sobre la remuneración total por los servicios prestados. Las empresas también financian algunos servicios sociales para los empleados (como SESI, SENAI, SESC y SENAC), el llamado «Sistema S».

Las cotizaciones a la seguridad social que deben pagar las empresas se componen de una tasa fija del 20 % complementado con tasas que suelen oscilar entre el 0,5 % y el 6 %, en caso de indemnizaciones pagadas a los empleados. Los criterios para establecer dicha tasa variable dependen de la actividad principal de la empresa, de los riesgos laborales relacionados con el entorno de trabajo y del Factor de Prevención de Accidentes (FPA) anual de la empresa, que se calcula en función del número, el coste y la gravedad de los accidentes laborales, entre otros factores.

Las contribuciones para financiar los servicios sociales (además de las cotizaciones a la seguridad social) comprenden tipos de hasta el 5,8 % sobre la remuneración pagada a los empleados.

Dependiendo de la actividad de la empresa, puede aplicarse un régimen alternativo de seguridad social, cuyas cotizaciones dependen de los ingresos brutos de la empresa (entre el 1 % y el 4,5 %) en lugar de las cantidades destinadas a la nómina de la entidad. Este régimen especial de seguridad social es válido hasta finales de 2027. Son 17 los sectores que pueden acogerse a este régimen: (i) manufactura y confección; (ii) calzado; (iii) construcción civil; (iv) centros de atención telefónica; (v) comunicaciones; (vi) construcción e infraestructuras; (vii) cuero; (viii) fabricación de vehículos y carrocerías; (ix) maquinaria y equipos; (x) proteínas animales; (xi) textiles; (xii) tecnología de la información («TI»); (xiii) tecnología de la comunicación («TIC»); (xiv) diseño de circuitos integrados; (xv) transporte ferroviario metropolitano; (xvi) transporte público por carretera y (xvii) transporte de mercancías por carretera. Además, las empresas que fabrican determinados productos también pueden beneficiarse de esta alternativa de seguridad social.

Los sectores agrícola y agroindustrial tienen derecho a sustituir sus cotizaciones ordinarias sobre la nómina por un tipo del 2,85 % sobre los ingresos de la empresa.

Las cotizaciones de los profesionales (empleados y autónomos) son retenidas por las empresas a tipos progresivos actuales que varían entre el 7,5 % y el 14 %, con un límite máximo mensual de 951,64 BRL (173,02 USD).

Fondo de Indemnización por Desempleo («FGTS»)

El FGTS es una contribución social mensual equivalente al 8 % de la remuneración mensual de los empleados. El empleador deposita esta contribución en cuentas abiertas a nombre de cada empleado en un banco gubernamental. Los empleados pueden retirar estos fondos en determinadas circunstancias, como jubilación, despido sin causa justificada, compra de vivienda, entre otras.

En caso de despido sin causa justificada, el empleador sigue pagando una multa equivalente al 40 % de todo el importe depositado en ese fondo durante el tiempo de servicio prestado por el empleado. En caso de despido por acuerdo entre el empleador y el empleado, a partir de noviembre de 2017, la multa correspondiente es del 20 %. En caso de despido a petición del empleado (dimisión), el empleador no debe pagar ninguna multa del FGTS.

5. Incentivos fiscales y aduaneros

5.1. Zonas francas

5.1.1. Zona Franca de Manaus («ZFM»)

Los incentivos de la ZFM están garantizados por la Constitución Federal hasta 2073 y comprenden beneficios fiscales federales, estatales y municipales, tales como:

Incentivos fiscales federales:

- II: reducción de hasta el 88 % en varios insumos utilizados en el proceso de fabricación en la ZFM, de acuerdo con un proceso de producción básico definido por la ley;
- IPI: exención en las importaciones de determinados insumos que se fabricarán o consumirán en la ZFM, en el envío de productos fabricados en Brasil a la ZFM para su consumo o para ser utilizados como insumos en la región y en el envío de productos fabricados en la ZFM a otras regiones del territorio nacional;
- IRPJ: reducción del 75 % del impuesto sobre la renta calculado sobre los beneficios directamente relacionados con las actividades incentivadas para las solicitudes presentadas y aprobadas en la ZFM hasta el 31 de diciembre de 2023;
- PIS-Importación y COFINS-Importación: suspensión sobre las importaciones de materias primas, productos intermedios y materiales de embalaje, para su uso en procesos de fabricación por parte de plantas industriales ubicadas dentro de la ZFM, así como sobre la importación de determinados activos fijos nuevos;
- PIS y COFINS: 0 % sobre los ingresos procedentes de las ventas realizadas por personas jurídicas con sede fuera de la ZFM de bienes que se consumirán o fabricarán dentro de la ZFM y sobre los ingresos procedentes de las ventas de determinados insumos de producción por parte de personas jurídicas con sede dentro de la ZFM a empresas de la ZFM; y tipos reducidos sobre las ventas de productos fabricados por empresas de la ZFM en función de determinadas características del comprador (por ejemplo, con sede dentro o fuera de la región; tributación basada en el sistema acumulativo o no acumulativo).

Incentivos fiscales estatales:

- ICMS: exención en el envío de productos nacionales desde otros estados brasileños a empresas de la ZFM; crédito estimado por el impuesto que se pagaría si no se aplicara la exención fiscal; y reembolsos que varían entre el 55 % y el 100 % del impuesto adeudado.

5.1.2. Otras zonas francas

Existen otras zonas francas en Brasil en algunos municipios de los estados del norte, a las que se aplican beneficios similares.

5.2. Incentivos al desarrollo regional

Las empresas del norte, noreste y de determinados estados del centro-oeste (Mato Grosso) y sudeste (ciertas zonas de Espírito Santo y Minas Gerais) pueden beneficiarse de incentivos federales, estatales y municipales.

La más importante se refiere a una reducción del 75 % del IRPJ para las empresas domiciliadas en las regiones de Amazonas y Nordeste que realicen actividades consideradas prioritarias (según lo definido por los decretos presidenciales) para el desarrollo de esas regiones (en determinados casos se puede conceder una exención).

En términos generales, los contribuyentes pueden beneficiarse de dicha reducción durante un período de 10 años, siempre que presenten su solicitud y sus proyectos sean aprobados hasta el 31 de diciembre de 2023[61] . El beneficio será aprobado por la RFB sobre la base de un análisis técnico previo de las Superintendencias de Desarrollo de la Amazonia y del Nordeste (SUDAM/SUDENE).

La reducción del IRPJ solo se aplica a los beneficios directamente relacionados con las actividades incentivadas («lucro da exploração»). La exención fiscal debe registrarse como reserva de incentivo fiscal y solo puede utilizarse para compensar pérdidas o aumentar el capital de la empresa (no puede distribuirse entre sus socios). La Ley 12973/14 establece que, en caso de que la reserva se utilice para compensar pérdidas, los beneficios futuros deben utilizarse para recuperar dicha reserva.

5.3. Incentivos a la innovación tecnológica

Aplicable a las personas jurídicas que realicen investigaciones sobre nuevos productos, nuevos procesos de fabricación y mejoras en la calidad, la productividad y la competitividad de los productos y procesos de fabricación existentes.

Beneficios del IRPJ y la CSLL:

- Deducción de gastos con investigación y desarrollo de innovación tecnológica;
- Exclusión adicional de la base imponible del IRPJ y CSLL de porcentajes que varían entre el 60 % y el 100 % de los gastos con investigación y desarrollo de innovación tecnológica(se deben cumplir las condiciones);
- Amortización total en el año de adquisición de nuevos activos utilizados con investigación y desarrollo de innovación tecnológica;
- Amortización acelerada de los costes con la adquisición de intangibles vinculados con investigación y desarrollo de innovación tecnológica.
- Otros beneficios:
- 0 % de retención en origen sobre los pagos o créditos a no residentes por el registro y mantenimiento de marcas, patentes y variedades vegetales en el extranjero;
- Reducción del 50 % del IPI que grava la compra de activos destinados a investigación y desarrollo de innovación tecnológica.
- Subvención gubernamental de hasta el 60 % del valor de la remuneración de los investigadores titulares de másteres o doctorados.

5.4. Principales regímenes aduaneros especiales disponibles

La legislación brasileña permite la entrada de mercancías extranjeras en el territorio brasileño sin el pago inmediato de impuestos, en virtud de regímenes especiales de importación, siempre que se cumplan determinados requisitos. Los regímenes más comunes son los siguientes.

5.4.1. Admisión temporal de mercancías extranjeras

Bajo este régimen, determinadas mercancías se admiten temporalmente en Brasil, con fines específicos, con una suspensión total o parcial de II, el IPI, el PIS y el COFINS que gravan las importaciones. Por lo general, se exige al beneficiario del régimen que presente garantías por los impuestos suspendidos.

61 La prórroga de las ventajas hasta 2028 se está debatiendo actualmente en el Congreso Nacional.

La suspensión total suele aplicarse a las importaciones para competiciones deportivas, exposiciones artísticas y culturales, ferias científicas y comerciales, entre otras.

La suspensión parcial se aplica a las importaciones con fines denominados «económicos», como las importaciones de equipos y maquinaria en régimen de arrendamiento operativo, alquiler o arrendamiento gratuito, cuando los productos importados se utilicen en Brasil para (a) prestar servicios a terceros, o (b) fabricar mercancías para la venta.

En el último caso, el importador deberá pagar un importe equivalente al 1 % del total de los impuestos recaudados sobre una importación regular de la misma mercancía, multiplicado por el número de meses de permanencia en Brasil. La diferencia entre el total de los impuestos recaudados sobre una importación regular y los impuestos calculados según lo descrito anteriormente quedará suspendida.

Si las mercancías introducidas en Brasil en régimen de admisión temporal regresan a su país de origen, la suspensión total o parcial concedida se convierte en una exención fiscal. Si se nacionalizan, se pagarán las diferencias fiscales.

Brasil forma parte del Convenio de Estambul sobre Admisión Temporal, habiendo aceptado parcialmente su aplicabilidad, limitada a las importaciones temporales de: (a) bienes para su exposición o uso en exposiciones, ferias, reuniones o eventos similares; (b) equipo profesional; (c) bienes con fines educativos, científicos o culturales; y (d) efectos personales de los viajeros y bienes importados con fines deportivos.

En cuanto al ICMS, el Tribunal Supremo Federal ha dictaminado que las importaciones sin transferencia de la propiedad de los bienes —lo que suele ocurrir en el caso de las importaciones temporales— no deben estar sujetas a este impuesto. En cualquier caso, debe evaluarse el enfoque de cada estado al respecto, así como las ventajas fiscales que puedan aplicarse (como la exención).

5.4.2. Devolución

Existen dos modalidades de devolución:

a. suspensión de II, IPI, PIS, COFINS e ICMS que gravan las importaciones (o adquisiciones en el mercado interno para IPI, PIS y COFINS) de bienes que se utilizarán para fabricar productos destinados a la exportación dentro de un plazo determinado (generalmente un año, que puede prorrogarse por un plazo igual); o
b. exención de II, IPI, PIS y COFINS que gravan las importaciones (o adquisiciones en el mercado interno) de bienes que sustituirán a los artículos de inventario importados con el pago de impuestos (o adquiridos en el mercado interno) y utilizados en la producción de productos exportados.

En el caso del punto (a), la suspensión de impuestos se convierte en una exención fiscal tras la exportación de los productos fabricados con los artículos importados. De lo contrario, se exigirá el pago de los impuestos suspendidos.

5.4.3. Depósito aduanero

Este régimen suspende el pago del II, IPI, PIS-Importación, COFINS-Importación e ICMS para las mercancías admitidas en Brasil en consignación.

La suspensión se concede por un año a partir del despacho de aduana, y puede prorrogarse por dos años más, siempre y cuando las mercancías se almacenen en determinados depósitos aduaneros.

Si las mercancías se exportan o se industrializan en el depósito aduanero y se exportan, la suspensión se convierte en exención fiscal. Si las mercancías se nacionalizan, se pagarán los impuestos suspendidos.

5.4.4. Almacén industrial (RECOF)

Este régimen prevé la suspensión de II, el IPI, el PIS y la COFINS que gravan las importaciones y las adquisiciones en el mercado interno de insumos utilizados para la fabricación de bienes destinados a la venta en el mercado interno o a la exportación, así como para el mantenimiento o la reparación de bienes nacionales o extranjeros. El mantenimiento y la reparación pueden realizarse en bienes nacionales y extranjeros, nuevos o usados, de cualquier tipo.

La suspensión de impuestos se concede por un período de un año, que puede prorrogarse de forma e , caso por caso, siempre que el régimen no se conceda por más de cinco años. El plazo de cinco años se aplica a los productos con un ciclo de producción largo. Los beneficiarios del régimen son los fabricantes de los productos, que deberán cumplir determinados requisitos.

Los impuestos suspendidos deberán pagarse si el beneficiario (i) no exporta las mercancías en el plazo legal; o (ii) vende las mercancías en el mercado nacional.

5.5. Otros incentivos

La legislación brasileña ofrece otros incentivos fiscales para varios sectores económicos, entre otros:

- Programas de apoyo a la cultura y los deportes;
- Informática y productos automatizados;
- Programa de Apoyo a las Actividades Educativas (PROUNI);
- Régimen especial para la compra de bienes de capital por parte de exportadores (RECAP);
- Régimen aplicable a proyectos de infraestructura en las áreas de transporte, puertos, energía, saneamiento y riego (REIDI);
- Régimen especial para la modernización y ampliación de la estructura portuaria (REPORTO);
- Régimen especial para el sector del petróleo y el gas (REPETRO): importación y exportación de equipos, maquinaria y piezas;
- Incentivos a la industria del reciclaje (Favorecicle) y (ProRecicle): fondos de inversión para proyectos de reciclaje;
- Régimen fiscal especial para pequeñas empresas (SIMPLES): aplicable a pequeñas empresas con ingresos brutos anuales inferiores a 360 000 BRL (72 000 USD) y a medianas empresas con ingresos brutos anuales superiores a 360 000 BRL (72 000 USD) y que no superen los 4 800 000 BRL (960 000 USD). No aplicable a determinadas empresas o actividades (por ejemplo, sociedades anónimas, empresas con accionistas extranjeros y empresas dedicadas a servicios de consultoría).
- Programa de Emergencia para la Reanudación del Sector de Eventos (PERSE): concesión de beneficios fiscales a las empresas del sector de eventos debido a las pérdidas sufridas como consecuencia de la COVID-19; y
- Sector petrolero y gasístico. Los gastos y las amortizaciones/agotamientos relacionados con la exploración y producción de petróleo y gas natural pueden deducirse íntegramente de la base imponible del IRPJ y la CSLL y puede aplicarse una exención del WHT sobre las remesas al extranjero, entre otras ventajas.

La legislación brasileña también ofrece incentivos fiscales a otros sectores, como la televisión digital, los servicios de tecnología de la información orientados a la exportación y los sectores inmobiliario y de defensa, entre otros.

6. Obligaciones accesorias

Los contribuyentes brasileños están obligados a informar de sus obligaciones fiscales en varios informes electrónicos a través de los cuales las autoridades fiscales pueden detectar inconsistencias y reconocer la situación fiscal de las empresas.

Dichos informes incluyen la Declaración de Deudas y Créditos Tributarios Federales (DCTF, donde se informarán mensualmente los impuestos federales adeudados), la Declaración de Retención del Impuesto sobre la Renta (DIRF, donde se informarán anualmente los impuestos sobre la renta retenidos), el Libro Digital de Retenciones y Otra Información Tributaria (EFD-Reinf, que se presentará mensualmente) y otros, tales como:

6.1. Sistema de Contabilidad Digital

Todas las personas jurídicas que pagan impuestos corporativos basados en el sistema de ganancias reales y en el sistema de ganancias estimadas deben mantener sus registros contables en formato digital y enviar dichos archivos a la RFB. Todas las operaciones que afectan el cálculo de la base del IRPJ y la CSLL deben informarse anualmente (hasta el último día hábil de julio siguiente al cierre del ejercicio fiscal) a través de la ECF.

6.2. Sistema de Información Comercial Exterior (SISCOMEX)

Este sistema electrónico registra, supervisa y controla las transacciones de comercio exterior.

6.3. Facturas electrónicas

Las facturas comerciales se emiten electrónicamente. En varios municipios, las facturas de servicios también se emiten electrónicamente.

6.4. Declaración electrónica de contribuciones laborales y de seguridad social (eSocial)

Mediante un sistema digital de contabilidad de obligaciones fiscales, de seguridad social y laborales («eSocial») introducido por el Gobierno federal, los empleadores deben proporcionar información sobre los datos personales de los empleados, así como información relevante sobre la relación laboral, como: admisiones, períodos de ausencia, despidos, información detallada sobre nóminas, FGTS, cotizaciones a la seguridad social, relación sindical y datos de seguridad y salud en el trabajo, bajo pena de verse obligados a pagar multas administrativas establecidas por el Servicio de Rentas Federales, el Instituto de Seguridad Social y las autoridades laborales.

CHILE
EGM ABOGADOS & AUDITORES

EGM | ABOGADOS & AUDITORES

FIRMA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.egmtax.com

+56 9 49958201

Génova 2016 of.11, Providencia - Santiago, Chile

SOCIOS DE CONTACTO:

Francisco Sepúlveda

fsepulveda@egmtax.com

ASPECTOS DESTACADOS[1]

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades (impuesto de primera categoría):[2]	27 % (art. 14 A) de ITL[3] Ejercicio fiscal 2025 (ejercicio comercial 2024)
Régimen de pymes para otros casos (es decir, art. 14 D)	12,5 %. (tasa aplicable hasta 2027, sube al 15 % en 2028)
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	35 %[4]
Impuesto sobre los dividendos:	35
Intereses:	35 % o 4 %[5]
Regalías:	2 %[6] -30 %
Asistencia técnica:	15 % (20 % si se paga a regímenes fiscalespreferenciales), 35 %
Otros servicios:	35 %
Software estándar:	0 %
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	Sin límite de tiempo[7]
Normas sobre precios de transferencia:	Sí
Reorganizaciones libres de impuestos:	Fusiones, divisiones, operaciones de compraventa de activos, transformaciones
Cambios en las características jurídicas:	Fusiones, divisiones y transformaciones
IVA sobre ventas y servicios:	19 %
IVA sobre las importaciones:	19 %
Derechos de aduana:	6 % tipo fijo[8]
Impuesto de Timbres y Estampillas:	0,066 al mes, con un límite máximo del 0,8 %

1 Indicadores (todos calculados el 22 de mayo de 2025:
1 USD (Dólar estadounidense) = 942,21 CL$ (Pesos chilenos).
UF 1 (unidad de Fomento)= CL$ 39.166,72 (índice diario chileno utilizado para ajustar según la inflación). UTM 1 (unidad tributaria mensual) = CL$ 68.648 (valor mensual reajustado chileno).
UTA 1 (unidad tributaria anual)= CL$ 823.776 (valor anual reajustado chileno).

2 La determinación de las tasas vigentes se realizó a través de Ley 21.755 publicada el 11 de julio de 2025 en el Diario Oficial el 24 de marzo de 2020.

3 La Ley N.º 20780 (reforma fiscal de 2014) aumentó gradualmente el tipo impositivo del impuesto sobre la renta de las sociedades. El tipo impositivo del impuesto sobre la renta de las sociedades para 2020 se fijó en el 27 % (régimen general de renta semiintegrado) y en el 25 % para las pymes. Otras reformas fiscales redujeron el tipo impositivo del impuesto sobre la renta de las sociedades para las pymes al 12,5 % (vid. *supra* 2).

4 La retención fiscal sobre la distribución de dividendos se grava con un impuesto de retención del 35 %. Sin embargo, existe una integración total entre el impuesto sobre sociedades y la obligación de retención fiscal para las entidades ubicadas en jurisdicciones con convenios de doble imposición, y un crédito del 65 % para otros países.

5 4 % sobre los intereses pagados a bancos u otras instituciones financieras, y 35 % como regla general.

6 En los casos en que Chile tiene un convenio de doble imposición. Se deriva de la aplicación de la cláusula NMF en el CDI entre Chile y Japón.

7 No se permite la retroactividad de las pérdidas.

8 Desde el 1 de enero de 2023, todos los servicios están generalmente sujetos al IVA, salvo excepciones específicas (determinados casos de servicios profesionales, determinadas actividades educativas, determinadas actividades médicas).

Tipos impositivos locales:	
Patente municipal:	0,0025 a – 0,005 x mil[9]

Impuestos en virtud de tratados:

Partidas de ingresos				
Países	Dividendos*	Intereses	Regalías	Servicios y asistencia técnicos Se aplican las normas locales
Argentina	10/15	4-12	3-10-15	10***/15/35
Australia	5/15	5/10	5/10	0**/15/35 %
Austria	15	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Bélgica	15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Brasil	10/15	15	15	10***/15/35 %
Canadá	15	10/15	10	0**/15/35 %
Croacia	5/15	5/15	5 /10	0**/15/35 %
Colombia	0/7	5/15	10	10***/15/35 %
China	10	4/5/10	2/10	0**/15/35 %
República Checa	15	4/15	5-10	0**/15/35 %
Dinamarca	5/15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Ecuador	5/15	4/5/15	10	0**/15/35 %
Francia	15	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Italia	5-10	4-10	2-10 %	0**/15/35 %
India	10	10	10	10***/15/35 %
Irlanda	5/15	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Japón	5-15	4-10	2-10	0**/15/35 %
Corea	5 /10	5/15	5 /10	0**/15/35 %
Malasia	5/15	15	10	5***/15/35 %
México	5/10	5/10/15	10	0**/15/35 %
Noruega	5/15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Nueva Zelanda	15	10/15/%	10	0**/15/35 %
Paraguay	10	10/15	15	0**/15/35 %
Perú	10/15	15	15	0**/15/35 %
Polonia	5/15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Portugal	10/15	5/10/15	5/10	0**/15/35 %
Rusia	5/10	15	5/10	0**/15/35 %

9 Chile ha firmado varios acuerdos de libre comercio, por lo que pueden aplicarse aranceles aduaneros reducidos o nulos.

España	5/10	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Sudáfrica	5/15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Suecia	5/10	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Suiza	15	5/15	5/10	0**/15/35 %
Países Bajos	5/15	4/10	2/10	0**/15/35 %
Tailandia	10	10/15	10/15	0**/15/35
Emiratos Árabes Unidos (EAU)	5/10	4/10	2/10	0**/15/35
Reino Unido	5/15	4/5/15	2/10	0**/15/35 %
Estados Unidos	5/15	4/10	2/10	0**/15/35 %
Uruguay	5/15	4/15	10	10**/15/35

* Chile no aplica el artículo 10 de los Convenios de Doble Imposición (en adelante también "CDI" o genéricamente "convenio") en la medida en que el impuesto corporativo pagado en Chile sea totalmente acreditable de la retención aplicada a la distribución de dividendos.

** El CDI considera la asistencia técnica como ganancias comerciales.

***En los CDI firmados con países en los que los servicios y la asistencia técnica no se consideran «beneficios empresariales» según lo establecido en el artículo 7 de dichos convenios y, por lo tanto, se tratan como regalías (por ejemplo, Colombia, Brasil, Uruguay).

Aplicación de la cláusula de nación más favorecida (NMF)

Muchos CDI incluyen la cláusula de «nación más favorecida». Según esta cláusula, si Chile acuerda una exención o un tipo más reducido con respecto a determinados ingresos específicos en un convenio diferente que se celebre posteriormente con otro Estado, dicha exención o tipo reducido se aplicará también al convenio que incluye la cláusula.

Por ejemplo, si Chile firma un convenio con el País A, incluyendo la cláusula de «nación más favorecida» en materia de intereses, en el que el tipo máximo aplicable a los intereses pagados desde Chile es del 15 %, y luego Chile y el País B acuerdan aplicar un tipo reducido del 10 %, dicho tipo reducido se aplicará también a los intereses pagados desde Chile al país A.

En relación con algunos convenios que incluyen esta cláusula, la entrada en vigor de otros convenios con tasas reducidas aplicables a los intereses, regalías y servicios prestados por personas naturales ya ha tenido consecuencias (por ejemplo, la entrada en vigor del CDI entre Chile y Japón en 2019 produjo efectos significativos en este sentido).

Por lo tanto, para determinar la tasa aplicable si se ha firmado un convenio, no bastará con leer el artículo, sino que será esencial confirmar la existencia de la cláusula en cuestión. Si ese es el caso, se deberán analizar todos los convenios celebrados posteriormente para verificar si se cumple la condición analizada para que se aplique dicha cláusula. Además, según la posición de la autoridad tributaria chilena, no basta con que la cláusula figure en el tratado para su aplicación, sino que también es necesario que se haya verificado su implementación interna, mediante un acuerdo mutuo expresado en forma de circular (por ejemplo, el CDI con Colombia contiene una cláusula NMF no disponible, basada en este requisito administrativo).

Los convenios firmados por Chile y Argentina, Australia, Austria, Canadá, República Checa, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, Francia, Irlanda, Italia, Japón, México, Noruega, Polonia, España, Suecia, Suiza y Reino Unido incluyen una cláusula NMF disponible.

Cambios introducidos por el Instrumento Multilateral (MLI) de la OCDE

En vigor desde el 1 de marzo de 2021, sus efectos dependen de la ratificación por parte de las diferentes jurisdicciones. A la fecha de esta actualización, el MLI ha modificado la redacción del CDT vigente con Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Croacia, República Checa, Dinamarca, Francia, Irlanda, Corea, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Rusia, Sudáfrica, España, Tailandia, Reino Unido y Uruguay.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

Los residentes o las personas domiciliadas están sujetas al impuesto sobre la renta por sus rentas de fuente mundial.[10]

Las personas naturales no residentes o no domiciliadas están sujetas al impuesto sobre la renta solo por sus rentas de origen chileno.

Los extranjeros que establecen su domicilio o residencia en Chile están sujetos al impuesto sobre la renta solo por sus ingresos de origen chileno durante los primeros tres años en el país (la administración tributaria puede conceder una prórroga de este plazo por un máximo de otros tres años en casos excepcionales).

a. En general, las rentas de origen chileno provienen de activos ubicados en Chile o de actividades realizadas en ese país. El impuesto sobre la renta se calcula según un sistema de baremos basado en la naturaleza de su origen.
b. El impuesto sobre la renta de las sociedades («Impuesto de Primera Categoría») grava las rentas empresariales según las normas descritas en la sección «Impuestos sobre sociedades».
c. El impuesto sobre la renta del trabajo («Impuesto de Segunda Categoría») grava los ingresos por empleo.
d. El impuesto sobre la renta de las personas naturales («Impuesto Global Complementario») grava la renta imponible total de las personas naturales, incluida la renta sujeta al impuesto sobre la renta de las sociedades o al impuesto sobre la renta del trabajo, a tipos marginales progresivos de hasta el 40 %.
e. El impuesto sobre la renta de no residentes («Impuesto Adicional» —retención en origen—) grava los ingresos de origen chileno obtenidos por personas que no son residentes o no están domiciliadas en Chile, generalmente cuando los ingresos se remiten o se ponen a disposición, con una tasa de 35%.

El impuesto sobre la renta de las sociedades que se aplica a las entidades que distribuyen beneficios puede deducirse total o parcialmente del impuesto sobre la renta de las personas naturales en el caso de los residentes chilenos, y del impuesto retenido en origen en el caso de los no residentes.

10 La regla de residencia fue modificada por la Ley 21.420 de febrero de 2021, en la que, a partir de 2020, se considera residente a la persona que permanece en Chile, de forma ininterrumpida o no, durante un período que en total supera los 183 días, dentro de cualquier período de doce meses.

1.2. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta

A partir de 2020, existe un régimen semiintegrado general (La semiintegración se refiere al nivel de integración entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta o la retención en origen sobre la distribución de beneficios) para la tributación de las empresas, además del régimen para las microempresas y las pequeñas y medianas empresas (pymes), y otras modificaciones sustanciales.

1.2.1. Regímenes fiscales para los impuestos sobre la renta

Los impuestos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LIR) son los siguientes:

Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, denominado «Impuesto de Primera Categoría»

La tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades en el régimen general (artículo 14 de la LIR, sistema semiintegrado) es del 27 %. Para los años 2020 a 2022, la Ley 21.256 implementó una tasa reducida pro-PYME del 10 % en lugar de la tasa general del 25 %. Mediante modificaciones posteriores, la tasa reducida se extendió también al año 2023. Para el año 2024, la tasa favorable a las PYME se redujo al 12,5 %. A través de la Ley 21.755 de 2025 se extendió la aplicación de las tasas reducidas del 12,5% para los años 2025, 2026 y 2027, con un aumento al 15 % en 2028.

El impuesto de Primera Categoría (renta de las sociedades) pagado por las entidades puede deducirse parcial o totalmente de la deuda tributaria de los socios o accionistas. De acuerdo con el régimen de imputación vigente, la Ley 21.210 introdujo una distinción entre las distribuciones de las pequeñas y medianas empresas (PYME) (*régimen pro-PYME* en el artículo 14D (3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta), que están sujetas a un tipo impositivo del 25 % sobre la renta empresarial y a un sistema de imputación total (crédito total), y las grandes empresas (régimen general, artículo 14A de la LIR), que tributan a un tipo impositivo del 27 % sobre la renta de las sociedades con una imputación parcial (crédito limitado al 65 %). La tasa del 25% se redujo a 12,5% para el año 2025 y siguientes, fijándose en 15% a partir del año 2018 (ver párrafo anterior).

Existe un régimen de exención de participación para las distribuciones de dividendos a personas jurídicas residentes en Chile. Por lo tanto, los dividendos no están sujetos al impuesto sobre la renta de las sociedades en manos del accionista. Los dividendos solo están sujetos a impuestos cuando se distribuyen a personas naturales sujetas a impuestos en Chile (impuesto sobre la renta de las personas naturales) o a socios o accionistas no residentes (retenciones en origen). Los créditos están disponibles para las distribuciones a personas naturales o no residentes, dependiendo del sistema aplicable a la última empresa que distribuye el dividendo. En general, los residentes de jurisdicciones con Convenios de Doble Imposición (CDI) pueden beneficiarse de un crédito total contra la obligación tributaria por retenciones.

Impuesto sobre la renta del trabajo (Impuesto de Segunda Categoría)

Este impuesto debe distinguirse en función de si el contribuyente es un empleado dependiente o independiente.

En el primer caso, el impuesto es progresivo y se aplica al importe total percibido por un empleado en concepto de sueldos, salarios, participación en los beneficios u otros. Los tipos impositivos oscilan entre el 0 % y el 40 %, siendo obligación legal del empleador retener dicho impuesto mensualmente.

En el segundo caso, el contribuyente debe pagar anticipos mensuales del 14,50 % (retención para el año 2025, que se elevará a un máximo del 17 % en 2028) sobre sus honorarios por cada servicio facturado. Este impuesto se determina al año siguiente, entre tipos que oscilan entre el 0 % y el 40 %, utilizando el

14,50 % pagado como crédito contra el impuesto final. Sin embargo, en algunos casos, lo retiene y paga el beneficiario de los servicios.

Los contribuyentes de la segunda categoría no están sujetos a ningún otro impuesto sobre la renta, a menos que tengan ingresos procedentes de fuentes distintas de los sueldos o salarios, en cuyo caso el impuesto de la segunda categoría debe recalcularse si el trabajador recibe otros sueldos o salarios u otro tipo de ingresos, en cuyo caso debe pagarse el impuesto complementario global.

Impuesto sobre la renta de las personas naturales (Impuesto Global Complementario)

Este impuesto se aplica a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile sobre los ingresos de cualquier fuente, incluidos los ingresos procedentes del extranjero, los servicios públicos de las empresas, los salarios, etc., y debe ser declarado anualmente por el contribuyente.

El contribuyente puede utilizar el importe pagado en concepto de impuesto sobre la renta de las sociedades como crédito contra el impuesto final, cuyas tasas progresivas oscilan entre el 0 % y el 40 %.

Impuestos sobre las empresas y sus propietarios o accionistas

Las empresas de cualquier tipo, como ya se ha mencionado, están sujetas al impuesto sobre la renta de las sociedades (el impuesto de primera categoría) sobre las rentas percibidas o devengadas. Las rentas procedentes de fuentes extranjeras quedan sujetas a impuestos en Chile en base percibida.

El impuesto de primera categoría puede acreditarse contra el Impuesto Global Complementario o del Impuesto Adicional, según sea el caso, por lo que solo representa una proyección de la carga tributaria final.

En el caso de una empresa de propiedad extranjera, las rentas distribuidas a sus propietarios o accionistas están sujetas a un impuesto adicional (WHT) del 35 %.

En consecuencia, la carga tributaria global que grava las rentas de una empresa propiedad de una empresa extranjera no residente, en el caso de las pymes, será del 25 % (12,5 % o 15% a partir de 2028) a cargo de la pyme, o del 27 % si se aplica el régimen general (semiintegrado general), más el 35 % a cargo del propietario extranjero. El impuesto de Primera Categoría se acepta como crédito contra el 35 %. Sin embargo, en el régimen general, el 100 % del crédito solo puede utilizarse si existe un CDI; de lo contrario, solo se puede utilizar el 65 % del impuesto de primera categoría (lo que da lugar a un tipo impositivo efectivo del 44,45 %, es decir, el 35 % con un crédito del 65 % por el 27 % del impuesto de sociedades aplicado).

Debido al COVID, Chile redujo la tasa impositiva corporativa para los contribuyentes de las pymes. La Ley N.º 21.256 incluyó una reducción de la tasa impositiva corporativa para las pymes cubiertas por el régimen Pro-Pyme. La ley, que entró en vigor el 2 de septiembre de 2020, redujo la tasa del Impuesto de Primera Categoría (impuesto de sociedades) del 25 % al 10 % para los años 2020, 2021 y 2022. La tasa para 2024 fue del 12,5 %, la que se extendió hasta el año 2027 a través de la Ley 21.775, y al 15 % a partir del año 2028.

Transferencia de Acciones y Valores

En Chile no existen impuestos especiales sobre las transferencias de acciones y valores. Las ganancias de capital derivadas de dichas transferencias se considerarán renta y, como tales, estarán sujetas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) o al Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (WHT).

Esta ganancia de capital se trata de manera diferente, dependiendo de la concurrencia de algunos requisitos:

- Régimen tributario general.
- Régimen tributario especial: artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (transferencias de mercado bursátil).

Para la enajenación de derechos sociales o acciones, existe una única regla para determinar su costo tributario, por ejemplo, el valor de adquisición ajustado según las fluctuaciones del índice de precios al consumo (IPC) entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación.

En el caso de operaciones no habituales realizadas por personas que no son contribuyentes que determinan el impuesto sobre la renta de las sociedades sobre la renta efectiva, la ganancia obtenida por la venta de acciones y derechos sociales cuando haya transcurrido al menos un año entre la adquisición y la venta solo estará sujeta al Impuesto de Primera Categoría, al Impuesto Global Complementario o al Impuesto Adicional, según sea el caso.

El tratamiento tributario de la ganancia obtenida por la venta de acciones y derechos sobre sociedades, así como el tratamiento tributario de la venta de derechos mineros e hidráulicos, bonos y otros títulos de deuda, derechos de propiedad intelectual o industrial y vehículos para el transporte de pasajeros o mercancías de terceros, se regula en el número 8 del artículo 17 de la LIR.

Según el régimen especial previsto en el artículo 107 de la LIR, esto solo se aplica en el caso de las acciones transadas en bolsas de valores, otras bolsas autorizadas por el Banco Central o en una oferta pública. Deben haber sido adquiridas a través de una bolsa de valores, en una oferta pública o en la colocación de acciones de primera emisión, ya sea para la constitución de la sociedad, una ampliación de capital posterior o el canje de bonos convertibles.

A partir de septiembre de 2022, la exención total para las transferencias bursátiles contenida en el artículo 107 de la LIR fue sustituida por un tipo fijo del 10 % aplicable a las ganancias. Estos cambios se introdujeron mediante la Ley 21.420 publicada en febrero de 2022.

Antes de esa reforma, el artículo 107 de la LIR establecía una exclusión de la base imponible bajo ciertos requisitos. Una versión restringida de la exención sigue vigente en el caso de los inversores institucionales (es decir, bancos, fondos de pensiones y compañías de seguros).

Impuestos sobre el Patrimonio

Aunque no existe un impuesto específico sobre el patrimonio (Wealth Tax), existe una patente municipal que debe pagarse cada año al municipio (Municipalidad) en el que el contribuyente tiene su domicilio para el desarrollo de una actividad profesional, comercial o industrial.

El impuesto mencionado es una cantidad fija en el caso de los profesionales. En todos los demás casos, se aplica como un porcentaje del capital propio de la empresa para desarrollar la actividad, es decir, a su patrimonio neto. Cada municipio establece la tasa específica, que oscila entre el 0,25 % y el 0,5 % de dicho capital, con un límite máximo de 8.000 Unidades Tributarias Mensuales (UTM) (aproximadamente 583.000 USD).

Impuestos sobre Bienes Raíces

En lo que respecta a los bienes raíces, se aplica un impuesto especial, el impuesto territorial (denominado comúnmente "contribuciones"), sobre el avalúo fiscal de la propiedad determinado por el Servicios de Impuesto Internos. Este impuesto se paga en cuatro plazos a lo largo del año: en abril, junio, septiembre y noviembre.

Si se considera alguna variación en las cuotas periódicas, el Servicios de Impuestos Internos aplicará cargos complementarios o rebajas (reducción) en junio y diciembre de cada año. La avalúo fiscal que se tendrá en cuenta es la sujeta al impuesto, ya que una parte de ella está exenta de impuestos.

A partir de 2020, se establece un recargo fiscal anual que se calcula sobre la suma de la valoración fiscal de todos los bienes inmuebles pertenecientes a un contribuyente en la parte que exceda de 670 UTA.

- Por encima de 670 UTA y hasta 1175 UTA, la tasa será del 0,075 %.
- Por encima de 1.175 UTA y hasta 1510 UTA, la tasa será del 0,15 %.
- Por encima de 1.150 UTA, la tasa será del 0,275 % hasta 2022.
- En cuanto a la última tasa, fue incrementada por la Ley 21.420 de febrero de 2021 al 0,425 %, y está en vigor desde el 1 de enero de 2023.

Bienes inmuebles no agrícolas

Para los inmuebles urbanos utilizados como vivienda, la tasa es progresiva y se divide en tramos, cuyos límites se ajustan semestralmente en función de la inflación: el primer tramo está exento de impuestos; el segundo se grava al 1 %; y el tercero se grava al 1,2 %. El resto de los inmuebles urbanos se gravan con un tipo impositivo fijo del 1,2 %. Los terrenos rurales se gravan con un tipo impositivo del 1 %. En virtud de lo dispuesto en la Ley 17.235, estos tipos se ajustan cada vez que se reevalúa el catastro nacional (cada 4 años).

1.2.2. Régimen general de ingresos y régimen de pequeñas y medianas empresas (PYME)

Como ya se ha explicado, dependiendo del tamaño de las empresas, el impuesto de sociedades para las empresas chilenas sería del 27 % o del 25%. Esta última tasa se redujo transitoriamente a 12,5% hasta el año 2027, para fijarse en 15% a partir del año 2028. A tal efecto, existe un régimen general para las grandes empresas y un régimen diferente para las pymes.

Régimen general (parcialmente integrado)

Dirigido a contribuyentes cuyo promedio anual sea superior a UF 75.000[11] , o que no cumplan con alguno de los requisitos para acogerse al Régimen de Pymes (Pequeñas y Medianas Empresas).

Los contribuyentes sujetos a este régimen, que utilizan el impuesto sobre la renta de las sociedades (IDPC) como crédito contra la deuda tributaria final, deben reembolsar un importe equivalente al 35 % del crédito utilizado.

En términos concretos, esto se traduce en un crédito contra el impuesto final de hasta el 65 % del impuesto sobre la renta de las sociedades (IDPC) pagado por la empresa que distribuye un dividendo o la utilidad. Por ejemplo, los ingresos de $100 CL se gravan al 27 % del impuesto de primera categoría. Al crédito de $ 27 CL se le aplica el 35 %, y surge la obligación de restituir al fisco $ 9,45 CL, por lo

11 Aproximadamente 3 millones de dólares estadounidenses.

que el crédito final disponible es de CL$ 17,55. En este caso, los propietarios de la empresa quedarán gravados por los retiros o distribuciones de utilidades bajo esta estructura integrada.

La obligación de restituir el 35 % antes indicado no aplica a las remesas sujetas a retención en la fuente (WHT) cuando el destinatario de las rentas es un residente de un país con el que Chile mantiene un CDI en vigor. Estos contribuyentes pueden utilizar un crédito equivalente al 100 % del impuesto de Primera Categoría (IDPC, 27%) pagado; manteniendo su tasa de impuesto efectiva en 35 %.

Régimen pro-PYME

Este régimen está dirigido a contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

a. Un promedio anual de ingresos brutos que no excedan las UF 75.000 (aproximadamente USD 3 millones), independientemente del tipo de empresa.
b. Al momento de constituir una sociedad y comenzar sus actividades, su capital efectivo no debe superar las UF 85.000 (aproximadamente 3,5 millones de dólares estadounidenses).
c. Que los siguientes conceptos de ingresos no superen el 35 % de los ingresos totales de la entidad:
    - Las rentas de los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la LIR, es decir, los ingresos procedentes de la explotación de bienes inmuebles, excepto los agrícolas, y los ingresos procedentes del capital mobiliario.
    - Contratos de asociación o cuentas en participación.
    - Derechos sociales, acciones o participaciones en fondos de inversión.

Este régimen requiere contabilidad completa, pero los contribuyentes pueden optar por declarar según la contabilidad simplificada, y los propietarios tributan en función de las retiradas efectivas.

El tipo impositivo del impuesto de sociedades es del 25 % (como se ha indicado previamente, se ha reducido al 12,5 % hasta el año 2027 y se fijará en 15% a partir del año 2028), que puede deducirse íntegramente de los impuestos finales, es decir, el IGC y el WHT.

Régimen especial del impuesto sobre la renta: régimen transparente favorable a las pymes

En este régimen, los propietarios tributan directamente con la tasa del IGC (impuesto sobre la renta de las personas naturales) que les corresponde. Esto significa que los dueños quedan afectos a los impuestos finales en el mismo ejercicio fiscal, basándose en el resultado tributario obtenido por la empresa y en proporción que corresponda a cada socio o accionista. Por lo tanto, la empresa no está afecta por el impuesto de primera categoría.

Este régimen está dirigido a las pymes cuyos propietarios son contribuyentes afectos a impuestos finales: personas naturales con o sin domicilio o residencia en Chile o personas jurídicas sin domicilio o residencia en Chile.

En cuanto a la contabilidad, se trata de una contabilidad simplificada basada en los ingresos recibidos y los gastos pagados, pero los contribuyentes pueden optar por declarar según la contabilidad completa.

1.2.3. Tasa del Impuesto de primera categoría

Desde el 1 de enero de 2020, la tasa del impuesto de Primera Categoría es del 27 % (régimen semiintegrado único para grandes empresas) o del 25 % para las pequeñas y medianas empresas (Régimen Pro-Pyme).

Debido a la COVID-19, Chile redujo el tipo impositivo del impuesto corporativo para los contribuyentes PYME; mediante la Ley N.º 21.256, se incluyó una reducción de la tasa para las PYME cubiertas por el «Régimen Pro-Pyme». La ley, en vigor desde el 2 de septiembre de 2020, redujo la tasa del impuesto de Primera Categoría del 25 % al 10 % para los años 2020, 2021 y 2022. Se aplicó una tasa reducida del 12,5 % para 2024, y la Ley 21.775 la fijó en 12,5% hasta el año 2027 y 15% a partir del año 2028.

1.2.4. Base imponible

La base imponible se determina de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, incluyendo todas las ganancias. Los dividendos recibidos por las empresas residentes de otras empresas residentes están exentos del Impuesto de Primera Categoría (*participation exemption*).

1.2.5. Deducciones

Por regla general, todos los costos y gastos son deducibles siempre que se cumplan los requisitos del artículo 31 de la LIR. Los costos o gastos relacionados con ingresos exentos o no afectos no son deducibles. Por regla general, los gastos de automóvil no son generalmente deducibles.

Además, se establecen requisitos adicionales para la deducción de gastos cuando la operación subyacente se realiza con partes vinculadas no residentes. En tales casos, cualquier gasto solo será deducible siempre que se haya pagado efectivamente el importe y se haya cumplido con cualquier obligación de retención en origen (WHT).

1.2.6. Depreciación

La LIR también se ocupa de la depreciación de los activos como gasto deducible. Se ha establecido que se puede deducir una cuota anual de depreciación por el uso de activos fijos por parte de la empresa.

La regla general es que los bienes se deprecian en cuotas anuales. Los elementos a considerar son el valor de adquisición (valor neto total) y la vida útil del bien (determinada por el SII) dividiendo el costo por el número de años aplicables.

Sin embargo, en determinados casos, los contribuyentes pueden aplicar una depreciación acelerada, que resulta de determinar para los bienes depreciados una vida útil equivalente a la tercera parte de la establecida por el SII.

Esta depreciación acelerada no se puede aplicar a bienes con una vida útil inferior a tres años. Los contribuyentes pueden, en cualquier momento, renunciar al régimen de depreciación acelerada, volviendo así al régimen normal.

Además, se aplica una depreciación acelerada a las empresas que, en los tres años anteriores, obtuvieron ventas por debajo de 100.000 UF (aproximadamente 4,2 millones de dólares) en promedio.

En este caso, las empresas pueden depreciar las inversiones en activos fijos considerando la eficacia de una décima parte de su vida útil normal si son nuevos o usados.

1.2.7. Ajustes por inflación

Chile cuenta con un sistema de ajuste por inflación o corrección monetaria aplicable a determinados activos y pasivos anualmente, basado en las variaciones del índice de precios al consumidor (IPC) y los tipos de cambio extranjeros.

La diferencia entre los ingresos imponibles y los gastos originados en los ajustes anuales por inflación debe resultar en una renta neta gravable o una pérdida neta por inflación (esta pérdida es deducible).

1.2.8. **Pérdidas** de arrastre

A partir de 2019, la pérdida tributaria sólo puede arrastrarse hacia el futuro (*loss carry-forward*); la deducción de pérdida hacia atrás (*loss carry-back*) deja de resultar aplicable. Además, a partir de ese año se restringe el derecho a compensar las pérdidas a nivel de una sociedad holding con los dividendos distribuidos por las filiales con utilidad (con el correspondiente derecho a obtener la devolución de los impuestos pagados por la filial).

1.2.9. Reorganizaciones empresariales libres de impuestos

Las reorganizaciones libres de impuestos incluyen transformaciones, fusiones, divisiones y transferencias de activos.

1.2.10. Impuesto sobre las ganancias de capital

La enajenación de acciones que genere una ganancia de capital está sujeta al régimen general del IDPC, el IGC o el Impuesto Adicional (WHT) excepto cuando la enajenación se produce en la bolsa de valores, en cuyo caso se aplica una tasa reducida del 10 %.

Los inversores institucionales están exentos del impuesto sobre las ganancias de capital cuando la ganancia se obtiene en el mercado bursátil y se cumplen determinadas condiciones.

Las ganancias obtenidas de cuotas en fondos mutuos están sujetas a condiciones para su exención. El fondo no puede haber participado en el control de las sociedades que emitieron los valores, debe poseer menos del 10 % de su capital y tener derecho a menos del 10 % de las utilidades de dichas sociedades.

Las transacciones deben realizarse en una bolsa de valores chilena o a través de otro mecanismo autorizado por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de entidades chilenas están sujetas al régimen tributario general.

1.3. Pago y presentación de declaraciones de impuestos

El año para efectos fiscales corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Para cualquier año tributario, la declaración de impuestos y la obligación tributaria correspondientes deben presentarse y pagarse en el mes de abril del año siguiente.

Todas las entidades, incluidas las sociedades anónimas, deben presentar su declaración de impuestos sobre la renta y pagar la obligación tributaria correspondiente.

1.4. Impuesto Adicional (WHT)

Las retenciones fiscales (denominadas «impuesto adicional» en la LIR) se aplican generalmente a los ingresos de origen chileno obtenidos por personas naturales o jurídicas que no están domiciliadas ni residen en Chile.

La tasa general del WHT es del 35 %, aunque en algunos casos puede reducirse hasta el 2 %, como se explica a continuación.

Como se ha mencionado anteriormente, el Impuesto de Primera Categoría pagado puede deducirse del impuesto en la fuente aplicable a la distribución de utilidades, por lo que este crédito debe ser considerado al determinar las obligaciones en materia de retención en origen en Chile (*gross-up*). Como se indicó, la integración entre el IDPC sociedades y el impuesto retenido en origen (WHT) puede ser

total (crédito de 100 %) o parcial (crédito de 65 %). En términos generales, la distribución de beneficios a residentes de una jurisdicción con la que Chile mantiene un CDI en vigor siempre tendrá una deducción del 100 %.

En algunos casos, las retenciones deben ser declaradas anualmente por el contribuyente, mientras que en otros casos deben ser retenidas y pagadas por la persona o entidad que realiza el pago, con periodicidad mensual.

La tasa del impuesto retenido depende de la naturaleza de la remesa:

- Las remesas de utilidades y los dividendos están sujetos a un WHT del 35 %;
- Las ganancias de capital de los no residentes están sujetas a un impuesto del 35 %, reducido por algunos CDI al 16 %.
- La venta indirecta de activos subyacentes ubicados en Chile está sujeta, en determinadas condiciones, a una obligación de retención del 35 %. Esta obligación se reduce en algunos CDI al 16 % o al 17%.
- Los pagos de regalías (royalties) están generalmente sujetos a una tasa del 30 %.
- Determinados pagos específicos pueden beneficiarse de un tipo de retención reducido del 15 %, como en el caso del software y los programas informáticos (que también pueden estar exentos).
- Los intereses pagados a entidades extranjeras pueden estar sujetos a una tasa del 35 % o a un tasa reducida del 4 % en el caso de préstamos concedidos por bancos o instituciones financieras extranjeras.
- La remuneración por servicios prestados en el extranjero está sujeta generalmente a un WHT del 35 %, excepto en el caso de la asistencia técnica, que está sujeta a un tipo del 15 % (o del 20 % en el caso de pagos realizados a entidades ubicadas en una jurisdicción que mantenga un régimen fiscal preferencial);
- Las primas de las pólizas de seguro extranjeras están sujetas a un WHT del 22 %, y las pólizas de reaseguro al 2 %;
- Los pagos por el arrendamiento con opción de compra de activos muebles están sujetos a un WHT del 1,75 %, y
- Las compensaciones a personas naturales extranjeras que no son residentes ni están domiciliadas en Chile por servicios deportivos, científicos o culturales quedan afectas a una retención del 20 %. Se aplica un tipo general del 35 % a cualquier pago realizado a un no residente que implique una ganancia para dicho residente, siempre que no se aplique un tipo especial.

El tipo impositivo del 35 % no se aplica a las importaciones, siempre que los precios de importación sean razonables en términos de valores de mercado.

Convenios fiscales

Chile tiene Convenios de Doble Imposición con Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, República Checa, China, Japón, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, India, Italia, Irlanda, Japón, España, Francia, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Rusia, Reino Unido, Suiza, Suecia, Sudáfrica, Uruguay, Países Bajos, Tailandia, Estados Unidos de América y Emiratos Árabes Unidos.

La mayoría de los tratados de doble imposición celebrados por Chile y actualmente en vigor se rigen por el sistema de la OCDE, el más común en el mundo en la actualidad. Hay que tener en cuenta que los tratados de la OCDE contienen la «cláusula de nación más favorecida» (CNMF), según la cual cada parte contratante garantiza a la otra un trato tan favorable como el que concede a cualquier tercera nación.

Los convenios firmados por Chile y Argentina, Australia, Austria, Canadá, República Checa, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, Francia, Irlanda, Italia, Japón, México, Noruega, Polonia, España, Suecia, Suiza y Reino Unido incluyen una cláusula disponible de este tipo.

Cambios introducidos por el Instrumento Multilateral (MLI) de la OCDE

En vigor desde el 1 de marzo de 2021, sus efectos dependen de la ratificación por parte de las diferentes jurisdicciones. A la fecha de esta actualización, el MLI ha modificado la redacción del CDT vigente con Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Croacia, República Checa, Dinamarca, Francia, Irlanda, Corea, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Rusia, Sudáfrica, España, Tailandia, Reino Unido y Uruguay.

2. Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)

2.1. Aspectos generales

Chile aplica Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) con una tasa única y general del 19 %.

2.1.1. Tasas impositivas. El tipo general del IVA es del 19 %.

Se aplica un impuesto sobre el valor agregado del 19 % a todas las ventas habituales de bienes corporales, muebles y servicios. Las ventas se consideran habituales cuando corresponden al giro de negocio de la empresa. El IVA se aplica a los servicios, sean habituales o no, que generan intereses, primas, comisiones o cualquier otra compensación similar derivada de actividades que pueden ser comerciales, industriales, financieras, mineras, de construcción, publicidad, entre otras.

Las importaciones están sujetas al IVA, independientemente de si son habituales o no. En general, los servicios no estaban sujetos al IVA hasta 2022. A partir de 2023, los servicios están generalmente sujetos al IVA, con excepciones muy limitadas[12] .

2.1.2. Hechos Gravados

El IVA grava tanto las ventas como los servicios.

Se entiende por «venta» cualquier contrato por el que se transfiere la propiedad de bienes corporales muebles, o el dominio de bienes inmuebles construidos por una empresa constructora o en parte por un tercero, con una cuota de dominio sobre dichos bienes o de cualquier derecho real sobre ellos, así como cualquier escritura o contrato con el mismo fin o que la Ley considere como venta.

Se entiende por «servicio» la acción o prestación de una persona en beneficio de otra, por la que la primera recibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, en la medida en que proceda de cualquier actividad, salvo las expresamente exentas.

La ley del IVA ha establecido varias operaciones que se equiparan a la venta de «bienes» o «servicios», tales como las importaciones, ya sean habituales o no; los aportes a empresas y otras cesiones de propiedad sobre bienes muebles corporales realizadas por vendedores; las ventas de establecimientos

12 Este artículo fue modificado por la Ley 21.420 de febrero de 2021; y a partir del 1 de enero de 2023 se incluyen todos los servicios, excepto cuando son prestados por determinados contribuyentes como dependientes, independientes o sociedades de profesionales.

comerciales que comprenden bienes muebles e es; el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión temporal del uso de marcas, patentes, procedimientos, fórmulas industriales y elementos similares (según las resoluciones del SII, las licencias de software se incluyen en esta norma); estacionamientos de automóviles y otros vehículos en lugares destinados a tal fin; primas de seguros de cooperativas de seguros; servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas o residentes; y ventas de activos fijos.

En cuanto a los servicios digitales, desde el 1 de junio de 2020, también están sujetos al IVA los siguientes servicios:

a. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera que sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero, siempre que estas últimas den lugar a una importación;
b. El suministro o la entrega de contenidos de entretenimiento digital, como videos, música, juegos u otros similares, mediante descarga, streaming u otras tecnologías, incluyendo, a estos efectos, textos, revistas, periódicos y libros.
c. La provisión de software como servicio, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática (SaaS, PaaS e IaaS); y
d. La publicidad, independientemente del medio o la forma en que se difunda, materialice o ejecute.

2.1.3. Base imponible

Como regla general, la base imponible es el precio o valor de la contraprestación pagada por los bienes o servicios, que debe corresponder a su justo valor de mercado (JVM).

2.1.4. IVA con derecho a Crédito (IVA Crédito Fiscal)

El IVA pagado por las importaciones, compras y servicios recibidos (denominado crédito fiscal) se deduce del IVA pagadero por las ventas y servicios prestados (débito fiscal). Cualquier crédito fiscal neto puede deducirse durante los meses siguientes (previamente reajustado para reflejar la inflación).

2.1.5. Exenciones

La ley chilena del IVA prevé pocas exenciones. Las principales son las siguientes:

a. Exportaciones;
b. Servicios médicos y educativos bajo determinadas condiciones;
c. Servicios profesionales prestados por determinados tipos de contribuyentes;
d. Los servicios pagados al exterior que quedan sujetos al impuesto de retención (WHT) se encuentran exentos del IVA. Sin embargo, si esos servicios se prestan o utilizan en Chile y están exentos del WHT por la LIR o un CDI, quedarán sujetos a IVA en Chile.

2.2. Pago y presentación de Declaraciones

El IVA tiene un período de declaración y pago mensual. Por lo tanto, el impuesto debe ser determinado y la declaración del IVA debe presentarse mensualmente. La declaración del IVA debe presentarse y pagarse en su totalidad en las fechas de presentación establecidas por el Servicios de Impuesto Internos a tal efecto, dentro de los primeros 20 días siguientes al final del mes correspondiente. El pago del IVA puede retrasarse en circunstancias excepcionales y muy limitadas.

2.3. Otros Documentos Tributarios

Los contribuyentes afectos a los impuestos de la ley de IVA está obligados a emitir los siguientes documentos:

a. Facturas: Generalmente utilizadas en ventas o servicios entregados a otros contribuyentes de IVA. Incluyen las ventas o servicios exentos.
b. Boletas: Generalmente utilizadas en ventas o servicios prestados a clientes finales.

A partir del 1 de enero de 2021, es obligatorio emitir boletas de ventas o servicios en formato electrónico para los contribuyentes que emiten facturas electrónicas. A partir del 1 de marzo de 2021, la misma obligación se aplica a los contribuyentes que no emiten facturas electrónicas.

Otra obligación que ha surgido es la de especificar en la boleta el importe correspondiente al 19 % de IVA pagado.

3. Otros impuestos

3.1. Bienes inmuebles

La venta de bienes inmuebles está sujeta al IVA solo cuando la venta se produce en los 12 meses siguientes a la adquisición, el inicio de las actividades o la construcción, según sea el caso.

En cuanto al impuesto sobre la renta, la ganancia de capital por la venta de bienes inmuebles puede estar sujeta a dos regímenes fiscales diferentes, dependiendo de ciertos requisitos: puede ser una renta no imponible (ingreso no renta) o estar sujeta al régimen fiscal general, por lo que estará sujeta al impuesto de Primera Categoría del 27 % (que puede ser acreditado contra el IGC o el Impuesto Adicional)

Existe una exención para las personas naturales sobre las ganancias obtenidas hasta 8.000 UF (aproximadamente 335.000 USD), independientemente del número de ventas que realice el contribuyente o del número de bienes raíces que posea. La exención se aplica a las ganancias obtenidas por cada venta, incluso en diferentes períodos fiscales, hasta alcanzar el límite. A partir de ese momento, las personas naturales tienen derecho a pagar una tasa de impuestos del 10 % sobre las ganancias de capital adicionales.

En lo que respecta a los bienes inmuebles adquiridos antes del 29 de septiembre de 2014, si cumplen con los demás requisitos legales, el contribuyente podrá considerar como valor de adquisición ajustado por inflación el avalúo fiscal del bien al 1 de enero de 2017 o el valor de mercado al 29 de septiembre de 2014.

3.2. Patente municipal

Se aplica un impuesto municipal (patente comercial) a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios en el territorio del municipio en el que la empresa está registrada a efectos fiscales. La base imponible es el capital propio tributario del contribuyente. Los tasas impositivas varían de una comuna a otra y oscilan entre 0,0025 y 0,005, con un mínimo de 1 UTM (unos 73 dólares estadounidenses) y un máximo de 8.000 UTM (unos 585.000 dólares estadounidenses). Este impuesto se paga en dos cuotas anuales.

3.3. Impuesto de Timbres y Estampillas

El impuesto de Timbres y Estampillas se aplica a la emisión de documentos que contienen una operación de crédito de dinero (por ejemplo, préstamos, letras de cambio o pagarés). La base imponible es el importe del capital especificado en el documento.

La tasa impositiva varía en función del periodo del préstamo: el tipo es del 0,066 % del valor del documento por cada mes de vigencia del préstamo, hasta un máximo del 0,8 %. En lo que respecta a los documentos que representan operaciones de crédito sin vencimiento, es decir, pagaderos a la vista (por ejemplo, líneas de crédito bancarias), la tasa impositiva es del 0,332 % de su valor.

3.4. Impuesto de Royalty a las Actividades Mineras

En el año 2023 se han introducido nuevas normas sobre la tributación de las actividades mineras (Ley 21.591, publicada en el Boletín Oficial del 10 de agosto de 2023), en vigor a partir del 1 de enero de 2024. Estas normas introdujeron un impuesto *ad-Valorem* y un impuesto sobre el excedente (conocido como royalty minero) para todos los contribuyentes del sector minero. El royalty minero se aplica a las operaciones derivadas de las actividades mineras, adicionalmente, el del impuesto de Primera Categoría pagadero por dichas empresas.

A nivel del contribuyente, este impuesto se aplica a las empresas mineras cuyas rentas anuales se deriven en más de 50% de las ventas de cobre (siempre que produzcan más de 50 000 toneladas métricas de cobre fino). En estos casos, se aplica una estructura de tramos impositivos, en función de los márgenes operativos mineros (*Margen Operativo Minero*, MOM), y un componente de impuesto ad-Valorem.

Mientras que el impuesto ad-Valorem se aplica a la venta anual de cobre, el componente del margen minero, también denominado «Renta Imponible Ajustada a las Operación Minera», se determina como un ajuste a la renta neta imponible definida por la entidad minera a efectos del IDPC. En estos casos, las empresas mineras podrán deducir una cuota anual sobre los activos capitalizados (según el método de amortización lineal) y una sexta parte de la amortización anual correspondiente a los gastos de puesta en marcha. En los casos en que la base imponible ajustada para las operaciones mineras (RIOMA) en un año determinado sea negativa, no se aplicará el componente del margen minero.

La tasa ad-Valorem es del 1 % sobre las ventas anuales de cobre y se aplica únicamente a los operadores mineros con ventas superiores a 50.000 toneladas métricas de cobre fino. El componente del margen minero se basa en una estructura de tramos que depende de los márgenes operativos mineros (*margen operacional minero*, MOM). Al mismo tiempo, el MOM es un coeficiente que resulta del siguiente cálculo:

$$\text{MOM} = (\text{RIOMA} \div \text{Ingresos operativos mineros}) \times 100$$

Los tramos dependen del MOM del contribuyente, como se indica a continuación:

Límite de la tasa impositiva (%)	MOM
8	Por debajo de 20
12	20-25
26	45-60
26	Más de 60

3.5. Importaciones y exportaciones

Importaciones

Cualquier persona natural o jurídica puede importar todo tipo de bienes y servicios, salvo un número limitado de artículos expresamente prohibidos (por ejemplo, los automóviles usados).

Las importaciones deben registrarse en el Servicio de Aduanas antes de su envío y cumplir con todas las leyes y reglamentos aplicables. Por lo general, se conceden licencias de importación si los precios de

importación son coherentes con los niveles del mercado (para resguardar los precios de transferencia, el Servicio de Aduanas puede no aprobar las importaciones a precios infravalorados).

Derechos de aduana

Por lo general, los derechos de aduana se pagan sobre las importaciones a una tasa del 6 % del valor CIF (Costo, Seguro y Flete) de los bienes importados. Numerosos tratados y acuerdos comerciales han tenido como efecto la reducción (o eliminación) de la tasa regular de derechos de aduana para ciertos productos comercializados con la mayoría de los países latinoamericanos, los Estados Unidos, la Unión Europea, Canadá, Japón, China, etc.

Zonas de libre comercio

Es posible que no se apliquen derechos de aduana ni IVA en las zonas francas del extremo norte y sur de Chile.

Exportaciones

Cualquier persona natural o jurídica puede exportar todo tipo de bienes y servicios (siempre que las exportaciones cumplan con las leyes y reglamentos aplicables), excepto un número limitado de artículos expresamente prohibidos. Por ejemplo, algunos productos agrícolas pueden estar sujetos a restricciones estacionales.

No existen derechos de exportación. Las exportaciones están exentas del IVA. Sin embargo, los exportadores pueden recuperar el IVA aplicado a la adquisición de bienes o servicios necesarios para sus actividades de exportación.

Impuestos Específicos

Además del IVA, se aplican impuestos especiales o sobre las ventas a la venta o importación de determinados bienes. La base imponible es la misma que para el IVA.

Se pueden citar los siguientes ejemplos de bienes gravados y los tasas impositivas relacionadas:

- Las bebidas alcohólicas y no alcohólicas y bienes similares, ya sean vendidos o importados de forma habitual o no, están sujetos a impuestos con tipos variables (del 10 % al 31,5 %), en función del contenido alcohólico;
- Los bienes de lujo (por ejemplo, oro, platino, marfil, joyas, etc.) están sujetos a una tasa de impuesto del 15 % (dependiendo del producto, el impuesto puede aplicarse solo a la primera venta o importación, o también a las transacciones posteriores);
- El tabaco está sujeto a impuestos con tasas diferentes según el producto (por ejemplo, puros: 52,6 %; cigarrillos: 0,0001288030 unidades tributarias mensuales por cigarrillo más un 60,5 % sobre el precio de venta al cliente, impuestos incluidos; tabaco procesado: 59,7 %).
- Se aplica un impuesto sobre el combustible a la primera venta o importación de gasolina y diésel para automóviles. El biodiésel y el bioetanol no están sujetos a este impuesto específico.

3.6. Base imponible

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de las mercancías, mientras que el IVA a la importación se calcula sobre el valor CIF más los derechos de aduana correspondientes.

3.7. Declaración y pago

Se debe presentar una declaración de importación tras la nacionalización de las mercancías. Por regla general, en el régimen de importación ordinario, los derechos de aduana deben pagarse al importar las mercancías. El IVA de importación debe pagarse en el mes siguiente a la llegada de las mercancías a la jurisdicción aduanera chilena.

3.8. Otros impuestos

3.8.1. Impuestos sobre bebidas alcohólicas, bebidas analcohólicas y el tabaco

Los impuestos sobre las bebidas alcohólicas se incrementan en función de su volumen de alcohol, al igual que los impuestos sobre las bebidas analcohólicas y el agua mineral saborizada, entre otras. Además, se incrementa el impuesto sobre el tabaco.

3.8.2. Impuestos medioambientales

a. Impuesto verde a la adquisición de vehículos nuevos: Se aplica un impuesto especial único sobre la adquisición de vehículos nuevos, basado en su rendimiento urbano y en las emisiones del vehículo. Se han establecido determinadas exenciones en el caso de los vehículos de trabajo adquiridos por contribuyentes del IVA.
b. Fuentes de contaminación: se establece un impuesto para las personas naturales y jurídicas que utilicen fuentes fijas específicas de contaminación atmosférica, como partículas, óxidos de nitrógeno, dióxido de azufre y dióxido de carbono, producidas por instalaciones que tengan fuentes fijas, individualmente o con una capacidad térmica superior o igual a 50 MWt. El primer pago se realizó en 2018 y el tasa impositiva es de 5 USD por tonelada emitida.

3.8.3. Impuestos sobre los artículos de lujo

A partir de 2023, el impuesto sobre los artículos de lujo se aplica a determinados bienes, como helicópteros, aviones, yates y vehículos por encima de determinados valores. La tasa es del 2 % y la base imponible es el valor normal de mercado de los bienes según un registro publicado anualmente en el Boletín Oficial. La Resolución 127-2024, emitida por el Servicio de Impuestos Internos el 21 de diciembre de 2024, establece una lista con el valor de los helicópteros, aviones y yates aplicable a partir del 1 de enero de 2025.

3.9. Precios de transferencia

Las normas sobre precios de transferencia figuran en el artículo 41E de la LIR y se aplican a las transacciones entre partes relacionadas; a las operaciones de cualquier naturaleza entre establecimientos permanentes (EP) y casas matrices u otros establecimientos permanentes de la misma empresa ubicados en el extranjero; y a las reorganizaciones societarias que impliquen la transferencia al extranjero de cualquier título de activos y actividades que puedan generar ingresos imponibles en Chile.

Las normas chilenas sobre precios de transferencia se basan en el principio *de plena* competencia (Arm's Lenght Principle) e incluyen una definición muy amplia de las partes relacionadas. También incluyen normas específicas sobre métodos de precios de transferencia, ajustes de precios de transferencia por parte de la administración tributaria, obligaciones de declaración, acuerdos previos sobre precios (APA) y ajustes correspondientes. La última reforma tributaria ha incluido la posibilidad de que los contribuyentes determinen un ajuste voluntario.

Si el contribuyente no demuestra que sus operaciones se realizan en condiciones de plena competencia, la administración tributaria puede realizar ajustes en los precios de transferencia. Estos ajustes están sujetos a un impuesto final del 40 %. Además, también se pueden imponer multas.

Entre los ejemplos de relación se incluyen la participación directa o indirecta en la administración, el control o el capital de la otra persona; la participación directa o indirecta en la gestión, el control, el capital, los beneficios o los ingresos de dos partes; un establecimiento permanente, con respecto a su casa matriz y otros establecimientos permanentes de la misma empresa; las transacciones realizadas con una parte residente en un paraíso fiscal (se utiliza el término «régimen fiscal preferencial»), incluso si no forman parte del mismo grupo empresarial; entre otros.

En cuanto a los métodos de precios de transferencia, la LIR incluye los métodos Precio Comparable no Controlado, Precio de Reventa, Costo más Margen, La Partición de Utilidades, Margen Neto Transaccional y Métodos Residuales . El contribuyente debe elegir el más adecuado teniendo en cuenta su caso particular, y el método puede ser impugnado por el Tribunal Tributario Aduanero o el SII.

Impuesto de salida

En Chile no existen impuestos de salida. Ciertos procesos de reorganización tributaria que implican la transferencia de activos subyacentes chilenos a una entidad extranjera pueden ser neutros desde el punto de vista fiscal, siempre que se cumplan determinados requisitos. Cuando no se cumplan dichos requisitos, se aplicarán las normas aplicables a la terminación de una empresa y, por lo tanto, se deberán pagar los impuestos correspondientes a la liquidación de una empresa.

4. Impuestos sobre la nómina/Contribuciones sociales

4.1. Cotizaciones Previsionales

Los empleados cotizan a fondos de pensiones privados individuales. La cotización se determina como un porcentaje de la remuneración mensual total del empleado (incluido el salario, los beneficios sociales, las bonificaciones, entre otros). El salario máximo que se utiliza como base para la cotización es de 87,8 UF (aproximadamente 3.600 USD).

En lo que respecta a los fondos de pensiones, las cotizaciones tienen un límite máximo del 10 % de los salarios percibidos (Se pueden realizar cotizaciones voluntarias adicionales), más porcentaje adicional correspondiente a la comisión cobrada por el administradora del fondo de pensiones (AFP), que oscila aproximadamente entre el 0,49 % y el 1,45 %. Si bien el empleado debe cubrir la cotización, el empleador es responsable de retener y pagar dicha cotización mensualmente al administrador del fondo de pensiones.

4.2. Cotizaciones de Salud

Los empleados deben estar afiliados a un Plan General de Salud (HCP). Las cotizaciones a la entidad administradora del HCP deben ser iguales al menos al 7 % de los ingresos brutos mensuales del empleado, considerando una remuneración que no supere las 87,8 UF (aproximadamente 3.600 USD).

Existen dos sistemas: el sistema público, denominado «Fondo Nacional de Salud» o «FONASA», y el sistema privado, en el que operan diferentes instituciones de salud o «ISAPRE». Las cotizaciones de salud son equivalentes a una prima de seguro, y FONASA e Isapre funcionan como aseguradoras.

4.3. Sistema de seguro de riesgos laborales

El seguro de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales se financia con una cotización del 0,90 % por parte del empleado que, en función del grado de riesgo que implique la actividad que realice el empleado, puede aumentarse hasta un 3,4 %. Una cotización adicional del 2 % por trabajo «pesado» puede ser financiada por el empleador y el empleado (el porcentaje puede reducirse al 1 % en determinadas circunstancias).

4.4. Contribución al Fondo de Cesantía (Seguro de Desempleo)

El seguro de cesantía (desempleo) se financia de manera compartida: aportada por el empleado, el empleador y el Gobierno.

- El empleador contribuye con el 2,4 % de la parte del salario que no exceda de 131,8 UF (aproximadamente 5.500 USD).
- El empleado contribuye con el 0,6 % de esa parte del salario con el mismo límite máximo o el 3 % en los casos de contratos de trabajo de duración determinada.
- El Gobierno contribuye con 18.816 UTM al mes (aproximadamente 1,4 millones de dólares estadounidenses), lo que equivale a una contribución anual de 225.792 UTM para todos los trabajadores del sistema.

5. Estatuto de Inversión Extranjera

En términos generales, Chile mantiene un marco legal favorable a la inversión extranjera. El ingreso de capital al país no está sujeto a autorizaciones del Banco Central (solo a obligaciones de información a partir de un determinado importe). El capital de las entidades chilenas puede estar íntegramente en manos de inversores extranjeros. Las restricciones sobre los tipos de activos que no pueden estar en manos de inversores extranjeros son muy limitadas.

La inversión extranjera directa está sujeta actualmente a las disposiciones de la Ley N.º 20.848, publicada en el Diario Oficial el 25 de junio de 2015. Esta ley contiene normas específicas sobre la estrategia a seguir para la promoción y atracción de la inversión extranjera, que es responsabilidad del Presidente de la República. La ley crea un Comité de Ministros en el que participan los ministros de Economía y Finanzas, y al que pueden ser invitados a participar otros ministerios.

Además, la Ley 20.848 creó la Agencia de Promoción de Inversiones, una institución pública encargada de asesorar en materia de inversión extranjera directa y que se encargará de aplicar la estrategia de inversión extranjera. Asimismo, se creó un consejo público-privado para asesorar sobre las estrategias de inversión a medio y largo plazo.

Según el marco de inversión extranjera actualmente en vigor, los inversores extranjeros pueden solicitar un certificado de inversor extranjero que expide la Agencia de Promoción de Inversiones si se cumplen determinados requisitos (por ejemplo, una inversión mínima de 5 millones de dólares estadounidenses). Este certificado genera determinados derechos para el inversor, a saber: acceso al mercado cambiario formal y derecho a repatriar el capital de inversión y los beneficios una vez cumplidas sus obligaciones fiscales; protección contra la discriminación; exenciones del IVA en determinados casos de activos de capital importados; normas de «invariabilidad tributaria» (Tasa máxima de impuesto a la renta efectiva total limitado al 44,45 % durante un período de 10 años; o invariabilidad en el caso de los ingresos mineros durante un período de 15 años, siempre que exista un proyecto de inversión de al menos 50 millones de dólares estadounidenses).

6. Normas fiscales internacionales

6.1. Normas de subcapitalización

El artículo 41F de la LIR chilena contiene normas de subcapitalización que cubren los pagos de intereses a partes relacionadas no residentes.

Según las normas generales de retención en origen, los pagos de intereses están sujetos a una retención en origen del 35 %, con una tasa reducida del 4 % en el caso de los pagos a bancos o instituciones financieras extranjeras.

Sin embargo, cuando la relación deuda/patrimonio total anual excede la relación de 3:1, los intereses pagados que excedan el endeudamiento pueden estar sujetos a un impuesto definitivo a una tasa del 35 %. Este impuesto se aplica al contribuyente residente que paga los intereses.

La diferencia que se produce entre la tasa retención del 4 % y la tasa del 35 % aplicada al exceso de endeudamiento es deducible de la base imponible del pagador.

Las normas de capitalización reducida no suelen ser aplicables en situaciones en las que intervienen bancos, compañías de seguros, compañías de tarjetas de crédito y otras entidades financieras autorizadas para operar por ley. Además, existe una excepción para las actividades de financiación de proyectos, que cubre la deuda con partes no relacionadas que excede las normas de capitalización reducida, incluso si dicha deuda está garantizada por partes relacionadas, siempre que los intereses sean a valor de mercado.

Para el cálculo de la relación deuda/patrimonio de 3:1, que se realiza anualmente, la deuda total excluye la deuda con partes no vinculadas con un plazo de vencimiento de 90 días o menos.

6.2. Reglas de Entidades Extranjeras Controladas (CFC)

Se puede considerar que las empresas o personas naturales residentes en Chile han recibido o devengado ingresos pasivos derivados de una entidad controlada en el extranjero. Se aplica una excepción general si los ingresos extranjeros totales recibidos o devengados por la CFC en un período determinado no superan las 2.400 UF (aproximadamente 100,00 USD), en cuyo caso no es necesario tener en cuenta los ingresos (esta excepción no se aplica si la entidad está ubicada en una jurisdicción que mantiene un régimen fiscal preferencial). Para la determinación de las 2.400 UF, se deben considerar los ingresos de partes relacionadas. Si se supera el umbral, todos los ingresos deben considerarse rentas pasivas.

La renta pasiva neta (es decir, excluyendo las pérdidas) se considera al final del período tributario en proporción a los derechos de participación que el residente chileno pueda tener en la CFC, y dicha proporción está sujeta al Impuesto de Primera Categoría. Además, si los ingresos pasivos representan más del 80 % de las rentas de la CFC en el extranjero, el importe total de sus ingresos se considerará rentas pasivas. Se pueden obtener créditos por impuestos extranjeros cada vez que un residente chileno se ve obligado a considerar los ingresos de una CFC, e incluso puede ser aplicable la protección del CDI.

Las rentas pasivas incluyen las distribuciones de beneficios en general (dividendos de cualquier tipo); intereses; regalías y rentas de naturaleza similar; rentas por arrendamiento de bienes inmuebles; y ganancias de capital de bienes inmuebles y de derechos que generan ingresos pasivos (con ciertas excepciones).

La caracterización como entidad extranjera controlada requiere la verificación de varias condiciones, tales como a) La entidad debe ser residente, estar domiciliada o establecida en el extranjero; y b) estar

controlada directa o indirectamente por entidades, personas naturales o fideicomisos residentes, domiciliados o constituidos en Chile. El control se define en relación con la propiedad del capital, las ganancias o los derechos de voto de la entidad extranjera (más del 50 %); la posibilidad de elegir a la mayoría de los directores o administradores de la entidad extranjera; o el poder unilateral de modificar los estatutos, los directores o los administradores de la entidad extranjera. Una entidad puede considerarse una CFC en determinadas circunstancias (por ejemplo, si está constituida en una jurisdicción que mantiene un régimen fiscal preferencial, entre otros casos).

6.3. Regímenes fiscales preferenciales

Según la legislación vigente, el artículo 41H de la LIR define un régimen tributario preferencial como una jurisdicción (excluidos los países miembros de la OCDE) que cumple las siguientes condiciones:

a) La jurisdicción no mantiene un acuerdo de intercambio de información vigente con Chile; o, incluso si lo ha hecho, el acuerdo no sigue vigente; o el acuerdo no es capaz de garantizar un intercambio de información eficaz; y

b) La jurisdicción no cumple los criterios mínimos para ser considerada conforme o sustancialmente conforme en materia de transparencia fiscal e intercambio de información.

A los efectos de esta definición, se tendrán en cuenta las instrucciones del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, o las instrucciones emitidas por cualquier otra organización internacional de la que Chile sea miembro permanente.

En marzo de 2025, el Servicios de Impuestos Internos publicó una lista actualizada de regímenes tributarios preferenciales, basada en los cambios introducidos en la legislación en 2024. La lista, que está en vigor a efectos fiscales desde el 1 de enero de 2025, excluía varias jurisdicciones tradicionalmente consideradas paraísos fiscales, como las Islas Caimán, las Islas Vírgenes Británicas, las Bahamas, Aruba, Curazao y Hong Kong, entre otras.

7. Delitos tributarios

Además de determinar los impuestos, la Ley del Impuesto sobre la Renta, especialmente el Código Tributario, regula ampliamente una serie de infracciones y delitos tributarios, que van desde multas y sanciones administrativas hasta penas de prisión. Las sanciones son aplicables en casos como el retraso en la presentación de las declaraciones de impuestos, así como la omisión maliciosa de información; la falsificación de documentos que alteran el importe de los impuestos a pagar; el transporte ilegal de mercancías (transporte de mercancías) o la obtención fraudulenta de devoluciones de impuestos.

Los delitos fiscales que se regulan principalmente incluyen:

- Presentar declaraciones de impuestos maliciosas, incompletas o falsas que puedan dar lugar a un pago inferior de impuestos;
- La omisión maliciosa en los libros contables de registros relativos a mercancías compradas, vendidas, cedidas o intercambiadas u otras operaciones sujetas a impuestos;
- La adulteración de balances o inventarios o la presentación de registros maliciosamente erróneos;
- El uso de facturas, notas de débito, notas de crédito o letras de cambio ya utilizadas en operaciones anteriores; o
- El uso de otros procedimientos maliciosos tiende a ocultar o disimular el importe real de las

operaciones o a evadir impuestos.

- Conducta engañosa o manipuladora que distorsiona la información o el funcionamiento transparente del mercado financiero. El uso o la divulgación indebidos de información privilegiada con el fin de influir o recomendar transacciones con acciones. Actos de fraude, uso indebido de valores en custodia, negociación con acciones de emisores insolventes o suspendidos y divulgación no autorizada de información confidencial. (Ley Nº 18.045, artículos 59, 60, 61 y 62);
- Falsificación maliciosa de documentos presentados al Banco Central o de transacciones de cambio internacional. (Ley Nº 18.040, artículo 59);
- Los delitos económicos incluyen negociaciones incompatibles, extorsión ilegal, cohecho transnacional, alteraciones fraudulentas de precios (incluidas las relacionadas con bienes esenciales), corrupción entre particulares y diversas conductas fraudulentas relacionadas con la contabilidad y el perjuicio a los acreedores en procedimientos de quiebra. (Código Penal chileno, artículos 240, números 2, 3, 4 y 7; 252, 285, 286, 287 bis, 287 ter, 463 y 464);
- Aplicación de multas y sanción del incumplimiento del deber de confidencialidad en el procedimiento sancionador de la CMF, así como facultades de investigación y sanción de la Comisión en caso de incumplimiento de las normas bajo su supervisión (Ley Nº 3.538, artículos 35, 43 y 58).

La legislación chilena, concretamente el Código Tributario y la reciente Ley Nº 21.595 sobre Delitos Económicos, establece una serie de sanciones para los delitos fiscales. Estas sanciones pueden incluir multas sustanciales y penas de prisión.

La sanción por los delitos mencionados es una multa que oscila entre el 50 % y el 300 % del valor del impuesto evadido y la prisión. Además de la multa, las personas pueden enfrentarse a penas de prisión que oscilan entre 541 días y 5 años.

En cuanto a los contribuyentes sujetos al IVA u otros impuestos de retención o recargo que realicen de forma maliciosa cualquier maniobra tendiente a aumentar el monto real de sus créditos u otros beneficios, en relación con las cantidades que deben pagar, serán sancionados con multas de entre el 100 % y el 300 % del importe evadido y condenados a penas de prisión de 3 años y 1 día a 10 años.

Del mismo modo, las personas que obtengan fraudulentamente devoluciones de impuestos a las que no tienen derecho simulando una operación tributaria o cualquier otra maniobra maliciosa serán castigadas con penas de prisión y multas que oscilarán entre el 100 % y el 400 %.

Si se utilizaran facturas u otros documentos falsos, falsificados o adulterados con fines maliciosos para cometer los delitos mencionados, se aplicaría la pena más alta. La persona que de forma maliciosa fabrique, venda o entregue, bajo cualquier título, guías de envío, facturas, notas de débito o crédito falsas, estén o no selladas por el SII, con el objetivo de cometer o potencialmente cometer cualquiera de los delitos mencionados anteriormente, será sancionada con una multa de hasta 40 UTA (unidades tributarias anuales) y una pena de prisión de 541 días a 3 años.

El SII tiene un plazo de tres años para auditar la declaración del solicitante (o hasta seis años si la declaración fue maliciosamente falsa o no se presentó). Puede impugnar los impuestos determinados por el contribuyente y denegar el beneficio si concluye que no se cumplen los requisitos aplicables. En este caso, el contribuyente no se beneficiará de la exención de responsabilidad mencionada anteriormente. La decisión del SII puede ser impugnada por el solicitante ante el Tribunal Tributario Aduanero (TTA), de acuerdo con las normas generales del Código Tributario chileno. Si el TTA competente confirma el incumplimiento de los requisitos, no se reembolsará al contribuyente el impuesto del 8 % que pagó.

Este programa no extingue las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las disposiciones relativas a la prevención del lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.

El objetivo principal de estas incorporaciones es otorgar facultades a la autoridad tributaria para impugnar actos, negocios o cualquier otra actividad realizada por los contribuyentes que se aprovechen o abusen de las formas legales o mediante simulación, cuyo objetivo exclusivo o principal sea eludir el pago de impuestos, lo cual estará sujeto al control respectivo de los tribunales de justicia. A tal efecto, se añaden los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quarter y 4 quinquies al Código Tributario chileno.

Además, en 2016 se añadió un nuevo artículo 26 bis al Código Tributario, que establece que los contribuyentes o las personas sujetas al pago de impuestos que tengan un interés personal y directo podrán formular preguntas previamente al SII, en aplicación de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater del Código Tributario, sobre los actos, negocios o actividades económicas que se propongan realizar. Asimismo, se añade un nuevo artículo 100 bis al Código Tributario, que sanciona a quien se demuestre que ha ideado o planeado actos, contratos o negocios que constituyan abuso o simulación, de conformidad con los artículos 4 ter, 4 quater, 4 quinquies y 160 bis del Código Tributario.

En octubre de 2024 se han introducido importantes actualizaciones en las disposiciones relativas a los delitos fiscales. Esta reforma introduce mecanismos clave para fortalecer la fiscalización tributaria. El artículo 100 ter anima a los contribuyentes a cooperar eficazmente con el SII, permitiendo reducir las sanciones pecuniarias o la pena de prisión, siempre que la información sea sustancial y ayude a esclarecer los delitos e identificar a los responsables. Sin embargo, este beneficio no se aplica si la colaboración se refiere únicamente a delitos cometidos por el propio contribuyente.

Además de lo anterior, el artículo 100 quater establece el concepto de informante anónimo, garantizando la confidencialidad de las personas que proporcionan información significativa sobre delitos fiscales, sujetos a estrictos criterios de elegibilidad. Los informantes anónimos no pueden haber participado en la conducta denunciada, ni pueden ocupar un cargo directivo dentro de la entidad denunciada. Quienes proporcionen información falsa o fraudulenta pueden enfrentarse a penas de prisión y a una multa de 15 UTM (1.100,22 USD). Para incentivar la denuncia, el artículo 100 quinquies establece el derecho a una retribución para los informantes anónimos, que pueden recibir el 10 % de la multa impuesta, siempre que el importe del fraude fiscal supere los 100 UTM (7.349,98 USD). Esta remuneración no se considerará ingreso del informante y estará sujeta al secreto bancario, a menos que el informante renuncie a su anonimato o haga pública la denuncia.

Por último, el artículo 100 sexies introduce el concepto de «autodenuncia», por el que los contribuyentes pueden regularizar voluntariamente las diferencias impositivas que podrían constituir infracciones sin temor a denuncias o acciones legales. Para ello, los contribuyentes deben cumplir requisitos estrictos, como presentar una propuesta de rectificación de los tres últimos ejercicios tributarios, no estar siendo objeto de una fiscalización por los mismos impuestos en el momento de la solicitud y no haber sido condenados anteriormente por delitos fiscales. Si se aprueba la autodeclaración, no se eximirán los intereses y las multas sobre las diferencias fiscales determinadas, pero se podrán establecer acuerdos de pago. Estas disposiciones tienen por objeto modernizar la lucha contra la evasión fiscal, ofreciendo incentivos para la colaboración y proporcionando incentivos para la regularización voluntaria.

8. Consideraciones adicionales

8.1. Gastos rechazados

El tipo del impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR es del 40 %.

8.1.1. Deducción de las remesas intragrupo al extranjero

Existen requisitos adicionales para la deducibilidad de los gastos cuando el pago se refiere a cualquier remesa a una parte relacionada no residentes en el extranjero, que puede estar sujeta a retenciones generalmente calificadas como servicios, regalías, intereses, fletes, seguros, arrendamientos y otros tipos de ingresos incluidos en el artículo 59 de la LIR.

En tales casos, si se pagan a partes relacionadas en el extranjero, dichos pagos solo serían deducibles fiscalmente si se hubiera declarado y pagado la retención en origen (WHT) aplicable (incluso la tasa reducida en virtud de un CDI) y si la remesa se hubiera pagado efectivamente.

8.2. Goodwill

El goodwill derivado de una fusión se considera un intangible no amortizable.

8.3. Normas generales Anti elusivas

Las normas generales contra la evasión (GAAR) fueron introducidas por la Ley 20.780 de 2014, basadas en los principios de abuso de derecho y simulación contractual. Las GAAR son generalmente aplicables en el caso de hechos, acuerdos o transacciones. La administración tributaria debe demostrar la evasión o simulación en los procedimientos pertinentes.

En principio, cuando se pueda aplicar una disposición anti-elusión especial, prevalecerá dicha disposición. Sin embargo, a partir de las modificaciones introducidas en el Código Tributario en octubre de 2024, si se lleva a cabo una estrategia para evitar la aplicación de una GAAR especial, la autoridad tributaria podrá, no obstante, aplicar dicha norma especial contra la evasión.

La GAAR presume que las obligaciones fiscales surgen y vencen de acuerdo con los hechos, actos o acuerdos legales reales y subyacentes, independientemente de la forma contractual que las partes decidan implementar. Las consecuencias fiscales de un acto o transacción no pueden eludirse mediante el abuso de las formas jurídicas.

Se considerará que existe abuso cuando cualquier hecho gravado es evitado total o parcialmente, o si el monto imponible o las obligaciones fiscales se reducen o aplazan, mediante actos o transacciones que, individualmente o en su conjunto, no producen consecuencias jurídicas o económicas reales, salvo las de naturaleza tributaria (ahorro fiscal).

Otras hipótesis o abusos se recogen en la norma relativa a los actos o transacciones simulados. En tales casos, el SII pueden determinar las consecuencias fiscales de dichos actos sin tener en cuenta en absoluto los actos o transacciones simulados.

La existencia de abuso o simulación debe ser declarada por el Tribunal Tributario Aduanero a petición del Servicios de Impuesto Internos. Se aplican normas especiales de prescripción en los casos en que el Servicio de Impuestos Internos solicite al tribunal que se pronuncie sobre la aplicación de la GAAR. En general, estas normas implican que se aplicará una disposición de prescripción de seis años a las acciones o transacciones legales en virtud de la GAAR.

COLOMBIA
LEWIN & WILLS

DESPACHO MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.lewinywills.com

+57 (601) 312 5577

Address: Calle 72A 4-03, Bogotá Colombia

SOCIOS DE CONTACTO:

Juan Andrés Palacios

jpalacios@lewinywills.com

Alfredo Lewin

alewin@lewinywills.com

Federico Lewin

flewin@lewinywills.com

ACRONIMOS

RMAI	Renta mínima alternativa imponible
ECE	Entidades controladas del exterior
CHC	Sociedades holding colombianas
IRC	Impuesto sobre la renta corporativa
COEC	Continuidad de la empresa comercial
COI	Continuidad de intereses
ETC	Estatuto Tributario Colombiano
CDI	Convenio de doble imposición
SCA	Sistema de Control Ambiental
CFE	Crédito fiscal extranjero
ZF	Zona franca
AG	Año gravable
RGAA	Regla general antiabuso tributario
POS	Plan Obligatorio de Salud
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
JBNI	Jurisdicciones con baja o nula imposición
M&E	Maquinaria y equipo
IP	Impuesto sobre el patrimonio
RLI	Renta líquida imponible
OCDE-MC	Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE
EP	Establecimiento permanente
SEA	Sede efectiva de administración
RENARE	Registro Nacional de Reducción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero
RUB	Registro Único de Beneficiarios Finales
RUT	Registro Único Tributario
PES	Presencia económica significativa
SIESPJ	Sistema de Identificación de Estructuras Sin Personería Jurídica
IVA	Impuesto sobre las ventas

ASPECTOS DESTACADOS

NIVEL NACIONAL	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
Tarifa general del IRC	35%
Tarifa del IRC para entidades extranjeras	35%
Tarifa del IRC para entidades extranjeras con PE o una sucursal	35%
Sobretasa del IRC para entidades carboneras	Hasta el 10 %
Sobretasa del IRC para entidades petroleras	Hasta el 15%
Sobretasa temporal a las entidades hidroeléctricas (hasta 2026)	3%
Sobretasa temporal a las entidades financieras (hasta 2027)	5%
Impuesto sobre las ganancias ocasionales	15%
Plazo de compensación de pérdidas fiscales	12 AG
Normas sobre precios de transferencia	Sí, similares a las de la OCDE
Reorganizaciones libres de impuestos si se cumplen requisitos específicos	Fusiones legales Divisiones estatutarias Transformaciones Aportes de capital
RETENCIONES TRIBUTARIAS REGULARES SOBRE PAGOS TRANSFRONTERIZOS	
Dividendos después de impuestos, si se gravan a nivel corporativo	20%
Dividendos después de impuestos, si no se gravan a nivel corporativo	48%
Beneficios de sucursales, si se gravan a nivel corporativo	20%
Beneficios de las sucursales, si no están sujetos a impuestos a nivel corporativo.	48%
Intereses	0 %, 1 %, 15 % o 20 %
Rendimientos financieros de la financiación de asociaciones público-privadas	5%
Regalías	20%
Asistencia técnica, servicios técnicos y consultorías	20%
Importaciones	Sin retención
Paraísos fiscales	35%
OTROS IMPUESTOS	
Tarifa del impuesto al patrimonio	Hasta el 1.5%
Tarifa general del IVA	19%
Tarifa del impuesto sobre el consumo (actividades específicas)	4%, 8% y 16%
Aranceles aduaneros	0% - 20%
Gravamen a los movimientos financieros	0,4%
Tarifa del impuesto nacional de timbre	Hasta el 3%

NIVEL LOCAL	
Tarifa general del impuesto sobre actividades industriales, comerciales y de servicios	A partir del 0.2%
Tarifa del impuesto sobre la propiedad (incluidos los bienes inmuebles)	0.5% - 3.5%
Tarifa del impuesto de registro	0.1% - 1%
Tarifa del impuesto local de estampillas	Hasta el 2%

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN				
País	**Dividendos**	**Intereses**	**Regalías**	**En vigor**
Bolivia	Fuente	Fuente	Fuente	Sí
Brasil	Hasta un 15%	Hasta un 15%	Hasta un 15%	No
Canadá	Hasta un 15%	10%	10%	Sí
Chile	Hasta un 7%	Hasta un 15%	10%	Sí
República Checa	Hasta un 15%*	10%**	10%	Sí
Ecuador	Fuente	Fuente	Fuente	Sí
Francia	Hasta un 15%*	10%**	10%	Sí
India	5 %*	%**	10%	Sí
Italia	Hasta un 15%	Hasta un 10%**	10%	Sí
Japón	Hasta un 10%*	10%**	Hasta un 10%	Sí
Luxemburgo	Hasta un 15%	Hasta el 10%**	10%	No
México	0%*	Hasta el 10%**	10%	Sí
Países Bajos	Hasta un 15%%*	Hasta un 10%**	Hasta un 10%	No
Perú	Fuente	Fuente	Fuente	Sí
Portugal	10%	10%	10%	Sí
Corea del Sur	Hasta un 10%*	10%**	10%	Sí
España	Hasta un 5%	10%**	10%	Sí
Suiza	Hasta un 15%	10 %	10%	Sí
Emiratos Árabes Unidos	Hasta un 15%	10%**	10%	No
Reino Unido	Hasta un 15%	10%	10%	Sí
Uruguay	Hasta un 15%	15%	10%	No

* Estos CDIS establecen una tarifa de retención más elevada cuando la compañía que distribuye los dividendos es una compañía colombiana y los beneficios de los que se distribuyen los dividendos no han sido gravados a nivel corporativo, como se indica a continuación: (i) 25% para la República Checa; (ii) 15% para la India; (iii) 33% para México; (iv) 33% para Portugal; (v) 15% para Corea del Sur; (vi) 15% para Francia; (vii) 15% para el Reino Unido; (viii) 15% para Japón; y (ix) sin limitación para los Emiratos Árabes Unidos, Uruguay y los Países Bajos.

** Estos CDIS establecen la no tributación en origen de los intereses pagados al otro Estado o a determinadas entidades públicas del otro Estado. Los siguientes tratados también establecen la no imposición de otras actividades, tales como: (i) España: la venta a crédito de mercancías y los préstamos concedidos por bancos; (ii) Suiza: la venta a crédito de mercancías y los préstamos concedidos por bancos; (iii) República Checa: la venta a crédito de mercancías y los préstamos concedidos por bancos por un período no superior a tres años; (iv) Francia: venta a crédito de mercancías o equipos industriales, comerciales o científicos, préstamos concedidos por bancos por un período no superior a tres años, o préstamos concedidos por una institución financiera a otra institución financiera; (v) Países Bajos: préstamos concedidos por una institución financiera a otra institución financiera, préstamos para financiar exportaciones, venta a crédito de mercancías que no exceda de 183 días, intereses pagados a un fondo de pensiones; (vi) Italia: venta a crédito de mercancías o equipos industriales, comerciales o científicos, préstamos concedidos por bancos por un período no superior a tres años; (vii) Japón: préstamos concedidos por bancos por un período no superior a tres años, o préstamos concedidos por una institución financiera a otra institución financiera, intereses pagados a un fondo de pensiones, venta a crédito de mercancías; (viii) Reino Unido: intereses pagados a un fondo de pensiones, venta a crédito de mercancías o equipos industriales, comerciales o científicos, préstamos concedidos por bancos por un período no superior a tres años, o préstamos concedidos por una institución financiera a otra institución financiera; y (ix) Uruguay: intereses pagados a un fondo de pensiones, o préstamos concedidos por una institución financiera a otra institución financiera.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta corporativa

1.1. Residencia corporativa

En Colombia, las entidades residentes tributan por sus ingresos mundiales y los establecimientos permanentes de entidades extranjeras por sus ingresos mundiales atribuibles, mientras que las entidades extranjeras sin establecimiento permanente en el país solo tributan por sus ingresos de origen colombiano.

Si una entidad (i) está constituida en Colombia; (ii) tiene su domicilio social en Colombia; o (iii) está «efectivamente administrada» en Colombia, dicha entidad se considera colombiana para efectos tributarios.

Una entidad se considera «gestionada efectivamente» en el lugar donde se llevan a cabo sus actividades diarias. Las sociedades extranjeras que (i) cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia (o en otra bolsa de valores reconocida) y han emitido bonos que se negocian a través de dicha bolsa de valores; o (ii) reciben al menos el 80 % de sus ingresos totales en el país en el que están constituidas, no se considerarán entidades colombianas a efectos fiscales, incluso si su lugar de gestión efectiva se encuentra en Colombia.

1.2. Establecimiento permanente

La normativa colombiana ofrece una definición nacional de establecimiento permanente, que se basa en parte en la definición de establecimiento permanente de la OCDE-MC. La definición colombiana de establecimiento permanente no incluye el establecimiento permanente de proyectos ni el establecimiento permanente de servicios[1] . La normativa nacional colombiana también ofrece una lista de actividades consideradas auxiliares o preparatorias, que, por lo tanto, no dan lugar a un establecimiento permanente[2] .

Los EP tributan por los beneficios mundiales que les son atribuibles, teniendo en cuenta sus activos, actividades, funciones y riesgos[3] . Por lo tanto, deben tenerse en cuenta las consideraciones sobre precios de transferencia y los elementos relacionados con el «*Informe de la OCDE sobre la atribución de beneficios a* los establecimientos *permanentes*».

Cualquier persona o entidad extranjera que tenga un establecimiento permanente en Colombia está obligada a presentar una declaración del IRC y a llevar registros contables de cada establecimiento permanente que tenga en Colombia[4] .

Aunque Colombia tiene una definición nacional de establecimiento permanente, en algunos casos deben prevalecer las normas que rigen los establecimientos permanentes en virtud de los tratados internacionales suscritos por Colombia.

1 Estatuto Tributario Colombiano §20-1.
2 Decreto 3026/2013 §3.
3 Ley 2010/2019 §66.
4 Estatuto Tributario Colombiano §20-2.

1.3. Tarifa del IRC

La tarifa general del IRC aplicable a las empresas colombianas y a las entidades corporativas extranjeras que perciben ingresos de origen colombiano es del 35 %, independientemente de si son atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia o no[5] .

1.3.1. Tarifas reducidas del IRC

Ciertas empresas de zonas francas pueden acogerse a una tarifa reducida del 20% del IRC[6] .

Además, determinados ingresos que antes estaban exentos están sujetos a una tarifa reducida del 15 % del IRC. Algunos ejemplos son (i) los servicios hoteleros prestados en instalaciones de nueva construcción o renovadas; y (ii) las actividades de ecoturismo[7] . Sin embargo, para beneficiarse de esta tarifa reducida, deben cumplirse unos requisitos específicos.

La tarifa aplicable a las editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas , cuya actividad económica se centre exclusivamente en la edición de libros, será del 15 %[8] .

Para determinar si una entidad puede beneficiarse de la progresividad de la tarifa del IRC, se deben considerar los hechos y circunstancias individuales de cada caso.

1.3.2. Sobretasas del IRC

Algunas entidades están obligadas a pagar, además de la tarifa del IRC, una sobretasa, según se indica a continuación:

1.3.2.1. Sobretasa del IRC a las entidades dedicadas al carbón y al petróleo

A partir de 2023, las compañías dedicadas a la extracción de carbón y petróleo crudo estarán sujetas a una sobretasa en el año gravable correspondiente, que se determinará en función del nivel del precio internacional del petróleo crudo y el carbón. Esta sobretasa se aplica a los contribuyentes que tengan una renta imponible igual o superior a 50,000 UVT (aproximadamente COP $2,489 millones o USD $579,000[9]), de la siguiente manera[10] :

Extracción de carbón

SOBRETASA	TARIFA TOTAL DEL IRC	PRECIO PROMEDIO
0%	35%	Por debajo del percentil 65
5%	40%	Entre el percentil 65 y el 75
10%	45%	Por encima del percentil 75

5 Estatuto Tributario Colombiano §240.
6 Estatuto Tributario Colombiano §240-1.
7 Estatuto Tributario Colombiano §240, párrafo 5.
8 Estatuto Tributario Colombiano §240, párrafo 7.
9 Utilizando una tasa representativa de mercado de 4300 COP.
10 Estatuto Tributario Colombiano §240, párrafo 3.

Extracción de petróleo crudo

SOBRETASA	TARIFA TOTAL DEL IRC	PRECIO PROMEDIO
0%	35%	Por debajo del percentil 30
5%	40%	Entre el percentil 30 y el 45
10%	45%	Entre los percentiles 45 y 60
15%	50%	Por encima del percentil 60

1.3.2.2. Sobretasa temporal del IRC para entidades hidroeléctricas

De 2023 a 2026, se aplica una sobretasa a los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a partir de recursos hídricos y que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta imponible igual o superior a 30,000 UVT (aproximadamente COP $1,493 millones o USD $347,500)[11] , de la siguiente manera[12] :

SOBRETASA	TARIFA TOTAL DEL IRC
3%	38%

1.3.2.3. Sobretasa temporal del IRC para entidades financieras

De 2023 a 2027, se aplica una sobretasa exclusivamente a las entidades financieras que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta imponible igual o superior a 120,000 UVT (COP $5,975 millones o USD $1,38 millones), de la siguiente manera[13] :

SOBRETASA	TARIFA TOTAL DEL IRC
5	40

1.4. Base gravable y proceso de liquidación del impuesto sobre la renta

La base gravable debe multiplicarse por la tarifa del IRC aplicable. El resultado es la deuda tributaria por el IRC, de la que se deducen los créditos fiscales aplicables para obtener el IRC a pagar.

La base gravable del IRC colombiano es el resultado de restar los ingresos específicamente exentos del contribuyente de la mayor de las siguientes cantidades: (i) la renta líquida imponible ("RLI") y (ii) la renta mínima alternativa imponible ("RMAI"). La RNI es el resultado de la suma de todos los ingresos obtenidos por el contribuyente, menos la suma de todos los ingresos expresamente excluidos, menos la suma de todos los costos y gastos deducibles. El cálculo de la RMAI se explica en el apartado 1.5 más adelante.

El proceso general de liquidación del IRC puede ilustrarse de la siguiente manera:

11 La Corte Constitucional ha aclarado que la sobretasa solo es aplicable si los ingresos de la entidad derivados de la generación de energía hidroeléctrica son iguales o superiores a 30 000 UVT. Por consiguiente, este umbral no abarca la totalidad de los ingresos de la entidad (Sentencia C-389/2023).

12 Estatuto Tributario Colombiano, artículo 240, párrafo 4.

13 Estatuto Tributario Colombiano §240, párrafo 2.

(+) Ingresos brutos (suma de todos los ingresos, incluidas las ganancias ocasionales a corto plazo)

[-] Partidas excluidas[14]

[=] Renta bruta imponible[15]

[-] Deducciones permitidas

[=] Renta imponible

[-] Pérdidas fiscales trasladables

[=] RLI

[-] Ingresos exentos

[=] Base gravable

[*] Tarifa del IRC

[=] Deuda tributaria por el IRC

[-] Créditos fiscales (como retenciones y créditos fiscales extranjeros)

Pago anticipado del impuesto sobre la renta

[-] Pago anticipado del impuesto sobre la renta pagado el año anterior

[=] Saldo a pagar o a favor del IRC

Desde 2017, la base gravable del IRC se calcula utilizando la información financiera derivada de los registros contables mantenidos según las NIIF. No obstante, deben realizarse diversos ajustes para evitar que el contribuyente se vea obligado a pagar impuestos sobre ingresos teóricos o se le permita deducir gastos teóricos.

Por lo tanto, aunque el proceso de liquidación del impuesto sigue sin cambios, se están alineando varios cambios, a efectos contables y fiscales, entre otros, (i) el momento de devengo de los ingresos y los costos, (ii) los gastos deducibles, (iii) el cálculo de la vida útil de los activos y (iv) los métodos de amortización aplicables.

A pesar de que las NIIF serán la base tanto a efectos contables como fiscales, (i) los contribuyentes seguirán teniendo que llevar, además de los registros contables habituales, registros contables especiales a efectos fiscales, y (ii) pueden surgir diferencias importantes entre los registros contables y fiscales, lo que muy probablemente generará beneficios no tributados a nivel de la empresa, que por lo tanto serán tributables a una tarifa más alta a nivel del accionista.

Desde 2022, se ha introducido un tasa mínima de tributación del 15 % para las personas jurídicas, excluidas las entidades extranjeras sin residencia en Colombia. Con algunas variaciones, la tasa mínima de tributación es el resultado de dividir el impuesto neto total por el beneficio neto total. Si un contribuyente tiene una tarifa inferior al 15%, la tarifa del IRC se incrementará hasta alcanzar la tasa mínima de tributación.

14 Esto se refiere a «*Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional*», como indemnizaciones por seguros de daños o determinados reembolsos de capital de una empresa, entre otros tipos específicos de ingresos expresamente designados por la legislación fiscal.

15 Los ingresos exentos se refieren a ingresos específicos que no están sujetos al impuesto sobre la renta, como las actividades relacionadas con la vivienda social.

1.5. Renta mínima imponible alternativa

La RMAI del contribuyente es igual al patrimonio líquido del contribuyente (es decir, todos los activos menos todos los pasivos y otras exclusiones admisibles, por ejemplo, acciones en sociedades colombianas) al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al año gravable, multiplicado por la tarifa fija de la RMAI.

Aunque la tasa de la RMAI para el AG2025 es del 0%, es importante tener en cuenta que este régimen aún no ha sido eliminado de la legislación colombiana.

Si la RMAI es superior al RLI, la diferencia entre ambos conceptos genera un remanente a favor del contribuyente, que puede utilizarse en los cinco ejercicios siguientes. Junto con la derogación de la CREE[16] y su recargo, el legislador de 2016 introdujo un régimen transitorio que especifica cómo los contribuyentes podrán trasladar el exceso de RMAI (determinado por el patrimonio líquido) sobre la deuda tributaria general de la CREE[17] .

1.6. Deducciones del IRC

Salvo que el Estatuto Tributario disponga lo contrario, todos los costos y gastos en que incurra el contribuyente son deducibles, siempre que estén relacionados, sean proporcionales y sean necesarios para la actividad productora de renta del contribuyente[18]. Los costos o gastos asociados con ingresos específicamente excluidos y/o exentos no son deducibles[19] . Ciertos costos y gastos pueden estar sujetos a limitaciones, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso (por ejemplo, cargos y comisiones de partes relacionadas, entre otros). Se aplican limitaciones especiales a la deducción de gastos incurridos fuera de Colombia (véase el apartado 1.8. más adelante)[20] .

No son deducibles las regalías pagadas a partes relacionadas extranjeras, a partes relacionadas que operan en una zona franca en relación con bienes intangibles formados en Colombia, ni las regalías pagadas en contraprestación por la adquisición de productos terminados.

Actualmente, las regalías pagadas por estas entidades al Estado son deducibles de impuestos[21] .

Como regla general, todos los impuestos y gravámenes pagados por los contribuyentes colombianos son totalmente deducibles, siempre que exista un nexo entre el pago y la actividad productora de renta realizada por el contribuyente. Excepcionalmente, el IRC, el impuesto sobre el patrimonio y los impuestos de normalización no son deducibles. Solo el 50% del gravamen a los movimientos financieros pagado es deducible, independientemente de que exista un nexo con la actividad económica del contribuyente.

1.7. Normas de subcapitalización

En los casos de endeudamiento entre partes relacionadas, solo son deducibles los intereses derivados del endeudamiento cuyo valor medio no supere el doble del patrimonio neto de la entidad (al 31 de

16 El CREE era un tipo de impuesto sobre la renta corporativo. El impuesto CREE tenía por objeto contribuir a los servicios de protección de la infancia y la familia, al sistema público de formación y al sistema sanitario. Fue derogado en 2017.

17 Ley 1607/2012 §22-1.

18 Estatuto Tributario Colombiano §107.

19 Estatuto Tributario Colombiano §177-1.

20 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 121 y 122.

21 Corte Constitucional. Sentencia C-489/2023.

diciembre del año anterior)[22] . La parte de los intereses que supere este límite no es deducible.

La limitación de la deducibilidad de los intereses antes mencionada se aplica tanto al endeudamiento transfronterizo entrante como al endeudamiento local y no se aplica solo en determinados casos estrictamente definidos (por ejemplo, cuando el deudor es una entidad financiera y el préstamo se obtiene para financiar proyectos de infraestructura relacionados con actividades consideradas de interés público)[23] .

El 29 de mayo de 2020, el Gobierno colombiano emitió el Decreto 761/2020, mediante el cual se regula la norma de subcapitalización. En virtud del Decreto, los criterios para determinar la relación económica a que se refiere el artículo 118-1 del ETC serán los aplicables al régimen de precios de transferencia. El Decreto también indica que el patrimonio neto se determinará según lo dispuesto en el artículo 282 del ETC, es decir, restando las deudas correspondientes del patrimonio bruto que posea el contribuyente el último día del año o del período impositivo.

1.8. Limitaciones adicionales a los gastos incurridos en el extranjero por los contribuyentes colombianos

Además de los requisitos habituales de deducibilidad, los costos y gastos incurridos en el extranjero están sujetos a limitaciones adicionales.

Los costos y gastos incurridos en el extranjero son deducibles solo en la medida en que dichas deducciones no excedan el 15% de la renta neta imponible del contribuyente evaluada sin considerar estos conceptos deducibles. Excepcionalmente, esta limitación del 15% no se aplica (i) cuando el pago en el extranjero ha estado sujeto a retención en Colombia; (ii) a determinados pagos de intereses que se consideran no procedentes de una fuente colombiana; y (iii) a los pagos por bienes muebles tangibles importados[24] .

Los pagos a una oficina central o empresa matriz en el extranjero solo son deducibles si han estado sujetos a retención en Colombia y cumplen los criterios de precios de plena competencia. Además, las partes deben poder demostrar que el servicio se ha prestado[25] . Los pagos transfronterizos a la oficina central de sucursales y filiales colombianas por servicios de gestión están sujetos a retención, independientemente de que se consideren ingresos de origen colombiano o no.

Existen otras limitaciones a la deducibilidad de los pagos a partes relacionadas extranjeras, que deben analizarse caso por caso.

1.9. Depreciación y amortización

La depreciación de los activos fijos tangibles es deducible. El plazo de depreciación aplicable varía en función de la naturaleza del activo. Tras la reforma tributaria de 2016, el plazo de depreciación ya no lo establece la normativa, sino que debe fijarlo el contribuyente, teniendo en cuenta la vida útil del activo. Deben tenerse en cuenta las normas NIIF; sin embargo, la vida útil de un activo determinada a efectos tributarios puede diferir de la vida útil determinada a efectos contables.

22 Estatuto Tributario Colombiano §118-1.

23 Estatuto Tributario Colombiano §118-1, párrafo 5.

24 Estatuto Tributario Colombiano §122.

25 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 124 y 260-3.

La tarifa máxima de depreciación varía entre el 2,22% y el 33%, dependiendo del tipo de activo que se vaya a depreciar. Las tarifas de depreciación para activos específicos (dentro del rango mencionado anteriormente) se establecen en la normativa correspondiente[26].

Para efectos tributarios, en Colombia se aceptan los métodos habituales utilizados en todo el mundo (por ejemplo, el método lineal, el método de saldo decreciente, etc.). Cuando se utiliza el método de amortización por saldo decreciente, deben observarse los siguientes límites: (i) el valor residual debe estar por debajo de las NIIF, dependiendo del tipo de activo; y (ii) la tarifa de amortización no puede acelerarse mediante la aplicación de cambios adicionales[27] .

Cuando se adquiere un activo que ha estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente la vida útil probable restante para amortizar su costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de los propietarios anteriores, no puede ser inferior a la contemplada para los bienes nuevos en la normativa aplicable[28].

Si la maquinaria y el equipo se utilizan diariamente durante turnos de al menos 16 horas, y este uso puede demostrarse, la depreciación puede acelerarse, aumentando la tasa de depreciación en un 25 %[29]. A menos que se restrinja específicamente, también se puede aplicar una depreciación acelerada de doble y triple turno, que podría implementarse cuando el activo deba depreciarse en su totalidad durante los primeros años de su vida útil. Como se ha mencionado anteriormente, a partir de 2013, la reforma fiscal de 2012 prohibió la combinación de la amortización acelerada con el método de saldo decreciente.

Ciertos activos, incluidos los intangibles adquiridos, y ciertos costos y gastos considerados como inversiones necesarias para la actividad generadora de ingresos del contribuyente que deben capitalizarse, pueden amortizarse a lo largo de un período mínimo de 5 años utilizando cualquier método de amortización generalmente aceptado[30]. Cabe destacar que, aunque según las NIIF los gastos preoperativos son deducibles cuando se completan, a efectos tributarios, el contribuyente debe registrar y deducir su valor mediante amortización.

1.10. Precios de transferencia

Colombia cuenta con normas sobre precios de transferencia similares a las de la OCDE que se aplican a todas las transacciones entre una parte colombiana y (i) una parte relacionada extranjera; o (ii) una parte relacionada ubicada en una ZF (se aplica un conjunto diferente de normas a las transacciones entre dos partes relacionadas colombianas)[31].

En virtud de estas normas, la parte colombiana que supere determinados umbrales legales de activos netos o ingresos debe conservar y presentar ante las autoridades tributarias la documentación justificativa y un estudio de precios de transferencia que demuestre si los precios o márgenes de beneficio correspondientes se ajustan a las condiciones de plena competencia[32]. La documentación justificativa incluirá un archivo maestro con toda la información global relevante relacionada con el grupo multinacional y un informe local con toda la información sobre las operaciones realizadas por el contribuyente.

26 Estatuto Tributario Colombiano, §137.
27 Estatuto Tributario Colombiano §134 y 140.
28 Estatuto Tributario Colombiano §139.
29 Estatuto Tributario Colombiano §140.
30 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 142 y 143.
31 Estatuto Tributario Colombiano §260-2.
32 Estatuto Tributario Colombiano §260-5 y Decreto 3030/2013 §2.

El régimen colombiano de precios de transferencia cuenta con un catálogo de situaciones en las que se considera que dos partes están vinculadas. Este catálogo es complejo y su aplicación requiere un análisis detallado caso por caso. Las partes domiciliadas en JBNI se consideran partes vinculadas a efectos de precios de transferencia [33].

La venta o el intercambio de acciones o cuotas en empresas colombianas por parte de titulares extranjeros a una parte vinculada ubicada en el extranjero está sujeta a las normas de precios de transferencia.

Por último, siempre que un contribuyente colombiano transfiera funciones, activos o riesgos a una parte vinculada en el extranjero, se espera que obtenga una remuneración en condiciones de plena competencia. Esta disposición se basa en el informe de la OCDE sobre la reestructuración empresarial.

A partir del AG2016, deberán presentar un informe país por país en Colombia:

a. Los contribuyentes colombianos que sean entidades controladoras de grupos multinacionales de empresas; o
b. Las entidades (residentes o no residentes) que hayan sido designadas por la entidad controladora como responsables de la presentación del informe país por país; o
c. Una o más entidades y/o establecimientos permanentes del mismo grupo multinacional y que tengan una oficina central en el extranjero, siempre que (i) los ingresos generados por estas entidades y/o establecimientos permanentes correspondan al menos al 20% de los ingresos totales del grupo multinacional; (ii) la oficina central no haya presentado un informe país por país en su país de residencia; y (iii) los ingresos totales del grupo multinacional en el año anterior hayan sido iguales o superiores a aproximadamente COP $4.033.719 millones (USD $938 millones).

El informe país por país debe contener toda la información relativa a la asignación de ingresos y los impuestos pagados por el grupo multinacional a nivel mundial. También deben incluirse determinados índices relacionados con la actividad económica realizada por el grupo multinacional.

1.11. Ciertos ingresos exentos

Siempre que el contribuyente cumpla los requisitos específicos, se pueden aplicar las siguientes exenciones del impuesto sobre la renta de las sociedades (entre otras)[34]:

a. Una exención de quince (15) años sobre los ingresos procedentes de actividades de generación de energía basadas en tecnologías eólicas, de biomasa y de residuos agrícolas[35] ;
b. Algunos ingresos derivados de la venta de viviendas sociales o terrenos para su construcción; y
c. Los ingresos percibidos por autores y traductores, tanto colombianos como extranjeros residentes en Colombia, por derechos de autor relacionados con libros científicos o culturales editados e impresos en Colombia.

33 Estatuto Tributario Colombiano §260-1.

34 Estatuto Tributario Colombiano §235-2.

35 Los contribuyentes que invierten en investigación y desarrollo relacionados con proyectos de energía renovable tienen derecho a una deducción por depreciación o amortización más elevada.

1.12. Ciertos marcos tributarios especiales

1.12.1. Artes escénicas y cine

Las artes escénicas disfrutan de una serie de beneficios fiscales, incluida la posibilidad de deducir el 100 % de la inversión realizada en la infraestructura necesaria para la obra[36]. Además, también se puede aplicar una tarifa de retención especial y un tratamiento diferencial del IVA. Sería necesario realizar un análisis individual para determinar la aplicabilidad a un caso específico.

En cuanto a la industria cinematográfica, los contribuyentes que realicen inversiones o donaciones a proyectos cinematográficos aprobados por el Ministerio de Cultura pueden deducir el 165% del monto de la inversión o donación[37] .

1.12.2. Tratamiento tributario del arrendamiento financiero (*leasing*)

Como regla general, los activos objeto de arrendamiento financiero deben contabilizarse inicialmente por su valor, tanto como activo como como pasivo. La parte de los pagos del arrendamiento financiero asignada al capital reduce el pasivo, mientras que la parte asignada a los intereses es un gasto deducible. Se pueden aplicar deducciones por depreciación y amortización, según corresponda[38] .

La Reforma Tributaria de 2016 introdujo (i) una definición de los contratos de arrendamiento financiero, incluyendo las características de este tipo de contrato y su tratamiento tributario, y (ii) una definición de los contratos de arrendamiento operativo, con sus propias normas tributarias. Sin embargo, las características enumeradas por la disposición como requisitos para que el arrendamiento se clasifique como arrendamiento financiero a efectos fiscales no coinciden necesariamente con la definición de contratos de arrendamiento prevista en las normas financieras y la regulación comercial colombianas.

La Reforma Tributaria de 2016 también introdujo normas especiales de reconocimiento contable basadas en los nuevos marcos contables y otras consideraciones particulares.

1.12.3. Asociaciones público-privadas y contratos de concesión

La Reforma Tributaria de 2016 introdujo un nuevo marco tributario especial para las asociaciones público-privadas y los contratos de concesión. Este marco tiene por objeto resolver una discrepancia que existía anteriormente entre el momento del devengo de los ingresos y el momento en que el contribuyente podía deducir los gastos de amortización y depreciación. Se aplica siempre que el contrato de concesión comprenda las etapas de construcción, explotación y administración.

Cuando se concede un contrato de concesión solo para una de las etapas, no se aplican las nuevas normas, sino que deben aplicarse las normas generales para el devengo de ingresos y las deducciones por depreciación y amortización.

Es importante tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 408 del ETC, los pagos relativos a rendimientos financieros o intereses, realizados a no residentes, originados en créditos o títulos de crédito, por un plazo igual o superior a 8 años, destinados a la financiación de proyectos de infraestructura como Asociaciones Público-Privadas introducidas por la Ley 1508/2012, estarán sujetos a una retención tributaria del 5 % sobre el valor del pago o de la cuenta de crédito.

1.12.4. Acuerdos fiduciarios regulados

36 Ley 1493/2011 §4.

37 Ley 814/2003 §16.

38 Estatuto Tributario Colombiano §127-1.

Los acuerdos fiduciarios están sujetos a un régimen tributario transparente que establece que el beneficiario debe declarar en su declaración del IRC los ingresos, costos y gastos devengados a nivel del acuerdo fiduciario[39] . Anteriormente se aplicaba un régimen de transparencia parcial, según el cual el beneficiario solo tenía que declarar en su declaración del IRC las ganancias o pérdidas devengadas a nivel del acuerdo fiduciario.

1.12.5. Joint ventures

La Reforma Tributaria de 2016[40] estableció un tratamiento fiscal común para los acuerdos de joint venture, aplicable a los acuerdos de consorcio, las asociaciones (uniones temporales de empresas), otros joint ventures y los contratos de cuentas en participación, entre otros. En virtud de la Reforma Tributaria de 2016, los acuerdos de joint venture siguen considerándose no contribuyentes a efectos del IRC y, por lo tanto, totalmente transparentes desde el punto de vista tributario. Sin embargo, se establecen obligaciones formales adicionales. Es importante destacar que, en virtud de la Reforma Tributaria de 2016, las partes de los acuerdos de joint venture mantienen la obligación de declarar los activos, pasivos, ingresos, gastos y deducciones del joint venture en sus declaraciones del IRC, de acuerdo con su participación en el acuerdo. Las partes del joint venture pueden decidir si el acuerdo debe llevar registros contables.

Las relaciones comerciales entre el joint venture y sus partes que impliquen una remuneración fija para una de las partes no deben considerarse aportaciones al joint venture. Las implicaciones de esta disposición deben analizarse cuidadosamente caso por caso.

1.12.6. Opciones sobre acciones (*stock options*)

El ETC contiene normas especiales sobre el tratamiento fiscal de las opciones sobre acciones. Este régimen se aplica a (i) las opciones sobre acciones, es decir, cuando se ofrecen acciones de una empresa a los empleados y estos tienen derecho a decidir si aceptan o no la oferta; y (ii) las acciones transferidas a un empleado como parte de su remuneración laboral.

La disposición aplicable establece normas para el devengo de la renta imponible y el método de cálculo de la base imponible, tanto para la empresa que ofrece la opción sobre acciones o transfiere las acciones como para el empleado que recibe la opción sobre acciones o las acciones.

1.12.7. Ajustes relativos al tipo de cambio de las divisas extranjeras[41]

La fluctuación del tipo de cambio de las divisas extranjeras se trata de la siguiente manera:

a. Los ingresos, gastos, costos, activos y pasivos en moneda extranjera deben contabilizarse al tipo de cambio vigente en la fecha de su reconocimiento inicial.
b. A efectos fiscales, las diferencias de cambio se reconocerán como ingresos o gastos del año gravable en el que (i) se vendan o intercambien los activos, o (ii) se liquiden o paguen los pasivos.
c. Los ingresos imponibles o los costos o gastos deducibles corresponden a la diferencia entre la tasa de cambio en el momento del reconocimiento inicial y la tasa de cambio en la fecha del pago o devengo.

1.12.8. Régimen de compañías holding colombianas[42]

39 Estatuto Tributario Colombiano §102 y §271-1.
40 Ley 1819/2016, §20.
41 Estatuto Tributario Colombiano §288, añadido por la Reforma Tributaria de 2016 §123.
42 Estatuto Tributario Colombiano §894-898; Decreto 598/2020.

La Reforma Tributaria de 2019 introdujo el Régimen de Compañías Holding Colombianas, aplicable a las sociedades dedicadas a (i) invertir en valores, (ii) invertir en acciones de sociedades extranjeras y/o colombianas, y/o (iii) la gestión de dichas inversiones. Las sociedades colombianas que realicen estas actividades pueden optar por acogerse al Régimen CHC, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a. **Requisito mínimo de participación:** La CHC deberá haber mantenido, directa o indirectamente[43], al menos una participación del 10% en el capital de un mínimo de dos empresas extranjeras o colombianas durante no menos de 12 meses.
b. **Requisito mínimo de sustancia económica:** La CHC deberá tener al menos 3 empleados, una dirección en Colombia (perteneciente a la CHC, no a un tercero) y deberá poder demostrar que las decisiones estratégicas relacionadas con las inversiones y los activos de la CHC se toman en Colombia. El mero hecho de celebrar las juntas de accionistas en Colombia no es suficiente para cumplir este último requisito.

En las siguientes tablas resumimos los principales beneficios fiscales (i) para los accionistas de una CHC y (ii) para una empresa colombiana sujeta al régimen de CHC:

BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA LOS ACCIONISTAS DE LA CHC		
	Residente fiscal colombiano	Residente fiscal extranjero
La CHC distribuye dividendos a	Tributan en Colombia, con derecho a un crédito fiscal extranjero por cualquier impuesto pagado en el extranjero por la sociedad que distribuyó los dividendos a la CHC.	Exentos del impuesto sobre dividendos en Colombia, siempre que los ingresos de los que se distribuyeron los dividendos (i) sean atribuibles a actividades realizadas por entidades extranjeras; (ii) no estén cubiertos por el régimen colombiano de entidades extranjeras controladas; y (iii) el accionista no sea residente en una jurisdicción no cooperativa ni esté sujeto a un régimen fiscal preferencial.
Venta de acciones de la CHC por	Exenta del impuesto sobre las ganancias ocasionales y el IRC en Colombia, siempre que (i) el precio recibido en contraprestación por las acciones sea atribuible al valor creado por entidades extranjeras[44] ; y (ii) la sociedad de la que la CHC vende las acciones no reúna los requisitos para ser considerada una entidad extranjera controlada colombiana.	Exento del impuesto sobre las ganancias ocasionales y el IRC en Colombia, siempre que (i) el precio recibido en contraprestación por las acciones sea atribuible al valor creado por entidades extranjeras; (ii) la sociedad de la que la CHC vende las acciones no reúna los requisitos para ser considerada una entidad extranjera controlada por Colombia; y (iii) el accionista no sea residente en una jurisdicción no cooperativa ni esté sujeto a un régimen fiscal preferencial.

43 El Decreto 598/2020 establece que para determinar el porcentaje de participación indirecta de la CHC, será necesario multiplicar el porcentaje de participación directa de la CHC en la entidad de primer nivel en la que tiene una participación directa, por el porcentaje de participación en la entidad de segundo nivel en la que tiene una participación indirecta.

44 Las ganancias generadas como consecuencia de las actividades realizadas en Colombia por la CHC se consideran como valor no creado por la entidad extranjera y, por lo tanto, no están cubiertas por la exención del Impuesto sobre las Ganancias de Capital/CIT.

BENEFICIOS FISCALES PARA LOS ACCIONISTAS DE LA CHC		
	Residente fiscal colombiano	Residente fiscal extranjero
Dividendos recibidos por la CHC de	Sujeto a impuestos en Colombia con el IRC, pero no sujeto al impuesto sobre dividendos.	Exentos del IRC en Colombia, siempre que los ingresos de los que se distribuyeron los dividendos (i) sean atribuibles a actividades realizadas por entidades extranjeras; y (ii) no estén cubiertos por el régimen colombiano de entidades extranjeras controladas.
CHC vende sus acciones en un	Sujeta a impuestos en Colombia, en virtud del impuesto sobre las ganancias ocasionales y el IRC, según corresponda, dependiendo de las circunstancias.	Exento del impuesto sobre las ganancias ocasionales y el IRC en Colombia, siempre que los ingresos de los que se distribuyeron los dividendos (i) sean atribuibles a actividades realizadas por entidades extranjera; y (ii) no estén cubiertos por el régimen colombiano de entidades extranjeras controladas.

1.12.9. Mega Inversiones

Este régimen especial se aplicó durante un plazo de 20 años a las inversiones realizadas antes de la entrada en vigor de la Reforma Tributaria de 2022.

La aplicación del régimen tributario especial de Mega Inversiones requería la generación de al menos 400 puestos de trabajo directos y la realización de nuevas inversiones por un mínimo de 30 000 000 UVT (aproximadamente COP $1,493,970 millones o USD $350 millones).

Este régimen implicaba: (i) una tarifa reducida del impuesto sobre la renta de las sociedades del 27% (9 % para cualquier ingreso derivado de servicios hoteleros); (ii) un plazo de amortización reducido de 2 años; (iii) la exclusión de la obligación de evaluar la obligación del impuesto sobre la renta de las sociedades utilizando el método AMTI; (iv) que las distribuciones de dividendos no estarían sujetas al impuesto sobre dividendos si procedían de ingresos gravados a nivel corporativo, y se gravarían a una tarifa reducida del 27 % si los dividendos procedían de ingresos no gravados a nivel corporativo; y (v) los proyectos calificados como mega inversiones no se tenían en cuenta a la hora de calcular el impuesto sobre el patrimonio.

Las inversiones relacionadas con la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables no eran elegibles para este régimen.

1.12.10. Régimen tributario simple

El impuesto SIMPLE, introducido en 2019, tiene por objeto promover la formalización de los pequeños y medianos contribuyentes (personas naturales o jurídicas)[45] . Los contribuyentes que opten por este régimen sustituirán el IRC o el impuesto sobre la renta de las personas naturales, el impuesto local de industria y comercio y el impuesto sobre el consumo por un impuesto SIMPLE calculado sobre sus ingresos brutos. Para poder acogerse a este régimen, los ingresos brutos anuales del contribuyente deben ser inferiores a aproximadamente COP $4,979 millones (USD $1,158 millones). El impuesto SIMPLE establece tarifas fijas aplicables a los ingresos brutos. Dichas tarifas varían en función del sector económico en el que opera el contribuyente, y pueden oscilar entre el 1,2% y el 14,5%.

45 Estatuto Tributario Colombiano §903-§916, añadido por la Ley 2010/2019 §74.

Además, los contribuyentes que opten por el impuesto SIMPLE deben adoptar el sistema de facturación electrónica en un plazo de dos meses a partir de su inscripción en el RUT.

Cualquier contribuyente acogido al régimen SIMPLE debe dedicarse a una actividad empresarial. Según el Decreto 1091/2020, que regula el régimen tributario SIMPLE, se considera que una persona natural ejerce una actividad empresarial cuando (i) realiza una actividad económica en régimen de libertad empresarial e iniciativa privada; y (ii) lleva a cabo su actividad económica con criterios empresariales, asegurándose de que la actividad no presenta elementos característicos de una relación laboral o subordinada.

1.12.11. Régimen tributario especial

El RTE se aplica a un grupo de entidades sin ánimo de lucro que realizan actividades meritorias, como educación, salud, cultura, ciencia, tecnología e innovación, protección del medio ambiente, entre otras. Estas entidades pueden acceder a beneficios tributarios sobre la renta y pueden recibir donaciones con un beneficio fiscal directo para el donante.

Las entidades que pertenecen al RTE están sujetas a una tarifa del 20% sobre la ganancia neta o el superávit determinado en un año gravable. Además, esta ganancia puede estar exenta cuando se destina directa o indirectamente a programas que persiguen un fin social en los años siguientes. Para poder acogerse al RTE, la entidad debe garantizar que (i) no se producen reembolsos y/o distribuciones bajo ningún concepto, y (ii) no se produce ningún reembolso y/o distribución de excedentes, ni durante la existencia de la entidad ni en el momento de su disolución.

1.12.12. Criptoactivos

La normativa tributaria colombiana no prevé actualmente una regulación específica aplicable a los criptoactivos. Sin embargo, la Autoridad Tributaria colombiana se ha referido al tratamiento fiscal adecuado para este tipo de activos[46], definiéndolos como bienes intangibles propiedad del contribuyente que son susceptibles de ser valorados y generar ingresos. El incremento del precio de estos activos en el mercado no se considerará renta imponible hasta el momento de su transmisión[47].

La Autoridad Tributaria también ha indicado que, cuando las carteras virtuales son gestionadas por intermediarios, los mandantes y propietarios de los criptoactivos están obligados a informar y declarar los ingresos obtenidos en proporción a su participación en las respectivas carteras compartidas. Por el contrario, los agentes solo tributarán por los ingresos obtenidos por la actividad de intermediación realizada[48] .

1.13. Compensación de pérdidas fiscales

La compensación de pérdidas fiscales contra el RLI del contribuyente introducida en Colombia en 2007[49] a efectos del IRC quedó limitada por la Reforma Tributaria de 2016 a los 12 años gravables siguientes al año en que se devengó la pérdida fiscal. En 2016 se introdujo un régimen transitorio, según el cual las pérdidas fiscales generadas antes del 1 de enero de 2017 siguen estando sujetas al régimen anterior.

La pérdida fiscal debe derivarse de una actividad generadora de renta comúnmente imponible según las normas habituales del impuesto sobre la renta. Si la pérdida fiscal careciera de ese nexo, es decir, si estuviera relacionada con una actividad generadora de ingresos no imponible o exenta, no se

46 Mediante el Concepto 915014 de 14/10/2022, la Autoridad Tributaria colombiana recopiló la doctrina vigente sobre este tema.

47 DIAN, Concepto 1621 de 17/10/2023.

48 DIAN, Concepto 014244 de 05/06/2019.

49 Estatuto Tributario Colombiano §147.

podría aplicar el traslado de pérdidas fiscales. El importe acreditado no puede ser superior al RLI del contribuyente en el año en que se acredita el traslado, es decir, un traslado de pérdidas fiscales no puede generar una nueva pérdida fiscal. No se permite el traslado a ejercicios anteriores.

Salvo en caso de reorganizaciones, las pérdidas fiscales no son transferibles a los titulares de acciones o participaciones ni a otros contribuyentes.

En el caso de fusiones y escisiones libres de impuestos, siguen aplicándose las limitaciones generales mencionadas anteriormente. No obstante, en estos casos, solo una parte (no la totalidad) de las pérdidas fiscales es transferible a la entidad beneficiaria (es decir, solo la parte que corresponda proporcionalmente a la participación de las entidades beneficiarias en el patrimonio neto de las entidades nuevas, supervivientes o resultantes debería ser deducible). Para poder acogerse a la transferencia de pérdidas fiscales en virtud de las normas tributarias de reorganización, el objeto social de la entidad que se fusiona o se escinde debe ser el mismo que el de la entidad beneficiaria.[50] El plazo de caducidad de las pérdidas fiscales (cuando sea aplicable) no se renueva por un evento de reorganización.

La legislación fiscal colombiana limita (o, en algunos casos, establece condiciones especiales) la valoración y deducción de pérdidas fiscales distintas de las pérdidas operativas netas. A continuación, enumeramos algunos de estos casos:

1. Pérdidas generadas por actos de buena fe que dañen los activos del contribuyente.
2. Pérdidas generadas por la venta de activos fijos;
3. Pérdidas generadas por la venta de activos (fijos o corrientes) entre partes relacionadas o entre una sociedad y sus accionistas: no deducibles.
4. Pérdidas en la venta de acciones: no deducibles.

Las empresas de servicios públicos que están sujetas a procesos de intervención por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos y que, como parte de este proceso, crean nuevas empresas cuyo objetivo es la preservación y continuidad de la prestación del servicio público, pueden otorgar a estas nuevas empresas el derecho a compensar el saldo de las pérdidas fiscales que la empresa intervenida no habría compensado en años gravables anteriores. En consecuencia, las nuevas empresas podrán compensar, contra su RLI obtenido en el año gravable de la contribución o en los años gravables siguientes, las pérdidas fiscales que les habrían sido transferidas por la empresa intervenida sin tener en cuenta el plazo general de 12 años para el traslado de pérdidas.

1.14. Crédito fiscal por impuestos extranjeros

Las personas naturales y jurídicas que sean residentes fiscales en Colombia y estén obligadas a pagar el impuesto sobre la renta en el extranjero por sus ingresos de origen extranjero tienen derecho a un crédito fiscal por impuestos extranjeros. En virtud de este crédito, el impuesto pagado en el extranjero puede deducirse del IRC, siempre que el importe a deducir no supere la deuda tributaria por este impuesto en Colombia.

Si se cumplen determinados requisitos, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero puede deducirse en el año gravable en el que se realizó el pago o trasladarse a cualquiera de los siguientes años gravables[51] .

50 Estatuto Tributario Colombiano §147.

51 Estatuto Tributario Colombiano §254, modificado por la Ley 2010/2019 §93.

Para que un contribuyente pueda beneficiarse del crédito por impuestos indirectos extranjeros, deben cumplirse determinadas condiciones (por ejemplo, las acciones que no otorgan derechos de voto no pueden beneficiarse del crédito y se requiere un período mínimo de tenencia de dos años).

1.15. Convenios sobre el impuesto sobre la renta

El tardío desarrollo por parte de Colombia de una red de tratados similares a los de la OCDE ha dado lugar a la firma de tratados sobre el impuesto sobre la renta con el Reino Unido, España, Chile, Suiza, Canadá, México, India, Italia, República Checa, Corea del Sur, Portugal, Francia, Emiratos Árabes Unidos, Luxemburgo, Japón, Uruguay, Países Bajos y Brasil. Sin embargo, los tratados con Luxemburgo, Uruguay, Países Bajos, Emiratos Árabes Unidos y Brasil aún no son aplicables. Además, Colombia es firmante del Convenio Multilateral para la aplicación de medidas es relacionadas con los convenios fiscales para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («BEPS») desde el 7 de junio de 2017. No obstante, aún no se han completado los trámites legales necesarios en Colombia para que el Convenio Multilateral entre en vigor.

Colombia también es miembro del Pacto Andino. Por lo tanto, se beneficia de la Directiva Tributaria 578 del Pacto Andino para evitar la doble imposición sobre la renta, promulgada en 2004. Esta Directiva Tributaria establece la tributación por fuente exclusiva entre los países miembros (Colombia, Perú, Ecuador y Bolivia), con excepciones aisladas. A diferencia de los tratados similares a los de la OCDE (que benefician la tributación por residencia), la Directiva 578/2014 privilegia la tributación a favor del país donde se obtienen los ingresos.

Además, Colombia tiene actualmente tratados de impuestos sobre la renta de alcance limitado para evitar la doble imposición en las actividades de transporte marítimo y aéreo con Argentina, Brasil, Francia (aéreo), Alemania, Italia, Panamá (aéreo), Chile, los Estados Unidos de América y Venezuela.

Por último, cabe señalar que, además de los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta y el capital, Colombia también ha firmado tratados de intercambio de información tributaria con los Emiratos Árabes Unidos, Barbados y los Estados Unidos de América. Además, Colombia es uno de los primeros países en adoptar el Convenio Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Por lo tanto, Colombia intercambiará información fiscal en virtud de la Norma Común de Comunicación de Información (CRS) con más de 90 jurisdicciones.

1.16. Tributación de grupos consolidados

La legislación tributaria colombiana no prevé un mecanismo de tributación consolidada de grupos.

1.17. Reorganizaciones libres de impuestos

El Estatuto Tributario colombiano establece normas precisas contra la evasión fiscal, diseñadas para contrarrestar las estrategias de transferencia de fusiones y adquisiciones que conducen a la adquisición de activos corporativos y negocios en Colombia. Estas estrategias, que aprovechaban antiguas lagunas legales, permitían a las entidades evadir los impuestos locales.

1.17.1. Aportes de capital libres de impuestos de bienes inmuebles

Salvo que el Estatuto Tributario disponga lo contrario, las transferencias de bienes a empresas colombianas como aportes de capital se consideran exentas de impuestos, siempre que la sociedad que transfiere y la sociedad que recibe cumplan los requisitos aplicables (en su mayoría formales). Por lo tanto, las acciones recibidas por la sociedad que transfiere heredarán el costo fiscal de los bienes transferidos, mientras que la sociedad que recibe conservará el mismo costo fiscal de los bienes que

tenía la sociedad que transfiere[52] .

Todos los aportes de capital en especie, incluidas las acciones, en las que el cedente sea una persona natural o jurídica colombiana y la sociedad que recibe sea una entidad offshore (a) se considerarán imponibles sin excepción, y (b) deberán cumplir las normas de precios de transferencia, independientemente de (i) la existencia de una relación de vinculación entre el cedente y el cesionario y (ii) el valor atribuido a los bienes aportados[53] .

1.17.2. Restricción de las fusiones y escisiones legales exentas de impuestos

Para evitar que las fusiones y escisiones estatutarias se utilicen como medio para obtener la exención fiscal en determinadas adquisiciones de activos y negocios corporativos en Colombia, existen ciertos requisitos legales para que este tipo de reorganizaciones puedan acogerse al tratamiento de exención tributaria. Para obtener la exención tributaria, las normas aplicables prevén una prórroga del costo fiscal tanto para los activos transferidos como para las nuevas acciones emitidas a los accionistas.

Estos requisitos se basan en la continuidad de intereses («COI») y la continuidad de la empresa comercial («COEC»), sin las cuales la reorganización no podrá acogerse al tratamiento libre de impuestos.

Además de adoptar los requisitos de COI y COEC, el Estatuto Tributario diferencia las fusiones y escisiones por adquisición[54] de las fusiones y escisiones organizativas[55] . En el caso de las fusiones y escisiones por adquisición, las entidades participantes no se consideran partes relacionadas según la normativa colombiana, mientras que en el caso de las segundas, las entidades participantes se consideran partes relacionadas. Se adoptan requisitos más estrictos de COI y COEC para las fusiones y divisiones organizativas.

En una reorganización entre entidades extranjeras, la transferencia de activos ubicados en Colombia está sujeta a impuestos en esta jurisdicción, a menos que los activos mencionados anteriormente transferidos como resultado de la reorganización representen el 20% o menos de los activos combinados mundiales de las entidades participantes. En este último caso, la transferencia resultante de los activos colombianos podría ser elegible para un tratamiento libre de impuestos, observando los requisitos de COI y COEC y las normas relacionadas, como se ha comentado anteriormente[56] .

Por último, es importante destacar que, a efectos tributarios, las normas colombianas establecen la responsabilidad solidaria de las entidades que participan en las reorganizaciones[57] .

1.18. Ventas indirectas

La Reforma Tributaria de 2019 introdujo una disposición especial contra el abuso destinada a gravar en Colombia las ventas indirectas de acciones y activos ubicados en Colombia.

Bajo el régimen anterior, las ventas indirectas de acciones de empresas colombianas y activos ubicados en Colombia a través de la venta de acciones en una sociedad holding extranjera no eran hechos imponibles en Colombia. Esto se debía a que, según la normativa anterior, la venta de acciones de empresas extranjeras generaba ingresos de origen extranjero, incluso si todos los activos propiedad de

52 Estatuto Tributario Colombiano §319.
53 Estatuto Tributario Colombiano §319-2.
54 Estatuto Tributario Colombiano §319-3 y 319-4.
55 Estatuto Tributario Colombiano §319-5 y 319-6.
56 Estatuto Tributario Colombiano §319-8.
57 Estatuto Tributario Colombiano §319-9.

la empresa extranjera cuyas acciones se vendían estaban ubicados en Colombia.

En virtud de la Reforma Tributaria de 2019, la venta indirecta de acciones de empresas, derechos o activos ubicados en Colombia, mediante la enajenación, a cualquier título, de acciones, participaciones o derechos en entidades extranjeras, se grava en Colombia como si la venta del activo subyacente se hubiera realizado directamente. En consecuencia, el costo fiscal aplicable al activo subyacente y el tratamiento y las condiciones fiscales seguirán la situación del titular del activo subyacente, como si se hubiera enajenado directamente en el país. El precio de venta o el valor de enajenación debe corresponder a su valor de mercado. Cuando se realice una transferencia indirecta posterior, el costo fiscal será el valor pagado proporcionalmente por las acciones, participaciones o derechos en la entidad extranjera que posee los activos subyacentes ubicados en Colombia[58].

Las excepciones a esta disposición contra el abuso comprenden (i) la venta de acciones de sociedades extranjeras cotizadas en una bolsa de valores reconocida (siempre que no más del 20% de dichas acciones sean propiedad del mismo beneficiario real) y (ii) los casos en que los activos subyacentes ubicados en Colombia representen el 20% o menos del valor contable y de mercado del total de los activos propiedad de la entidad enajenada.

El Decreto 1103/2020, que regula el Régimen de Ventas Indirectas, determina que el costo fiscal de las ventas indirectas será el del propietario del activo subyacente. Para determinar el costo tributario cuando no se vende la totalidad de la entidad propietaria del activo subyacente y/o no se vende la totalidad del activo subyacente, se aplica la siguiente regla: (i) el porcentaje de la entidad objeto de venta se multiplicará por el porcentaje de los activos colombianos subyacentes que dicha entidad posee; (ii) el resultado obtenido se multiplicará por el costo fiscal del activo subyacente que se enajenará o venderá indirectamente.

Además, cuando el cedente indirecto del activo subyacente sea residente de un país con el que Colombia haya firmado un CDI vigente, prevalecerán las disposiciones del CDI para determinar las obligaciones tributarias derivadas de la transferencia indirecta.

1.19. Régimen de entidades controladas del exterior

Las normas sobre entidades controladas del exterior («normas ECE»), introducidas en 2016[59], se aplican a las personas naturales y jurídicas residentes fiscales en Colombia y sujetas al impuesto sobre la renta en Colombia que controlan directa o indirectamente una entidad extranjera y tienen una participación igual o superior al 10 %.

Las ECE se definen como vehículos de inversión (tales como sociedades, acuerdos fiduciarios regulados, fideicomisos, fondos de inversión y otros tipos de fideicomisos) y fundaciones empresariales y de interés privado que están constituidas o domiciliadas en el extranjero, independientemente de que tengan personalidad jurídica y/o sean transparentes a efectos tributarios.

Se considera que una ECE está controlada por uno o varios residentes colombianos cuando se cumple alguno de los siguientes criterios:

a. La ECE está subordinada a un residente colombiano de conformidad con el artículo 260-1 del ETC;
b. La ECE es una parte relacionada de uno o varios residentes colombianos de conformidad con el artículo 260-1 del ETC; y
c. La ECE está domiciliada en una jurisdicción no cooperativa (paraíso fiscal).

58 Estatuto Tributario Colombiano §90-3.
59 Estatuto Tributario Colombiano §882-893.

La ECE no puede ser residente fiscal en Colombia. Los ingresos, gastos y deducciones relacionados con los ingresos pasivos obtenidos por la ECE se consideran devengados a nivel de los residentes colombianos que controlan directa o indirectamente la ECE , en el mismo año gravable en el que dichos ingresos, gastos y deducciones se devengan en la ECE . Por lo tanto, el reconocimiento fiscal de los ingresos, gastos y deducciones debe realizarse en proporción a la participación que cada residente colombiano tenga en la ECE. Sin embargo, es importante destacar que las disposiciones aplicables prohíben explícitamente el uso por parte del residente fiscal colombiano controlador de cualquier pérdida fiscal devengada a nivel de la ECE .

Los ingresos pasivos comprenden:

a. Dividendos o cualquier otra forma de distribución, excepto las ganancias que tengan su origen en actividades económicas reales realizadas por la ECE o sus subsidiarias. Esta regla se considerará cuidadosamente caso por caso;
b. Los ingresos, excepto los obtenidos por una ECE controlada por una empresa sujeta a la "vigilancia" de la Superintendencia Financiera de Colombia, o por una institución financiera extranjera, no domiciliada en una jurisdicción no cooperativa;
c. Regalías;
d. Ingresos procedentes de la enajenación de la participación de la ECE en una entidad generadora de ingresos pasivos.
e. Ingresos derivados de la enajenación o alquiler de bienes inmuebles.
f. Los ingresos procedentes del comercio de bienes que: (i) se adquieran de una parte vinculada, en nombre o por cuenta de esta; (ii) se produzcan, fabriquen, construyan, cultiven o extraigan en una jurisdicción distinta a la de residencia de la ECE ; y (iii) se consuman, utilicen o eliminen en una jurisdicción distinta a aquella en la que se encuentra la ECE ; y
g. Los ingresos procedentes de servicios entre empresas (asistencia técnica y servicios técnicos, de gestión, ingeniería, arquitectónicos, científicos, cualificados, industriales o comerciales) prestados para o en nombre de una empresa vinculada en una jurisdicción diferente a la de la ECE.

Este régimen no se aplica a las ganancias procedentes de ingresos activos. Sin embargo, se presume que todos los ingresos, gastos y deducciones de la ECE dan lugar a ingresos pasivos cuando estos representan el 80% o más de los ingresos totales de la ECE. Del mismo modo, desde el AG2019, se presume que todos los ingresos, gastos y deducciones de la ECE dan lugar a ingresos activos cuando estos representan el 80% o más de los ingresos totales de la ECE.

El hecho de que (i) los ingresos por operaciones comerciales y prestación de servicios se consideren ingresos pasivos, y (ii) las entidades controladas por residentes fiscales colombianos se consideren ECE independientemente de si están sujetas a un nivel de tributación bajo o alto en su residencia fiscal, es poco habitual e implica la necesidad de revisar el impacto de este régimen caso por caso para los contribuyentes con operaciones en el extranjero.

1.20. Presencia económica significativa

La Reforma Tributaria de 2022 introdujo el concepto de PES para gravar las ganancias de las empresas extranjeras que no tienen presencia física en Colombia, pero que tienen alguna conexión comercial con el país debido a su existencia digital o interacción con el mercado colombiano[60].

A partir del 1 de enero de 2024, las empresas extranjeras tienen una PE cuando cumplen los siguientes requisitos:

60 Estatuto Tributario Colombiano §882-893.

a. Mantienen una interacción deliberada y sistemática con usuarios o clientes ubicados en Colombia. Este requisito se presume si la empresa extranjera muestra precios en COP o permite pagos en COP e interactúa con más de 300 000 usuarios colombianos durante el año gravable; y
b. Obtener ingresos brutos iguales o superiores a aproximadamente COP $1,550 millones (USD $368,000).

Los proveedores de aplicaciones móviles, libros electrónicos, servicios en línea en plataformas de intermediación y suscripciones digitales a medios audiovisuales, entre otros servicios, también están sujetos al impuesto si cumplen estos requisitos.

Las empresas extranjeras con PES en Colombia pueden optar por presentar y pagar el impuesto sobre la renta a una tarifa del 3 % de los ingresos brutos derivados de la venta de bienes y/o la prestación de servicios digitales desde el extranjero, vendidos o prestados a usuarios en Colombia, o un impuesto de retención del 10% sobre el importe total del pago[61] .

1.21. Divulgación de los beneficiaries finales

La Reforma Tributaria de 2021 unificó la definición de beneficiarios finales basándose en las normas internacionales de intercambio de información y creó un Registro Único de Beneficiarios Finales (RUB) y el Sistema de Identificación de Estructuras de Entidades Sin Personería Jurídica (SIESPJ).

Un beneficiario final es una persona natural que posee o controla, directa o indirectamente, una entidad jurídica u otra estructura no jurídica. También incluye a las personas naturales que ejercen un control efectivo y/o final, directa o indirectamente, sobre una entidad jurídica u otra estructura no jurídica[62] .

Para implementar y mantener actualizados el RUB y el SIESPJ, las siguientes personas y entidades están obligadas a proporcionar información relacionada con los beneficiarios finales:

a. Empresas y entidades nacionales con o sin ánimo de lucro, incluidas las que cotizan o están registradas en una o varias bolsas de valores;
b. Establecimientos permanentes;
c. Estructuras no jurídicas que (i) estén constituidas o gestionadas en Colombia, (ii) se rijan por la legislación colombiana y (iii) cuyo fideicomisario o equivalente sea residente fiscal en Colombia; y
d. Las personas jurídicas extranjeras que posean inversiones en Colombia, cuando dichas inversiones no se hayan realizado a través de personas jurídicas, establecimientos permanentes y/o estructuras no jurídicas u similares obligadas a proporcionar información en el RUB[63] .

Para determinar los beneficiarios finales de una entidad jurídica, deben tenerse en cuenta los siguientes criterios:

a. Una persona natural que, actuando individual o conjuntamente, posea, directa o indirectamente, el cinco por ciento (5%) o más del capital o de los derechos de voto de la entidad jurídica y/o se beneficie del cinco por ciento (5%) o más de los activos, rendimientos o beneficios de la entidad jurídica; y
b. Una persona natural que, actuando individual o conjuntamente, controle la persona jurídica por cualquier medio distinto de los descritos en la sección (a); o

61 Estatuto Tributario Colombiano §408.
62 DIAN, Resolución 164 de 27/12/2021 regula los artículos 631-5 a 631-6 del CTC.
63 DIAN, Resolución 37 de 17/03/22.

c. Cuando no se identifique a ninguna persona natural en los términos de los apartados (a) o (b), se considerará que el representante legal es el beneficiario final efectivo, a menos que exista otra persona física que tenga mayor autoridad en lo que respecta a las funciones de gestión o dirección de la entidad jurídica.

De acuerdo con las disposiciones pertinentes, los beneficiarios finales de una estructura no jurídica o similar son las personas que ostentan la condición de:

a. Fideicomitente(s), constituyente(s) o cargo similar o equivalente;
b. Fiduciario(s) o cargo similar o equivalente;
c. Comité fiduciario, comité financiero o cargo similar o equivalente;
d. Beneficiario(s) o beneficiario(s) condicional(es); y
e. Cualquier otra persona natural que ejerza un control efectivo y/o último sobre la estructura no constituida como sociedad o que tenga derecho a disfrutar y/o disponer de los activos, beneficios, resultados o ganancias.

Cuando las personas naturales, las personas jurídicas, las estructuras no jurídicas o entidades similares no proporcionen información y/o proporcionen información falsa a la parte obligada responsable de suministrar información al RUB, podrán ser objeto de multas y sanciones civiles y/o penales en virtud de la legislación colombiana.

1.22. Regla general antiabuso tributario[64]

Colombia adoptó una RGAA en 2012. En el pasado, la Autoridad Tributaria colombiana intentó impugnar las transacciones abusivas desde el punto de vista tributario basándose en el principio constitucional de «la sustancia sobre la forma» y en consideraciones generales sobre el abuso de la ley.

La RGAA inicial mencionada anteriormente fue modificada por la Reforma Tributaria de 2016 y actualmente establece que el abuso tributario comprende el uso o la implementación de uno o más actos artificiosos o transacciones legales, sin un propósito económico o comercial aparente, para obtener un beneficio tributario, que se define como la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios, por ejemplo, la eliminación, reducción o aplazamiento de un impuesto adeudado, o el aumento de los saldos o pérdidas fiscales, o la ampliación de los beneficios y/o exenciones fiscales.

Esta RGAA introduce la siguiente lista no exhaustiva de casos en los que se considera que una empresa carece de finalidad comercial o económica:

a. El acto jurídico o la transacción se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable;
b. El acto jurídico o la transacción da lugar a un beneficio tributario más elevado que es desproporcionado en relación con los riesgos económicos o empresariales asumidos por el contribuyente; o
c. Un acto o negocio aparentemente correcto oculta la verdadera y real intención de las partes.

La carga de la prueba recae siempre en la Autoridad Tributaria. Además, la reforma tributaria de 2016 estableció un nuevo procedimiento administrativo para estos casos y una penalización por inexactitud aumentada al 160%[65] .

64 Estatuto Tributario Colombiano §869.

65 La sanción general por inexactitud es del 100 % de la obligación tributaria oficialmente adicionada, de conformidad con el Estatuto Tributario Colombiano §648.

La Autoridad Tributaria podría (i) recalificar o reconfigurar cada transacción o serie de transacciones que se consideren abusivas a efectos tributaria, así como ignorar sus efectos para demostrar la realidad de la transacción; y (ii) levantar el velo corporativo de las empresas o entidades que formaron parte de la(s) transacción(es) considerada(s) abusiva(s).

La Reforma Tributaria de 2019 estableció que quienes participen en transacciones con fines de evasión o abuso tributario son responsables solidarios de cualquier impuesto, interés o multa que la Administración Tributaria no haya recaudado. Del mismo modo, quienes custodien, administren o gestionen activos en fondos o vehículos utilizados por sus propietarios con fines de evasión o abuso tributario son responsables solidarios de las sumas que la Autoridad Tributaria no haya recaudado.

1.23. Declaración y pago

El contribuyente debe presentar la declaración de renta y pagar la deuda tributaria correspondiente en el año inmediatamente posterior al año gravable para el que se preparó la declaración. El calendario de presentación y pago contiene plazos específicos que varían en función del último número del Número de Identificación Tributaria del contribuyente.

Para el AG2024[66] , todas las entidades, incluidas las sociedades, deben presentar su declaración de renta antes de mayo de 2025. El contribuyente puede pagar el impuesto sobre la renta en dos (2) cuotas del 50%: el primer plazo en la fecha de presentación de la declaración y el segundo plazo en julio de 2025, respetando el calendario de pagos anual publicado por la Autoridad Tributaria[67].

Las autoridades tributarias publican calendarios especiales de declaración y pago para determinadas empresas que figuran en la lista de «grandes contribuyentes ». Para el AG2024, todos los «grandes contribuyentes» deben presentar sus declaraciones en abril de 2025. Los «grandes contribuyentes» se benefician de una facilidad de pago en tres (3) plazos. Para el AG2024, estos plazos vencen en febrero, abril y junio de 2025[68] .

1.23.1. Declaración de activos en el extranjero

Los contribuyentes que estén sujetos al impuesto sobre la renta en Colombia por sus ingresos mundiales y posean activos en el extranjero deben presentar anualmente una declaración especial en la que se revelen dichos activos.[69]

1.23.2. Plazo de prescripción

El plazo de prescripción general es de tres años. Se aplica un plazo especial de cinco años para las declaraciones de impuestos sobre la renta de los contribuyentes obligados a cumplir con el régimen de precios de transferencia[70]. Antes de la reforma fiscal de 2016, salvo contadas excepciones, la Autoridad Tributaria colombiana disponía de un plazo de dos años para auditar las declaraciones de impuestos.

El plazo de prescripción para las declaraciones de impuestos que informan pérdidas fiscales o las trasladan a ejercicios posteriores es de cinco años. Sin embargo, este plazo se ampliará por tres años adicionales si el contribuyente compensa las pérdidas fiscales durante los dos últimos años del plazo inicial de cinco años. Es importante destacar que, según una interpretación alternativa, que podría

66 Decreto 2229/2023.
67 Decreto 1625/2016 §1.6.1.13.2.12.
68 Decreto 1625/2016 §1.6.1.13.2.11.
69 Estatuto Tributario Colombiano §607.
70 Estatuto Tributario Colombiano §714.

defender la Autoridad Tributaria, el plazo de prescripción para las declaraciones en las que se declaran pérdidas fiscales podría ser de 12 años. Esta nueva norma carece de claridad y es extremadamente compleja, por lo que podría interpretarse de diferentes maneras.

1.23.3. Sanciones por no pago y mora

Los impuestos no pagos están sujetos a un interés diario a la tasa más alta legalmente aceptada y certificada por la Agencia de Regulación Financiera. La reforma tributaria de 2012 cambió el cálculo de los intereses, pasando de un interés compuesto a uno simplificado[71].

Dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, se aplican otras sanciones, por ejemplo, por no presentar la declaración, presentarla fuera de plazo o presentar una declaración inexacta, que pueden oscilar entre el 5% y el 100%[72] de la deuda tributaria correspondiente[73]. Sin embargo, la sanción general por inexactitud es del 100% de la deuda tributaria añadida oficialmente[74].

1.24. La evasión fiscal como delito

1.24.1. Delito por omitir activos o declarar pasivos inexistentes[75]

La normativa establece una sanción penal para los contribuyentes que afecten a su impuesto sobre la renta adeudado o a su saldo de impuesto sobre la renta declarado (i) omitiendo activos o presentando información inexacta sobre sus activos; o (ii) declarando pasivos inexistentes o presentando información inexacta sobre sus pasivos. Los activos omitidos o las obligaciones inexistentes deben ser iguales o superiores a 1,000 salarios mínimos (aproximadamente COP $1,420 millones o USD $335,000). La sanción comprende una pena de prisión de 48 a 108 meses.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el valor más bajo de los activos declarados o los pasivos inexistentes, es superior a 2,500 salarios mínimos (aproximadamente COP $3,550 millones o USD $840,500), pero inferior a 5,000 salarios mínimos (aproximadamente COP $7,117 millones o USD $1,6 millones), la sanción se incrementará en un tercio. En los casos que superen los 5,000 salarios mínimos, la sanción se incrementará en la mitad.

La responsabilidad penal puede extinguirse cuando el contribuyente paga los impuestos adeudados más las sanciones aplicables y los intereses correspondientes, si se trata de la primera o segunda infracción de la persona. La comisión del delito por tercera vez solo dará derecho a la reducción de la sanción hasta la mitad, en cuyo caso el delito no se extinguirá y no será aplicable el principio de oportunidad[76].

El proceso penal podrá iniciarse por solicitud especial del Director General de la Autoridad Tributaria Nacional o su delegado, siempre que se haya concluido el procedimiento administrativo o cuando no exista una interpretación razonable de la ley aplicable, siempre que los hechos y cifras presentados por el contribuyente sean completos y veraces.

71 Estatuto Tributario Colombiano §634 y 635.

72 La tasa máxima del 200 % se aplica a los activos no declarados en el extranjero, a partir del 1 de enero de 2018.

73 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 641 a 650.

74 Estatuto Tributario Colombiano §648.

75 Estatuto Penal colombiano, artículo 434A.

76 El principio de oportunidad está regulado por la Ley 1316/2009. Se trata de un principio constitucional colombiano que permite a la fiscalía suspender, interrumpir o dejar de perseguir delitos por consideraciones de política criminal y de acuerdo con los motivos específicos establecidos por la ley aplicable.

1.24.2. Delito por no pagar las retenciones, el IVA o el impuesto sobre el consumo[77]

Anteriormente existía un delito que se refería únicamente a los contribuyentes que, habiendo recaudado impuestos a través de retenciones, no los pagaban a la Autoridad Tributaria. Esta disposición sigue siendo aplicable, pero se ha ampliado para incluir a los contribuyentes que deben recaudar y pagar el IVA o el impuesto sobre el consumo al Servicio de Impuestos y no lo hacen.

La sanción comprende (i) una pena de prisión de 48 a 108 meses y (ii) el doble del importe del impuesto no pagado. La responsabilidad penal se extinguiría cuando el contribuyente presente o corrija la declaración de impuestos y pague el impuesto adeudado más las sanciones e intereses aplicables.

Es importante destacar que la normativa establece que, si una entidad comete ese delito, se considerará responsables a las personas encargadas de cumplir con las obligaciones tributarias de la entidad.

1.24.3. Defraudación tributaria[78]

La Reforma de 2019 estableció un nuevo delito penal aplicable a (i) la no presentación de cualquier declaración de impuestos, (ii) la falta de declaración de ingresos o la declaración de costos o gastos inexistentes en cualquier declaración de impuestos, y/o (iii) la reclamación de créditos fiscales, retenciones o impuestos anticipados no aplicables.

Este delito es aplicable si las autoridades tributarias determinan un impuesto adeudado superior a un importe igual o superior a 100 salarios mínimos (aproximadamente COP $140 millones o USD $33,500).

La pena comprende prisión de 36 a 60 meses. Esta pena puede aumentar en 1/3 o 1/2 dependiendo de la cuantía del delito.

La responsabilidad penal puede extinguirse cuando el contribuyente paga los impuestos adeudados más las sanciones e intereses aplicables si se trata de la primera o segunda infracción de la persona. La comisión del delito por tercera vez solo dará derecho a la reducción de la pena hasta la mitad, en cuyo caso el delito no se extinguirá y no se aplicará el principio de oportunidad.

El proceso penal puede iniciarse por solicitud especial del Director de la Autoridad Tributaria o su delegado, siempre que se haya concluido el procedimiento administrativo, o cuando no exista una interpretación razonable de la ley aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y veraces.

2. Impuesto sobre dividendos / Impuesto sobre beneficios de sucursales

Durante tres décadas, Colombia no gravó la distribución de dividendos, siempre que los beneficios distribuidos hubieran sido previamente gravados a nivel de la entidad distribuidora. Sin embargo, la Reforma Tributaria de 2016 modificó este sistema al gravar tanto a la empresa distribuidora como al accionista que recibe los dividendos distribuidos, tal y como se explica a continuación.

77 Estatuto Penal colombiano, artículo 402.

78 Estatuto Penal colombiano, §434B.

2.1. Definición de dividendo

Los dividendos comprenden cualquier distribución de beneficios, en efectivo o en especie, realizada por una empresa a sus accionistas. La transferencia de beneficios de establecimientos permanentes a favor de su oficina central se considera distribución de dividendos[79] .

Las distribuciones correspondientes al capital desembolsado o a las primas de emisión pagadas por el beneficiario de la distribución no se consideran dividendos y, por lo tanto, no están sujetas a impuestos.

2.2. Tarifas[80]

BENEFICIARIO	BENEFICIOS TRIBUTADOS A NIVEL CORPORATIVO	BENEFICIOS NO TRIBUTADOS A NIVEL CORPORATIVO
Empresas colombianas	10%	41,5%
Personas naturales residentes[81]	0% a 20% (dependiendo de los ingresos)	35% a 48% (dependiendo de los ingresos)
Empresas extranjeras	20%	48%
Personas naturales no residentes	20%	48%
Establecimientos permanentes (incluidas las sucursales)	20%	48%

Cabe destacar que:

a. Los dividendos pagados con cargo a beneficios que no hayan sido gravados a nivel corporativo están sujetos a una retención adicional después de aplicar la retención general del IRC. Esta disposición debe revisarse cuidadosamente en el marco de los CDIS que ha firmado Colombia, sobre todo teniendo en cuenta que muchos de ellos prevén una retención del 0% sobre los dividendos.
b. Los dividendos recibidos por una empresa colombiana solo se gravarían en la primera distribución y el crédito fiscal se puede trasladar hasta el último beneficiario de los dividendos (inversor individual o extranjero). Las distribuciones de dividendos a CHC o dentro de grupos de empresas debidamente registrados en la Cámara de Comercio no están sujetas a esta retención del impuesto sobre dividendos.
c. Las distribuciones de beneficios generados antes del 31 de diciembre de 2016 estarán sujetas al régimen anterior, incluso si se distribuyen en 2017 o posteriormente.

3. Ganancias ocasionales

La tarifa general legal a largo plazo (se requiere un período de tenencia de 2 años) sobre las ganancias ocasionales por la venta o el intercambio de bienes, incluidas las acciones de sociedades colombianas,

79 Estatuto Tributario colombiano, artículo 30.

80 Estatuto Tributario colombiano, artículos 242-245.

81 Los dividendos distribuidos a personas físicas residentes estarán sujetos a una tributación de entre el 0 % y el 39 %, con una deducción fiscal del 19 %, de conformidad con los artículos 241 y 254-1 del Estatuto Tributario colombiano.

es del 15%[82] . Las ganancias de capital a corto plazo se tratan como ingresos regulares y están sujetas a las tarifas estándar sobre la renta.

La base gravable del impuesto sobre las ganancias ocasionales es el resultado del ingreso realizado, menos la base gravable ajustada del contribuyente sobre el activo, y aumentada por cualquier depreciación, amortización o deducción recuperada, según corresponda. Las ganancias ocasionales solo pueden compensarse con pérdidas de capital.

Salvo en casos específicos, el impuesto sobre las ganancias ocasionales del contribuyente debe ser evaluado, declarado y pagado junto con la declaración anual de la renta del contribuyente.

La Autoridad Tributaria puede impugnar, mediante una auditoría, el ingreso que el contribuyente ha declarado como realizado en la venta o el intercambio de activos. Dicha auditoría solo está autorizada por la ley cuando hay pruebas de que el contribuyente ha incumplido determinados umbrales de precios legales que utilizan criterios como (i) el valor justo de mercado del activo; (ii) el mayor de su avalúo catastral o el autoavalúo del propietario en el caso de los bienes inmuebles; y (iii) el 130% del valor «intrínseco» en el caso de las acciones o cuotas.[83]

En el caso de los intangibles, la Reforma Tributaria de 2016 introdujo nuevas normas para evaluar las ganancias ocasionales en su venta o intercambio, dependiendo, entre otras cosas, de si el intangible se ha formado o adquirido.[84]

Se aplican umbrales y métodos de valoración especiales si la operación se realiza entre un contribuyente colombiano y una parte relacionada extranjera (véase el apartado 1.10).

4. Retención sobre pagos transfronterizos

Cuando los ingresos de origen colombiano se remiten al extranjero a una persona natural o entidad no residente, el pago debe estar sujeto a una retención.

4.1. Dividendos

Como se explica en el apartado 2 anterior, la retención sobre los pagos transfronterizos de dividendos/beneficios de sucursales se aplica a los siguientes tipos para el AG2025: 20% o 48%.

Si los beneficios correspondientes ya han sido gravados a nivel corporativo, se aplica una retención del 20%; de lo contrario, se aplicaría una retención del 48% a todas las entidades/personas naturales no residentes. En el caso de los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, se aplicarían los mismos tipos de retención a las distribuciones de beneficios a la sede central[85] .

4.2. Regalías

Los pagos de regalías al exterior están sujetos a una retención del 20%[86] .

82 Estatuto Tributario colombiano, artículos 300 y 313.
83 Estatuto Tributario colombiano, artículo 90.
84 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 74 y 75.
85 Estatuto Tributario Colombiano §407.
86 Estatuto Tributario Colombiano, §408.

Como consecuencia de la Reforma Tributaria de 2016, los derechos de autor no son deducibles cuando se pagan (i) a partes relacionadas extranjeras o partes relacionadas que operan en una zona franca, en lo que respecta a bienes intangibles formados en Colombia; y (ii) por la adquisición de productos terminados.

4.3. Servicios técnicos, asistencia técnica, consultoría y servicios de gestión

Los pagos al exterior por servicios técnicos, asistencia técnica y servicios de consultoría prestados por no residentes, ya sea en Colombia o en el extranjero, están sujetos a una retención del 20%[87] .

Los pagos transfronterizos a la oficina central en concepto de honorarios de gestión están sujetos a una retención del 33%, independientemente de si se considera que generan ingresos colombianos o no.

4.4. Otros servicios

Otros servicios, distintos de los servicios técnicos, la asistencia técnica y los servicios de consultoría, si se prestan en el extranjero, no están sujetos a retención[88]. Por consiguiente, si se prestan en Colombia, se aplica una retención del 20 %, salvo que se disponga lo contrario en normas especiales.

4.5. Pagos de intereses y arrendamientos

De acuerdo con la Reforma Tributaria de 2019, salvo que las normas aplicables dispongan lo contrario, los pagos transfronterizos de intereses sobre líneas de crédito estarán sujetos a una retención del 15% si la duración del contrato es superior a un año, y a una retención del 20% en los demás casos. Solo se aplican unas pocas excepciones, como (i) los pagos realizados en contraprestación por equipos arrendados (es decir, siempre que los equipos sean buques, helicópteros o aviones), en los que la tarifa reducida de retención aplicable es del 1%, y (ii) los rendimientos financieros de la financiación de asociaciones público-privadas, que están sujetos a una retención del 5%, como se explica con más detalle en el apartado 4.6. más adelante.

4.6. Rendimientos financieros de la financiación de asociaciones público-privadas

Se aplica una tarifa especial de retención del 5% a los pagos transfronterizos de intereses y otros rendimientos financieros relacionados con préstamos concedidos para financiar proyectos de infraestructura en el marco de una estructura de colaboración público-privada, que se conceden por un plazo de ocho años o más. Cabe destacar que la tarifa general de retención sobre los pagos transfronterizos de rendimientos financieros es del 15% o del 20%, según el caso (véase el apartado 4.5. anterior)[89] .

4.7. Repatriación de aportes de capital

Para los titulares de acciones o participaciones extranjeros, los reembolsos de aportes de capital que no correspondan a distribuciones de dividendos o beneficios son ingresos no gravables. Por lo tanto, no se debe aplicar ninguna retención.

87 Estatuto Tributario Colombiano §408.
88 Estatuto Tributario Colombiano §418.
89 Estatuto Tributario Colombiano §408.

4.8. Paraísos fiscales (jurisdicciones no cooperativas)

Los pagos realizados a un beneficiario de un paraíso fiscal correspondientes a ingresos considerados de origen colombiano están sujetos a una retención fiscal del 35% para el AG2025[90]. De lo contrario, no se permitirá la deducción correspondiente. Esta tarifa más elevada no se aplicará a determinados pagos relacionados con operaciones financieras debidamente registradas ante el Banco Central, siempre que cumplan los criterios establecidos por la legislación aplicable para ser considerados ingresos de origen extranjero[91].

La normativa colombiana sobre precios de transferencia se aplica a todas las transacciones en las que participe una persona o entidad ubicada, residente o domiciliada en un paraíso fiscal, independientemente de que se trate de partes vinculadas o no vinculadas. Siempre que un contribuyente colombiano tenga operaciones de este tipo que superen determinados umbrales, deberá conservar y presentar ante la Autoridad Tributaria la documentación justificativa y un estudio de precios de transferencia[92] .

En octubre de 2013, el Gobierno estableció una lista (actualizada en octubre de 2014) en la que se indican los países que se consideran paraísos fiscales a efectos tributarios colombianos[93] . La Reforma Tributaria de 2016 sustituyó el concepto de paraíso fiscal por el de «jurisdicciones no cooperativas, con baja o nula imposición y regímenes fiscales preferenciales».

En 2024, varios países fueron excluidos de la lista de jurisdicciones no cooperativas[94] , entre ellos Antigua y Barbuda, Brunéi Darussalam, Granada, Hong Kong, Islas Cook, Dominica, Mauricio, Seychelles, Líbano, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas y Santa Lucía. Estas exclusiones se basaron en los nuevos criterios establecidos por la legislación tributaria colombiana y se ajustaron a las normas internacionales de transparencia e intercambio de información.

El Gobierno puede seguir definiendo qué jurisdicciones son no cooperativas (anteriormente «paraísos fiscales») de acuerdo con los siguientes criterios: (i) ausencia de imposición o baja imposición en contraste con la aplicable en Colombia para operaciones similares; (ii) falta de intercambio efectivo de información tributaria; (iii) ausencia de transparencia a nivel legal o regulatorio; (iv) ausencia de un requisito de presencia sustantiva o de ejercicio de una actividad real que tenga sustancia económica; y (v) otros criterios internacionalmente aceptados para la identificación de jurisdicciones no cooperativas. No es necesario que se cumplan todos los criterios; el cumplimiento de un solo criterio podría ser suficiente para que una jurisdicción sea clasificada como no cooperativa[95].

Por otra parte, el contribuyente deberá identificar los regímenes preferenciales. A tal efecto, la disposición pertinente de la Reforma Tributaria de 2016 establece que los regímenes preferenciales son aquellos que cumplen al menos dos de los cinco criterios siguientes: (i) ausencia de imposición o baja imposición en comparación con la aplicable en Colombia para operaciones similares; (ii) falta de

90 Estatuto Tributario Colombiano §408.

91 Estatuto Tributario Colombiano §124-2.

92 Estatuto Tributario Colombiano §260-7.

93 Antigua y Barbuda, archipiélago de Svalbard, colectividad de San Pedro y Miquelón, Estado de Brunéi Darussalam, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado de Samoa Occidental, Granada, Hong Kong, isla de Qeshm, islas Cook, islas Henderson, Ducie y Oeno, islas Salomón, Labuan, Macao, Mancomunidad de Dominica, Mancomunidad de las Bahamas, Reino de Baréin, Reino Hachemita de Jordania, República Cooperativa de Guyana, República de Angola, República de Cabo Verde, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Vanuatu, República de Yemen, República Libanesa, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Ascensión y Tristán da Cunha, Santa Lucía y Sultanato de Omán. Decreto 2095/2014.

94 Decreto 1496/2024.

95 Estatuto Tributario Colombiano §260-7.

intercambio efectivo de información; (iii) falta de transparencia a nivel legal o regulatorio; (iv) ausencia de un requisito de presencia sustancial o de ejercicio de una actividad real que tenga sustancia económica; y (v) el hecho de que el régimen solo esté disponible para no residentes (ring-fencing). No obstante lo anterior, el Gobierno podría publicar una lista de regímenes preferenciales basada en los criterios mencionados y en cualquier otro criterio aceptado internacionalmente.

Para determinar si la normativa sobre paraísos fiscales es aplicable en un caso concreto, deben examinarse cuidadosamente los hechos y circunstancias individuales.

4.9. Ganancias ocasionales

Las ganancias ocasionales a largo plazo están sujetas a una retención del 10%. Teniendo en cuenta que la retención se aplica sobre el pago bruto, mientras que el impuesto se calcula sobre la base neta, el contribuyente podría tener un saldo, que solo puede recuperar solicitándolo a la Autoridad Tributaria[96].

5. Impuesto sobre las ventas

5.1. Tarifas

La tarifa general del IVA es del 19%[97]. Se aplica una tarifa reducida del 5 % a determinados bienes y servicios[98] .

5.2. Operaciones sujetas a impuestos

La venta e importación de bienes muebles tangibles, la venta y concesión de licencias de activos intangibles asociados a la propiedad industrial (como marcas comerciales, diseños industriales y patentes de invenciones, entre otros), así como la prestación de servicios en Colombia o desde el extranjero, están sujetas al IVA. Por regla general, la venta de activos fijos no está sujeta al IVA[99]. Determinadas entidades públicas a nivel nacional y local no están sujetas al IVA[100].

En la mayoría de los casos de servicios prestados a una parte colombiana desde el extranjero, se aplica una inversión del sujeto pasivo . Por lo tanto, la parte colombiana está obligada a realizar retenciones de respaldo del IVA y a pagar directamente el 100% del IVA devengado a las autoridades tributarias[101]. No obstante, el prestador de servicios extranjero puede estar sujeto a las obligaciones de registro y declaración del IVA cuando el beneficiario colombiano de los servicios no esté obligado a realizar la inversión del sujeto pasivo[102].

Ciertos bienes y servicios están exentos («tarifa cero»)[103] o no están sujetos al IVA («excluidos»)[104]. En el caso de los bienes y servicios excluidos, cualquier IVA causado que el contribuyente haya pagado a

96 Estatuto Tributario Colombiano §415.
97 Estatuto Tributario Colombiano §468.
98 Estatuto Tributario Colombiano §468-1 y §468-3.
99 Estatuto Tributario Colombiano §420.
100 Ley 21/1992 §100 y Ley 30/1992 §92.
101 Estatuto Tributario Colombiano §437-2.
102 Estatuto Tributario Colombiano §437-2, párrafo 2.
103 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 477 a 481.
104 Estatuto Tributario Colombiano, artículos 423 a 428.

sus proveedores de bienes y servicios debe capitalizarse como parte del costo de los bienes excluidos vendidos. En el caso de los bienes y servicios con tarifa cero, cualquier IVA causado pagado por el contribuyente a sus proveedores de bienes y servicios genera un crédito de IVA[105] (véase el apartado 5.4. más adelante). En determinados casos, los créditos de IVA de las operaciones con tarifa cero pueden dar lugar a un saldo de IVA reembolsable. Las exportaciones están exentas de IVA (exentas con crédito).

Las listas de bienes con tarifa cero y excluidos son extensas y deben revisarse en detalle caso por caso.

5.2.1. Servicios digitales

La Reforma Tributaria de 2016 estableció una presunción según la cual cualquier servicio prestado en el extranjero, pero con un beneficiario ubicado y residente en Colombia, se considera un servicio prestado en el país y, por lo tanto, está sujeto al IVA, salvo que se disponga lo contrario[106]. Esta presunción afecta especialmente a los servicios electrónicos prestados a beneficiarios colombianos a través de software, aplicaciones móviles y transmisiones por satélite, entre otros.

Los prestadores de servicios extranjeros pueden optar voluntariamente por estar sujetos a retenciones del IVA sobre todos los pagos recibidos a través de emisores de tarjetas de crédito o débito colombianos, y/o vendedores colombianos de tarjetas de regalo o tarjetas prepagadas para dichos servicios, y/o cualquier otra entidad o persona colombiana designada por la Autoridad Tributaria que reciba pagos en nombre de dichos prestadores de servicios extranjeros.

Los proveedores de servicios extranjeros que opten por el sistema de retención mencionado anteriormente deben presentar las declaraciones correspondientes y pagar el IVA adeudado hasta que los agentes de retención comiencen a practicar las retenciones del IVA.

Según la normativa aplicable, los siguientes servicios digitales están sujetos al IVA[107]:

a. Servicios de streaming (incluidas películas, programas de televisión, música, deportes y cualquier otro tipo de streaming);
b. Plataforma digital para la distribución digital de aplicaciones móviles;
c. Prestación de servicios de marketing/publicidad en línea; y
d. Suministro electrónico educativo o instructivo.

Aunque en virtud de la Reforma Tributaria de 2019, la computación en la nube y el alojamiento web seguirán estando exentos de impuestos, se han añadido otros servicios digitales a la lista de servicios sujetos a impuestos, entre los que se incluyen (i) los servicios prestados a través de plataformas digitales, (ii) la cesión de los derechos de uso o el derecho a explotar bienes intangibles, y (iii) una disposición general que hace referencia a "otros servicios digitales destinados a usuarios ubicados en Colombia".

5.2.2. Franquicias

A partir de la entrada en vigor de la Reforma Tributaria de 2019, todas las ventas de restaurantes franquiciados estarán sujetas al IVA en lugar del impuesto al consumo.

105 Estatuto Tributario Colombiano §489.
106 Estatuto Tributario Colombiano §420, párrafo 3.
107 Estatuto Tributario Colombiano §437-2, sección 8.

Base gravable

Como regla general, la base gravable es el precio o el valor del precio pagado por los bienes o servicios. El precio debe corresponder al valor justo de mercado de dichos bienes o servicios[108].

Hay casos en los que determinados elementos deben incluirse o excluirse de la base gravable y/o casos con bases imponibles obligatorias u opcionales, que deben analizarse caso por caso.

5.3. Crédito de IVA

Salvo disposición en contrario, todo el IVA pagado a los proveedores de bienes y servicios que constituyan un costo o gasto de la actividad generadora de renta del contribuyente es acreditable contra el IVA recaudado por el contribuyente de sus clientes[109] .

El IVA pagado por el comprador por la adquisición, construcción e importación de activos fijos tangibles utilizados en la actividad generadora de ingresos del contribuyente es acreditable contra el impuesto sobre la renta[110] .

Existen ciertas limitaciones en los créditos del IVA disponibles para las transacciones con tarifa cero.

5.4. Incentivos seleccionados del IVA

A continuación se enumeran algunos de los incentivos tributarios del IVA disponibles:

5.4.1. Importación temporal de M&E pesado

La importación temporal de M&E "pesado" no producido en Colombia y utilizado efectivamente en una "industria básica" en Colombia no debe estar sujeta al IVA de importación[111].

5.4.2. Sistemas de control y monitoreo ambiental

Los equipos o dispositivos nacionales o importados que se utilicen en la construcción de sistemas de control y monitoreo exigidos por la legislación y las normas medioambientales en cualquier actividad no están sujetos al IVA. Para acceder a esta exención es necesario presentar un certificado de la autoridad medioambiental que acredite que los equipos o dispositivos específicos adquiridos[112] cumplen los requisitos.

5.4.3. Crédito del IVA pagado en la adquisición, construcción o importación de activos fijos tangibles

Los contribuyentes tienen derecho a un crédito completo del impuesto sobre la renta por el IVA pagado en la adquisición, importación o construcción de activos fijos tangibles utilizados en la actividad generadora de renta del contribuyente[113].

Se trata de una ventaja importante para las empresas, ya que la normativa anterior solo concedía una deducción del IVA pagado en la adquisición o importación de bienes de capital. Por lo tanto, en lugar de recuperar hasta el 35% del IVA pagado, con la normativa actual las empresas recuperarán el 100 %

108 Estatuto Tributario Colombiano, artículo 447.
109 Estatuto Tributario Colombiano, §484-1 y 485.
110 Estatuto Tributario Colombiano §258-1.
111 Estatuto Tributario Colombiano §428.
112 Estatuto Tributario Colombiano §424.
113 Ley 2010/2019, §95.

del IVA pagado en la adquisición, importación o construcción de un activo fijo. En consecuencia, el IVA pagado no se considerará parte del costo del activo a efectos de amortización.

5.4.4. Energía renovable

Ciertos servicios prestados en Colombia o en el extranjero y la compra de determinados bienes, equipos y mercancías relacionados con la inversión y la preinversión en proyectos destinados a la generación o utilización de energías renovables, incluidos los proyectos de hidrógeno verde y azul[114], pueden acogerse a una exención del IVA.

A fin de beneficiarse de esta exención del IVA, la normativa aplicable establece varios requisitos que incluyen, entre otros, que el servicio específico esté incluido en una lista emitida por las autoridades competentes, un certificado emitido por la autoridad medioambiental y la presentación de una solicitud que cumpla los requisitos incluidos en la normativa emitida por el Ministerio de Minas y Energía. Por lo tanto, la evaluación de la elegibilidad de la exención del IVA debe revisarse caso por caso[115].

5.4.5. Exclusión del IVA para los M&E elegibles utilizados en el tratamiento de emisiones atmosféricas

La exclusión del IVA a la que se refiere esta sección se limita a los M&E importados, siempre y cuando: (i) no exista producción nacional de dichos M&E, (ii) se utilicen para el reciclaje y procesamiento de basura o residuos, y la depuración o tratamiento de emisiones atmosféricas, y (iii) formen parte de un Programa Ambiental aprobado por el Ministerio de Ambiente destinado a mejorar el medio ambiente. Esta exclusión del IVA también se aplica a los equipos utilizados dentro de un Sistema de Control Ambiental («SCA») o un Sistema de Monitoreo Ambiental («SMA»), incluidos los necesarios para cumplir con el Protocolo de Montreal. Por lo tanto, el Proyecto debe cumplir los requisitos para ser considerado un SCA[116].

La normativa aplicable define el SCA como el conjunto organizado de equipos, elementos y maquinaria nacionales o importados utilizados para llevar a cabo acciones destinadas a lograr resultados medibles y verificables en (i) la reducción de la demanda de recursos naturales renovables; o (ii) la prevención o reducción del volumen de emisiones atmosféricas, o la mejora de su calidad , entre otros. El SCA puede darse dentro de un proceso o actividad de producción («control medioambiental en origen»).

El SMA también se define como el conjunto sistemático de elementos, equipos o maquinaria nacionales o importados, destinados a obtener, verificar o procesar información sobre el estado, la calidad o el comportamiento de los recursos naturales renovables y las emisiones, entre otros[117].

La normativa aplicable define un Programa Ambiental como un conjunto de acciones destinadas a desarrollar los planes y políticas ambientales nacionales establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo y/o formulados por el Ministerio de Ambiente o dirigidos a la implementación de planes ambientales regionales prescritos por las Autoridades Ambientales[118].

A los efectos de esta exclusión del IVA y en virtud de la normativa aplicable, existe una lista exhaustiva de M& E y elementos que no son elegibles para la certificación ambiental de la autoridad ambiental competente.

114 Ley 2099/2021, §21, parágrafo 2.
115 Ley 1715/2014 §12.
116 Estatuto Tributario Colombiano §428, sección f.
117 Decreto 1625/2016, §1.3.1.14.4.
118 Decreto 1625/2016 §1.3.1.14.4.

5.4.6. Exclusión del IVA para los M& E utilizados en proyectos y actividades previamente registrados en el RENARE

Como parte del Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático, se establece el Registro Nacional de Reducción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero («RENARE») como uno de los instrumentos necesarios para gestionar la información relativa a las iniciativas de mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero[119] .

La venta de M&E para el desarrollo de proyectos o actividades registrados en el RENARE estará excluida del IVA, de acuerdo con la normativa emitida por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible[120]. Este incentivo también es aplicable a las inversiones, bienes y M& E destinados a la captura, utilización y almacenamiento de carbono[121].

5.4.7. Exención del IVA para M&E utilizados en proyectos y actividades previamente registrados en el RENARE

Las representaciones públicas de artes escénicas, así como los servicios artísticos prestados para la ejecución de estas representaciones públicas, están excluidos del IVA[122]. Para acogerse a esta exclusión, es posible que se requiera una certificación o documentación que demuestre la naturaleza de la representación o del servicio prestado, de conformidad con la normativa aplicable.

5.5. Pago y declaración

El IVA se paga cada dos meses o cada cuatro meses, dependiendo de los ingresos brutos del contribuyente procedentes del año anterior[123]. La declaración del IVA debe presentarse y pagarse en su totalidad en las fechas de presentación establecidas por el Gobierno a tal efecto[124].

5.6. Armonización del IVA del Pacto Andino

La Directiva 599 del Pacto Andino establece el marco para la armonización de los regímenes del IVA en los países miembros (Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia), que se espera que se lleve a cabo en el futuro.

6. Impuesto al consumo

Ciertas actividades económicas están sujetas a un impuesto al consumo no acreditable a una tarifa general del 8 % y no al IVA[125].

Los servicios gravados con el impuesto al consumo general del 8 % incluyen los servicios de restaurantes, bares, asadores y pubs. La venta de bebidas y alimentos bajo el modelo de franquicia está sujeta al IVA.

Los servicios de Internet móvil de los operadores están sujetos a un impuesto sobre el consumo con una tarifa reducida del 4 %. Esto se suma al 4 % ya existente para el componente de servicio telefónico de los planes móviles.

119 Ley 1931/2018, §26.
120 Estatuto Tributario Colombiano §424, sección 16.
121 Ley 2099/2021, §22, párrafo 2.
122 Ley 1493/ 2011 §6
123 Estatuto Tributario Colombiano §600.
124 Decreto 1680/2020.
125 Estatuto Tributario Colombiano §512-3.

7. Gravamen a los movimientos financieros

Se trata de un impuesto de nivel nacional. Los bancos colombianos (y otras instituciones de ahorro) deben retener el impuesto. Se aplica a cualquier fondo depositado que se retire o transfiera de cuentas corrientes o de ahorro[126].

La base gravable es el monto retirado o transferido, y la tarifa aplicable es del 0.4%. Las exenciones a este impuesto son muy limitadas.

8. Impuesto sobre el patrimonio

La Reforma Tributaria de 2022 introdujo un impuesto sobre el patrimonio ("IP") permanente[127]. Las personas naturales residentes y no residentes, así como las entidades extranjeras que tengan un patrimonio neto igual o superior a aproximadamente COP $3,585 millones (aproximadamente USD $853,000) al 1 de enero de cada año fiscal, estarán sujetas al IP a una tarifa marginal que oscila entre el 0.5% y el 1.5%.

La tarifa del IP del 1.5% estará en vigor hasta 2026. A partir de 2027, la tarifa máxima del IP se reducirá al 1.0%[128] .

La base gravable del IP para las personas naturales y los patrimonios de personas fallecidas consideradas residentes fiscales en Colombia se calculará teniendo en cuenta sus activos en todo el mundo. Por su parte, las personas naturales que no sean residentes fiscales en Colombia tributarán por su patrimonio neto ubicado o poseído en Colombia, directamente o a través de un establecimiento permanente. La base del IP de las entidades extranjeras se calculará teniendo en cuenta los activos que dichas entidades posean ubicados o poseídos en Colombia, excepto las acciones, las cuentas por cobrar y/o las inversiones de cartera calificadas.

La base gravable del IP puede variar con respecto al valor neto que el contribuyente declara en su declaración de la renta, ya que se aplican normas especiales en función del tipo de activos que posea. Por lo tanto, su determinación debe analizarse caso por caso.

En virtud de determinados CDIs firmados por Colombia, los activos que posean los residentes fiscales en determinadas jurisdicciones tendrán limitaciones a la hora de ser gravados con el IP. Esto deberá revisarse para cada caso específico.

9. Impuesto local sobre actividades industriales, comerciales y de servicios

Se trata de un impuesto de carácter municipal (local) que grava los ingresos derivados de todas las actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas en el territorio de un distrito o

126 Estatuto Tributario Colombiano §871
127 Estatuto Tributario Colombiano §292-3.
128 Estatuto Tributario Colombiano §296-3.

municipio[129]. La base gravable es la suma de los ingresos brutos del contribuyente por la actividad realizada en el municipio correspondiente. Las tarifas varían entre el 0.2% y el 1.38%.

Este impuesto se paga normalmente una vez al año, excepto en algunos municipios que han adoptado un período gravable de dos meses (por ejemplo, Bogotá). Las incentivos para este impuesto son creados y regulados por cada distrito o municipio. Por lo tanto, la disponibilidad de los incentivos debe confirmarse caso por caso.

A partir de 2023, este impuesto es 100 % deducible a efectos del impuesto sobre la renta.

10. Impuestos sobre la propiedad

Existen impuestos municipales (locales) que gravan la propiedad de bienes inmuebles y vehículos. Cada distrito o municipio adopta las tarifas aplicables. Por lo tanto, varían de un municipio a otro.

Las tarifas sobre los bienes inmuebles suelen oscilar entre el 0.5% y el 1.6%, aunque pueden aplicarse ciertas excepciones[130]. Las tarifas sobre los vehículos de motor oscilan entre el 1.5% y el 3.5%[131].

A menos que se especifique lo contrario, la base gravable en el caso de los bienes inmuebles es el avalúo catastral de la propiedad. Por su parte, la base gravable de los vehículos es su valor de mercado, tasado por el Ministerio de Transporte. A menos que se especifique lo contrario en las ordenanzas municipales correspondientes, la declaración y el pago de los impuestos sobre la propiedad se realizan anualmente.

Si los hubiera, los incentivos fiscales disponibles están regulados por cada autoridad local. Por lo tanto, la disponibilidad de los incentivos debe confirmarse caso por caso.

11. Impuesto de registro

Los contribuyentes que registren actos y documentos en el registro catastral o en el registro mercantil están sujetos a este impuesto.

Dependiendo del tipo de acto o documento, la tarifa oscila entre el 0.5% y el 1% cuando el registro se realiza ante la oficina del registro catastral, y entre el 0.1% y el 0.7 % cuando el registro se realiza ante la Cámara de Comercio[132].

Salvo disposición en contrario, la base gravable es el importe del precio o contraprestación establecido en el documento. Muy pocos documentos sujetos a registro están exentos de este impuesto. Si una de las partes del documento es una entidad pública, la base gravable se reduce al 50 % de la base gravable normal.

129 Ley 14/1983, §32.
130 Ley 1450/2011, §23.
131 Ley 488/1998, §145.
132 Ley 223/1995 §230.

12. Impuesto nacional de timbre

Este impuesto grava las escrituras públicas mediante las cuales se transfieren bienes inmuebles o embarcaciones cuyo valor sea igual o superior a aproximadamente COP $996 millones (USD $237,000[133]). El impuesto también se aplicará a la constitución y cancelación de hipotecas sobre este tipo de bienes. La tarifa del impuesto nacional de timbre oscila entre el 1.5% y el 3%, dependiendo del valor de la transacción.

13. Impuesto sobre el dióxido de carbono

La Reforma Tributaria de 2016[134] estableció un Impuesto al Dióxido de Carbono («IDC»), que posteriormente fue modificado en 2022[135]. Actualmente se aplica a la venta, retirada para autoconsumo o importación, lo que ocurra primero, de combustibles fósiles, incluidos los productos derivados del petróleo, todo tipo de gas fósil y cualquier material sólido que pueda utilizarse como fuente de energía. Este impuesto se aplica una sola vez, ya sea sobre la importación, la retirada para autoconsumo o la primera venta realizada por el productor local. Ni las exportaciones ni las ventas u operaciones posteriores están sujetas a impuestos[136]. El IDC debe declararse y pagarse cada dos meses.

Tras la Reforma Tributaria de 2022, el carbón pasó a estar sujeto al IDC. Por lo tanto, se estableció un período de transición (aplicable solo al carbón), con tarifas reducidas hasta 2028. Para el AG25, la tarifa del CDT generado por el carbón se aplica al 25%[137].

La tarifa actual es de COP $25,799.56 (aproximadamente USD $6) por tonelada de CO2 que se estima que generará el combustible fósil determinado. Esta tarifa se reajusta anualmente. Para facilitar la determinación de la base gravable del IDC, el Gobierno incluyó la siguiente tabla, que contiene una estimación ya calculada de las toneladas de CO2 producidas por cada uno de estos combustibles comunes y, por lo tanto, ya tiene una tarifa fija por unidad.

COMBUSTIBLE FÓSIL	UNIDAD DE MEDIDA	TARIFA/UNIDAD (COP)
Carbón	Tonelada	65 713,38
Diesel	Galón	299,53
Diesel derivado del petróleo (ACPM)	Galón	210,63
Combustible para aviones	Galón	254,22
Queroseno	Galón	247,93
Gasolina	Galón	186,37
Gas licuado de petróleo	Galón	168,64
Gas natural	Metro cúbico	39,70

133 Este importe se calculó utilizando un tipo de cambio aproximado (TRM) de 4.200 COP.
134 Ley 1819/2016, §221.
135 Ley 2277/2022, artículos 47-49.
136 Ley 1819/2016, §221 y §222.
137 Ley 1819/2016, §222(6).

De acuerdo con la normativa emitida por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, los contribuyentes con certificación de neutralidad en carbono no están sujetos al 50 % de este impuesto[138]. Además, las exportaciones de combustible no están sujetas a este impuesto[139]. Por último, el importe pagado por el CDT puede deducirse del IRC anual[140].

14. Impuestos locales de estampillas

Ciertas leyes autorizan a los departamentos y municipios a promulgar impuestos locales de estampillas para apoyar las inversiones en hospitales, universidades y otras entidades y actividades públicas. Dichos impuestos locales de estampillas suelen gravarse a una tarifa del 1% sobre los ingresos brutos vinculados a un hecho generador. En algunos casos, los importes pagados por el contribuyente que corresponden a los impuestos locales de estampillas pueden deducirse del IRC.

Antes de realizar actividades, acuerdos o transacciones con efectos dentro de la jurisdicción de cualquier departamento de Colombia, el contribuyente debe confirmar si existe un impuesto local de estampillas que pueda derivarse de dicha actividad, acuerdo o transacción, así como la tarifa aplicable .

15. Regalías sobre las actividades de exploración de recursos naturales

Salvo disposición en contrario, todas las actividades de exploración de recursos naturales están sujetas al pago de regalías. Este resumen no abarca el régimen de regalías. Por lo tanto, antes de emprender cualquier actividad de exploración de recursos naturales en Colombia, es aconsejable buscar asesoramiento legal calificado sobre el régimen de regalías aplicable a la actividad y jurisdicción específicas.

16. Contribuciones de seguridad social

16.1. Contribuciones para la pensión

A partir del 1 de julio de 2025, el empleado deberá cotizar tanto a fondos de pensiones privados como públicos[141]. La cotización deberá ser igual al menos al 16% del salario del empleado; tanto el empleador como los empleados pueden realizar cotizaciones voluntarias adicionales. Las cotizaciones deben calcularse y pagarse a los fondos de pensiones mensualmente.

El empleador debe cubrir el 12% y el empleado el 4% restante. El empleador debe retener la parte de la contribución que corresponde al empleado y depositar el 100% de la contribución mensual en el fondo de pensiones[142].

138 Ley 1819/2016 §221(1).
139 Ley 1819/2016, artículo 222.
140 Ley 1819/2016, §222(2).
141 Ley 2381/2024.
142 Ley 797/2003, artículo 7, y Decreto 4982/2007, artículo 1.

A partir del 1 de julio de 2025, los empleados que ganen 4 salarios mínimos mensuales o más estarán sujetos a una contribución adicional (Fondo de Solidaridad Pensional) de hasta el 3%, con un límite máximo de 25 salarios mínimos mensuales.

16.2. Contribuciones de salud

El empleado debe estar afiliado a un Plan Obligatorio de Salud ("POS"). En general, las cotizaciones al POS deben ser iguales al 12.5% del salario del empleado. Las cotizaciones deben calcularse y pagarse mensualmente.

Por lo general, el empleador debe cubrir el 8,5% para los empleados con salarios que superen los 10 salarios mínimos, y el empleado el 4% restante. El empleador debe retener la parte de la cotización que corresponde al empleado y pagar el 100% de la cotización mensual de salud[143] .

16.3. Sistema de Administración de Riesgos Laborales

El empleado debe estar afiliado al sistema de seguro de riesgos laborales elegido por el empleador. La contribución varía entre el 0.348% y el 8.7% del salario del empleado (dependiendo de la actividad) y se calcula y paga mensualmente. El empleador debe cubrir y pagar a la aseguradora el 100% de la contribución.[144]

16.4. Contribuciones al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y a las cajas de compensación

El empleador debe cubrir y cotizar a las Cajas de Compensación para todos sus empleados.

Además, el empleador debe pagar contribuciones al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) por los empleados con salarios que superen los 10 salarios mínimos. Esas contribuciones deben pagarse mensualmente y equivalen al 9% del salario del empleado[145].

16.5. Contribución al Fondo de Desempleo

El empleador debe aportar una cantidad equivalente a un salario mensual por año al fondo de desempleo que elija el empleado[146]. Además, el empleador debe pagar al empleado un interés anual del 12 % sobre el importe de esa contribución anual[147]. Tanto la contribución como los intereses deben pagarse cada año.

16.6. Incidencia en la deducibilidad de los salarios

El pago de las contribuciones sociales mencionadas anteriormente es un requisito para que los salarios correspondientes pagados por el empleador sean deducibles a efectos del impuesto sobre la renta[148]. .

143 Ley 100/1993, §204.
144 Decreto 1772/1994, §13.
145 Ley 21/1982, §12, y Ley 89/1988, §1.
146 Estatuto Laboral colombiano §249.
147 Ley 52/1975, §1.
148 Estatuto Tributario colombiano §108.

17. Régimen aduanero de importaciones

En los siguientes apartados se resumen algunos aspectos generales del régimen aduanero de importación colombiano:

17.1. Aranceles aduaneros

Salvo que estén exentas, tengan una tarifa cero o estén sujetas excepcionalmente a una tarifa diferente, las importaciones de mercancías están sujetas a un IVA de importación del 19%[149]. Además del IVA de importación, las importaciones también están sujetas a aranceles aduaneros que suelen oscilar entre el 5% y el 20%[150]. Sin embargo, hay que señalar que existen excepciones a este rango dentro del régimen aduanero colombiano. Colombia ha firmado acuerdos de preferencias arancelarias con muchos países, lo que reduce los derechos de aduana aplicables a determinadas mercancías.

17.2. Base gravable

Salvo que se disponga lo contrario, los aranceles aduaneros se calculan sobre el valor CIF de las mercancías. El IVA de importación se calcula sobre el valor CIF más la tarifa de IVA correspondiente[151] .

17.3. Valoración en aduana

Según el régimen aduanero colombiano[152], las normas de valoración aduanera son las establecidas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la OMC. A efectos de valoración, también se aplican las normas de valoración del Pacto Andino establecidas en las Directivas 571 y 894.

17.4. Declaración y pago

Se debe presentar una declaración de importación tras la nacionalización de las mercancías[153]. Como regla general, en el régimen de importación ordinario, los aranceles aduaneros y el IVA de importación deben pagarse y la declaración de importación debe presentarse en el plazo de un mes a partir de la llegada de las mercancías a Colombia. En determinados casos, el importador puede solicitar a la autoridad aduanera una prórroga de un mes para la presentación[154].

17.5. M &E usados

La importación de M&E usados (y repuestos) requiere una licencia de importación previa que conceden las autoridades de comercio exterior si el M& E no se produce localmente o en un país andino[155]. En la práctica, la importación de repuestos usados apenas se autoriza.

149 Estatuto Tributario Colombiano §468.
150 Decreto 1881/2021.
151 Estatuto Tributario Colombiano §459 y Decreto 1165/2019 §16.
152 Decreto 1165/2019 §320.
153 Decreto 1165/2019 §175.
154 Decreto 1165/2019, §171.
155 Decreto 925/2013 §14.

17.6. Acuerdos de libre comercio

Colombia tiene actualmente 18 acuerdos de libre comercio en vigor, entre los que se incluyen, entre otros, acuerdos con varios países latinoamericanos, los Estados Unidos de América, Canadá y la Unión Europea. Aunque estos acuerdos difieren en los detalles de la normativa específica que contienen, la estructura de la mayoría de ellos es bastante similar.

Los TLC se dividen en capítulos, cada uno de los cuales regula un área concreta que afecta al comercio. Algunos de los capítulos principales regulan: (i) el trato nacional y el acceso al mercado, estableciendo las normas principales para el acceso al mercado de las mercancías y los calendarios de eliminación de aranceles; (ii) las normas de origen, estableciendo normas para considerar el origen de un producto; (iii) las cuestiones comerciales tradicionales, que comprenden normas sobre obstáculos técnicos al comercio y medidas sanitarias y fitosanitarias; (iv) Medidas comerciales correctivas: regulan las subvenciones, las salvaguardias y las medidas antidumping y compensatorias; (v) Inversiones: establecen la protección de las inversiones y el arbitraje internacional para resolver las controversias en materia de inversiones en el marco del TLC; (vi) Comercio de servicios: liberalizan el acceso al mercado de los servicios; y (vii) Propiedad intelectual: prevén una mayor protección y regulación de la propiedad intelectual. En algunos de estos TLC también se tratan otras cuestiones, como la contratación pública, el trabajo y el medio ambiente.

Es importante tener en cuenta que cada TLC difiere en la regulación específica de los temas mencionados. Por ejemplo, los calendarios de eliminación de aranceles varían para cada TLC, al igual que las normas de origen, los calendarios de liberalización de los servicios y la mayoría de las normas y procedimientos establecidos en cada acuerdo.

17.7. Regímenes aduaneros seleccionados disponibles para la importación

Además del régimen de importación ordinario, existen diversos regímenes aduaneros especiales para las importaciones de M&E. Los aranceles y el IVA aplicables varían en función del régimen aplicable.

Tanto el régimen de importación ordinario como el temporal están disponibles para las importaciones de M&E, ya sean arrendadas, en depósito gratuito o aportadas en especie a una empresa o sucursal colombiana. Las M&E compradas solo pueden importarse a través del régimen de importación ordinario. A continuación, se describen algunas de las características de los diferentes regímenes de importación.

Tengan en cuenta que, desde agosto de 2019, está en vigor un nuevo Estatuto Aduanero que introdujo algunos cambios en los regímenes de importación que se describen a continuación.

17.7.1. Régimen de importaciones ordinarias e

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio colombiano sin restricciones[156]. Tras la nacionalización, se requiere el pago íntegro de los aranceles aduaneros y el IVA de importación. A efectos de divisas, estas importaciones pueden ser reembolsables o no reembolsables. Las importaciones no reembolsables requieren una licencia de importación.

17.7.2. Régimen de Importaciones Temporales de Larga Duración

Se aplica a los M&E y repuestos que figuran como "bienes de capital" en la normativa aplicable. Este régimen se utiliza cuando se prevé que los bienes importados temporalmente permanezcan en Colombia durante un período comprendido entre 10 meses y 5 años. En circunstancias especiales, la autoridad aduanera tiene la facultad de aprobar un período de importación más largo. Durante el

156 Decreto 1165/2019, §173-192.

período de importación, el pago de los aranceles aduaneros y el IVA de importación se aplazará, siendo pagaderos en cuotas iguales cada seis meses.

Es importante tener en cuenta que el valor de los aranceles aduaneros y el IVA de importación deben calcularse en el momento de la nacionalización temporal y que la declaración de aduana debe presentarse dentro del plazo de un mes mencionado anteriormente. Independientemente de que la Autoridad Aduanera apruebe una prórroga de la importación, los aranceles aduaneros y el IVA deben pagarse dentro del plazo inicial de 5 años.

El importador deberá presentar una garantía de cumplimiento, que garantice el pago en caso de incumplimiento o retrasos[157]. Para efectos cambiarios, la importación temporal puede ser reembolsable o no reembolsable. Las importaciones no reembolsables requieren una licencia de importación. Al vencimiento del plazo, el importador puede reexportar o nacionalizar las mercancías sin pagar ningún importe adicional en concepto de aranceles aduaneros o IVA de importación[158] .

17.7.3. Régimen de importaciones temporales a largo plazo para equipos arrendados

Las normas de este régimen son similares a las explicadas anteriormente. No obstante, dado que los pagos de arrendamiento se tratan como pagos de deuda externa a efectos de divisas, las importaciones deben tratarse como no reembolsables. Además, este régimen permite la sustitución de las mercancías importadas inicialmente y la importación de las piezas de repuesto correspondientes (si las hubiera)[159] .

17.7.4. Importaciones temporales a corto plazo

Este régimen se aplica a mercancías específicas que se utilizarán para determinadas actividades que no durarán más de seis meses[160]. El servicio de aduanas puede autorizar una prórroga de tres meses. Al expirar el período de importación autorizado, las mercancías deben reexportarse, o el importador debe solicitar un régimen de importación a largo plazo; de lo contrario, las mercancías se confiscarán y/o se impondrá una multa.

17.8. Zonas francas

Colombia cuenta con un atractivo régimen de ZF que deben estudiar detenidamente los importadores e inversionistas interesados en operar en Colombia. Además de las ventajas logísticas de operar en una ZF, el régimen colombiano de ZF implica, entre otros, los siguientes beneficios: (i) no se aplican aranceles aduaneros ni IVA a la importación sobre la "introducción" de mercancías extranjeras en la ZF; (ii) los usuarios cualificados de la ZF están sujetos a un tarifa especial de IRC del 20% (en lugar del 35%)[161] ; y (iii) si se cumplen los requisitos legales, la venta de mercancías del resto del territorio a usuarios de la ZF, que fueron adquiridas para desarrollar su objeto social, está exenta de IVA[162] .

El régimen de precios de transferencia es aplicable entre los usuarios de la ZF y los contribuyentes relacionados ubicados en Colombia (fuera de la ZF).

157 Decreto 1165/2019 §205.
158 Decreto 1165/2019 §214.
159 Decreto 1165/2019 §211.
160 Decreto 1165/2019 §201-202.
161 Estatuto Tributario Colombiano §240-1.
162 Estatuto Tributario Colombiano §481(e).

Para acceder a la tarifa especial del IRC del 20 %, la Reforma Tributaria de 2022 estableció que las entidades ubicadas en una ZF deben formular un plan de internacionalización[163]. Este plan debe esbozar los objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza dentro del territorio aduanero nacional, así como otros ingresos obtenidos por el usuario industrial no relacionados con el desarrollo de su actividad principal. La Corte Constitucional aclaró que esta disposición solo se aplica a los contribuyentes que no hubieran cumplido los requisitos para acceder a la tarifa del 20% antes del 13 de diciembre de 2022[164].

17.8.1. Régimen especial de importaciones "Plan Vallejo"

Tras cumplir determinados requisitos, en virtud del "Plan Vallejo"[165], las materias primas y otras mercancías pueden importarse temporalmente sin que se apliquen aranceles aduaneros y disfrutando de un trato preferencial en materia de IVA. Tanto las actividades agrícolas como las de servicios pueden acogerse al "Plan Vallejo"[166].

17.8.2. Sociedades comercializadores internacionales

La calificación como Sociedad Comercializadora Internacional está disponible para aquellas sociedades cuyo objeto principal sea la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior[167]. En este sentido, una Sociedad Comercializadora Internacional puede comprar o adquirir bienes en el mercado nacional mediante la emisión de un certificado al vendedor, sin pagar el IVA correspondiente, siempre y cuando estos productos se exporten dentro de los 6 meses a partir de la fecha de emisión del certificado correspondiente[168].

Para obtener esta calificación, la sociedad debe acreditar un patrimonio neto mínimo, proporcionar una garantía y no haber sido objeto de sanciones tributarias o aduaneras durante los 5 años anteriores a la presentación de la solicitud, entre otros requisitos

163 Estatuto Tributario Colombiano §240-1(6).
164 Corte Constitucional. Sentencia C-384/2023.
165 Decreto-Ley 444/1967, artículos 172-174.
166 Resolución 1860/1999.
167 Decreto 1165/2019, §65-74.
168 Estatuto Tributario Colombiano §481(b) y Decreto 1165/2019 §68(2).

COSTA RICA
FACIO & CAÑAS
FAYCATAX

Facio&Cañas

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.fayca.com
+506 2105-3609 | + 506 2221-2333
Sabana Business Center, 11th floor.
City, Country: San Jose, Costa Rica

SOCIOS DE CONTACTO:

Adrián Torrealba
atorrealba@fayca.com

José María Oreamuno Linares
joreamuno@fayca.com

Erik Ramírez
eramirez@fayca.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Empresas	30%
Impuesto sobre la renta pasiva: (intereses, alquileres, regalías)	15%
Impuesto sobre las ganancias de capital:	15%
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	30%
Impuesto sobre dividendos:	15 %
Retención fiscal sobre:	
Intereses:	15%
Regalías:	25%
Asesoramiento técnico o administrativo	25%
Cualquier otra remesa al extranjero no regulada en los artículos 49, 50 y 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, generada a partir de ingresos de origen costarricense	30%
Importaciones:	pueden aplicarse tipos impositivos aduaneros
Servicios laborales (obligación de los empleados):	10,67%
Plazo de compensación de pérdidas fiscales para el impuesto sobre sociedades:	limitado a 3 años (cualquier actividad económica) o 5 años (agricultura)
Plazo de retroactividad de las pérdidas fiscales por pérdidas de capital según el capítulo XI del ITL:	12 meses
Normas sobre precios de transferencia:	Aplicables
Reorganizaciones exentas de impuestos (impuesto de sociedades e IVA):	Fusiones, escisiones. Debe cumplirse el requisito de finalidad comercial válida.
IVA sobre las ventas de bienes:	13 %
IVA sobre los servicios:	13 %
IVA sobre las importaciones:	13 %
Agricultura, exportaciones, zona de libre comercio (exento de IVA)	
Impuesto sobre el patrimonio (activos):	No aplicable
Impuesto de timbre (documental):	Tipos programados
Impuesto sobre los débitos bancarios (transferencias) Tipo impositivo	No aplicable
Tipos impositivos de los gobiernos locales:	Varía en cada municipio
Impuesto sobre actividades industriales:	Varía en cada municipio
Impuesto sobre las actividades comerciales:	Varía en cada municipio
Impuesto sobre los servicios:	No aplicable
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales:	0,25 %
Impuestos sobre otros bienes inmuebles:	Tasas aplicables en el Registro Nacional, a efectos de registro.
Impuestos especiales:	3%-5 %
Plazo de prescripción	4 años y 10 años, dependiendo de algunas circunstancias.
Plazo de conservación de la información contable y fiscal	5 años

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta de las sociedades (CIT)

El tipo impositivo general del IRD para las entidades costarricenses, incluidas las sucursales costarricenses de empresas extranjeras, es del 30 %. A efectos del impuesto sobre la renta de las sociedades únicamente, existen cuatro tipos preferenciales del 20 %, 15 %, 10 % y 5 % en función de los ingresos brutos.

1.1.2. Base imponible del IRD

A efectos del impuesto sobre sociedades, todos los ingresos derivados de la actividad económica lucrativa (actividad empresarial) y generados por los ingresos de origen CR están sujetos al impuesto sobre la renta, salvo que la ley los excluya de la base imponible. El resultado es la renta bruta imponible, de la que se deducen los costes y gastos. El resultado tras la deducción es la renta neta imponible. El resultado de aplicar el tipo impositivo del 30 % es la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta; si durante el año el contribuyente ha tenido que pagar anticipos del impuesto de sociedades, estos pueden deducirse del gasto por impuesto de sociedades.

1.1.3. Deducciones

Como regla general, todos los costes y gastos son deducibles siempre que estén relacionados, sean proporcionales y sean necesarios para la actividad generadora de ingresos. Los costes o gastos relacionados con ingresos excluidos y/o exentos no son deducibles, y la falta de un reparto adecuado podría dar lugar a un rechazo proporcional de los costes y gastos deducibles totales. Algunos costes y gastos están limitados a topes cuantitativos, por ejemplo, los derechos de autor y las tasas técnicas entre una sucursal y la sede central en el extranjero.

Se deben aplicar las normas sobre precios de transferencia.

1.1.4. Amortización

La depreciación de los activos fijos tangibles es deducible. El plazo de depreciación varía en función del activo. Los métodos permitidos son el método lineal y el método de la suma de los dígitos del año.

1.1.5. Rentas pasivas y capital

Renta pasiva

Supongamos que el contribuyente no realiza una actividad lucrativa. En ese caso, no hay empleados, oficinas abiertas, y al final no tiene actividad comercial. Si obtiene ingresos por alquileres de inmuebles o vehículos, regalías por activos intangibles e intereses, están sujetos al impuesto sobre la renta del capital.

Por el alquiler de los bienes inmuebles, el contribuyente puede deducir el 15 % de los ingresos brutos y pagar impuestos sobre el 85 % de dicha base, siendo el tipo impositivo del 15 %.

En el caso de los ingresos por intereses, los alquileres de vehículos y los derechos de uso de los activos intangibles, se aplicará un tipo impositivo del 15 % sobre los ingresos totales.

Ganancias de capital

En el mismo contexto de la actividad no lucrativa, si el contribuyente obtiene ingresos por la venta de los activos y se produce un cambio en su patrimonio neto, la ganancia generada será imponible y la pérdida deducible de otras ganancias evaluadas. El tipo impositivo será del 15 % sobre la diferencia entre el precio de venta y el coste de adquisición.

1.1.6. Precios de transferencia

La legislación costarricense aprobó:

- Normas para identificar a las partes vinculadas.
- Introducción Métodos de la OCDE y sexto método (bienes comercializados internacionalmente).
- Análisis funcional y comparabilidad.
- Documentación (estudios sobre precios de transferencia).
- Acuerdos previos (APAS)
- País por país

1.1.7. Ajustes por inflación

Costa Rica no cuenta con mecanismos de ajuste por inflación. Es probable que se produzca una revalorización de los activos tangibles sujetos al régimen de ganancias de capital, que se utilizará como coste deducible.

1.1.8. Pérdidas fiscales por Arrastre / Retroactividad

Una actividad económica costarricense o el contribuyente agrícola pueden trasladar sus pérdidas por un plazo máximo de 3 o 5 años fiscales, respectivamente. No existe la posibilidad de trasladarlas a años anteriores.

Las pérdidas fiscales pueden deducirse de los ingresos netos del contribuyente para el año fiscal de la deducción (y están limitadas por estos). Por lo tanto, una deducción por pérdidas fiscales no puede generar más pérdidas fiscales.

Las pérdidas fiscales no pueden transferirse a otros contribuyentes (ni siquiera a los accionistas), salvo en los casos de reorganizaciones, como una fusión. Costa Rica no regula específicamente las escisiones.

Esta deducción solo se permite cuando la pérdida fiscal se deriva de una actividad generadora de ingresos normalmente sujeta a impuestos según las normas generales del impuesto sobre la renta. Si la pérdida fiscal carece de ese nexo, es decir, si está relacionada con una actividad generadora de ingresos no sujeta a impuestos o exenta, entonces el contribuyente no puede deducir la pérdida.

En el régimen de ganancias de capital, las pérdidas de capital se aplican con un mecanismo de retroactividad.

1.1.9. Tratamiento fiscal del arrendamiento financiero

Como regla general, los activos arrendados deben registrarse en los libros del arrendatario como un activo y, además, su valor también debe registrarse como un pasivo. La parte de los pagos del arrendamiento correspondiente al principal reduce el pasivo registrado, mientras que la parte correspondiente a los intereses es un gasto deducible. El arrendatario tendrá derecho a deducir la depreciación o amortización del activo, siempre que este sea depreciable o amortizable. Por el contrario, el arrendamiento operativo se considera un contrato de alquiler normal y el arrendatario sumaría el importe total de los pagos recurrentes.

Según las NIIF, los contratos de arrendamiento (con opción de compra) se registran como contabilidad de activos (NIIF 16). Los efectos de esta operación corresponden al registro fiscal como un gasto por el importe del pago o la deuda del arrendamiento.

1.2. Pago y presentación

El ejercicio fiscal ordinario abarca el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Todos los contribuyentes deben cumplir un plazo de presentación de dos meses y quince días tras el cierre del ejercicio fiscal correspondiente.

Existen cuotas o pagos parciales calculados sobre la base del promedio del impuesto sobre la renta de los últimos tres años, y cualquier exceso de dichas cuotas sobre la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta constituye una cuenta cobrable por parte del contribuyente.

1.3. Intereses y sanciones por impuestos impagados o pagos atrasados

Los impuestos impagados están sujetos a intereses de demora que se calcularán al tipo oficial fijado cada año por las Administraciones Tributarias, de acuerdo con los tipos de interés bancarios, y a una sanción del 1 % mensual que podrá alcanzar hasta el 20% de la deuda tributaria correspondiente.

Los errores sin malicia estarán sujetos a una sanción del 50 % del importe impagado, mientras que las omisiones o errores con mala intención incurrirán en multas del 100 % por lo que se denomina «conducta grave» y del 150 % por lo que se denomina «conducta muy grave».

1.4. Impuesto sobre los dividendos/Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

Existe una retención fiscal del 15 % sobre los dividendos y los beneficios de sucursales remitidos al extranjero a entidades o personas físicas extranjeras no domiciliadas.

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención fiscal

Cuando los ingresos procedentes de Costa Rica se remiten al extranjero a un beneficiario que es una persona física o jurídica extranjera no domiciliada, el pago debe estar sujeto a un impuesto de retención.

1.5.1.1. Dividendos

Véase 1.4.

1.5.1.2. Regalías

Los pagos de regalías están sujetos a un impuesto de retención del 25 % sobre las remesas al extranjero.

1.5.1.3. Servicios técnicos, administrativos u otros servicios de asesoramiento

Ya sea que se presten en Costa Rica o en el extranjero por una parte no domiciliada, los servicios de asesoría están sujetos a un impuesto de retención del 25 % sobre las remesas al extranjero. Algunos de estos servicios profesionales no estarían sujetos a impuestos si no se tratara de asesoría técnica y se prestaran desde el extranjero.

1.5.1.4. Otros servicios

Si se prestan desde el extranjero y no pueden considerarse servicios de asesoramiento, no se aplica ninguna retención fiscal. Si los servicios se prestan en Costa Rica, se aplicarán retenciones del 10 %

(trabajo), 25 % (profesionales) o 30 % (genéricos). (Existen otras tasas específicas para determinados servicios, como el transporte o las comunicaciones, o las primas de seguros).

1.5.1.5. Pagos de intereses por arrendamiento

Los pagos de intereses están sujetos a una tasa de retención del 15 %, salvo que se apliquen algunas exenciones, como los préstamos con un banco de primer orden no domiciliado o los intereses pagados en relación con las importaciones. El pago de arrendamiento financiero, normalmente vinculado a la importación de bienes o activos, está exento, y el arrendamiento ordinario está sujeto a una tasa impositiva del 15 %.

1.5.1.6. Reembolsos de capital

Los reembolsos de capital que no correspondan a distribuciones de dividendos o beneficios no son ingresos imponibles para el accionista extranjero. Por lo tanto, no se deben aplicar retenciones fiscales.

1.5.1.7. Paraísos fiscales

Costa Rica tiene un trato especial con los países que no cooperan en materia fiscal, por ejemplo, los gastos pagados en esos países no son deducibles en el impuesto sobre la renta, pero existe la posibilidad de demostrar la realidad del gasto.

1.5.1.8. Convenios fiscales

En materia de fiscalidad internacional, Costa Rica solo tiene en vigor un acuerdo para eliminar la doble imposición, concretamente el firmado con el Reino de España, ratificado por la Ley 8888 de 2010, que entró en vigor el 1 de enero de 2011, aunque se había firmado en marzo de 2004.

El 13 de febrero de 2014 se firmó un tratado con Alemania, cuya ratificación se produjo mediante la Ley 9345 del 2 de febrero de 2016. Los efectos del DTA comienzan el 1 de enero de 2017.

Se firmó un tratado con México, que fue ratificado por la Ley 9644, que entró en vigor el 21 de abril de 2019, y se ratificó un tratado con los Emiratos Árabes Unidos mediante la Ley 9963, que entró en vigor el 9 de junio de 2021.

Además, se firmó un Convenio Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y la Trasferencia de Ganancias, que posteriormente fue ratificado por la Ley 9751 el 1 de enero de 2021.

1.5.2. Acuerdos de intercambio de información fiscal

Costa Rica tiene acuerdos de intercambio de información vigentes con los siguientes países: Argentina, Australia, Canadá, Corea del Sur, Estados Unidos, Guernsey, Italia, Francia, Holanda, México y Centroamérica.

Además, ha firmado tratados con Dinamarca, Ecuador, Islandia, Islas Feroe, Finlandia, Groenlandia, Noruega, Suecia y Sudáfrica.

Incluye el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre Administraciones Tributarias y Aduaneras.

2. Impuesto sobre el valor agregado (IVA)

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Tipos impositivos

El tipo general del IVA es del 13 %. Existe un tipo reducido del 4 % para los servicios sanitarios privados y la compra de billetes de avión, del 2 % para los medicamentos, la educación privada y los seguros personales, y del 1 % para los bienes incluidos en la lista de necesidades básicas .

También existen algunas exenciones del IVA para entidades públicas específicas de ámbito nacional o local.

2.1.2. Operaciones sujetas a impuestos

Venta de bienes y prestación de servicios.

2.1.3. Base imponible

Por regla general, la base imponible es el precio o valor de los bienes o servicios.

Hay casos en los que un determinado elemento debe excluirse de la base imponible y/o casos que deben analizarse individualmente.

2.1.4. IVA deducible

Por regla general, el contribuyente del IVA tiene derecho a deducir del IVA a pagar todo el IVA pagado a sus proveedores por los bienes muebles tangibles comprados o importados y por los servicios contratados, si constituyen un coste o gasto de la actividad generadora de ingresos del contribuyente.

El IVA pagado en la adquisición de bienes que se convertirán en activos fijos para el comprador es deducible en la cuenta del IVA.

2.2. Incentivos selectivos del IVA

La ley del IVA no incluye incentivos selectivos.

2.3. Pago y presentación

El IVA tiene un período impositivo de un mes. Por lo tanto, el impuesto debe calcularse y la declaración del IVA debe presentarse mensualmente. La declaración del IVA debe presentarse y estar completa en la fecha de presentación, 15 días naturales después del cierre del período mensual.

3. Otros impuestos

3.1. Impuestos sobre la propiedad

Existen impuestos nacionales sobre los bienes inmuebles y los vehículos de acuerdo con las leyes correspondientes. El impuesto sobre bienes inmuebles tiene un tipo impositivo del 0,25 %. El impuesto sobre los vehículos de motor oscila entre aproximadamente 25 dólares estadounidenses y el 3,5 % del valor de mercado del vehículo. La base imponible en el caso de los bienes inmuebles es el valor registrado de la propiedad en el municipio. Estos impuestos se pagan anualmente.

3.2. Impuesto sobre la industria, el comercio y los servicios

Se trata también de un impuesto municipal aplicable a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas en el territorio de dicho municipio. La base imponible suele ser los ingresos brutos percibidos por el contribuyente y derivados de la actividad realizada en dicha localidad, aunque algunos municipios utilizan una combinación de ingresos brutos y netos. El tipo impositivo varía según cada uno de los 81 municipios. El impuesto se suele pagar anualmente.

3.3. Impuesto de timbre

Se trata de un impuesto documental aplicable a una lista de efectos en Costa Rica o para Costa Rica, con tasas programadas. La base imponible es el importe total de las contraprestaciones acordadas en el documento, salvo que la ley indique lo contrario. Existen varias exenciones a este impuesto, que deben verificarse en función de los diferentes tipos de documentos.

3.4. Impuesto de registro

El registro de actos y documentos en el Registro Nacional de la Propiedad está sujeto a impuestos de registro que varían según una clasificación programada. La base imponible es el importe del precio o contraprestación que figura en el documento.

3.5. Impuesto de sociedades. Anual

Costa Rica ha aprobado un impuesto anual para todas las entidades corporativas registradas en Costa Rica.

3.6. Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de los Programas de Vivienda

El Gobierno de Costa Rica introdujo en 2014 un impuesto de lujo sobre las viviendas valoradas en más de 121 millones de colones (moneda local). El impuesto también se conoce como «Ley Impuesto Solidario Para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda». El impuesto de lujo se paga además de los demás impuestos sobre la propiedad existentes.

La declaración del impuesto de lujo sobre viviendas debe presentarse cada tres años, pero se paga cada año en enero.

4. Régimen aduanero Aspectos generales

4.1. Derechos de aduana

Además del IVA a la importación, las importaciones también están sujetas a derechos de aduana que oscilan entre el 5 % para la mayoría de los productos y la aplicación de un tipo cero a determinados productos en el contexto de los tratados de libre comercio de Costa Rica.

4.2. Base imponible

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de los bienes, mientras que el IVA de importación se calcula sobre el valor CIF correspondiente a los derechos de aduana.

4.3. Precios de transferencia

Las normas de valoración aduanera siguen el código de valoración del GATT (1994). El departamento de la Administración de Aduanas tiene la autoridad para gestionar una base de datos de valoración. Las normas o

evaluaciones de precios de transferencia no se aplican a las valoraciones de los derechos de aduana.

4.4. Presentación y pago

Se debe presentar una importante declaración de impuestos tras la nacionalización de la mercancía, y todos los trámites de importación deben realizarse a través de un agente de aduanas autorizado.

4.5. Regímenes arancelarios seleccionados disponibles

4.5.1. Régimen de importación ordinaria

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio costarricense. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

4.5.2. Régimen de importación temporal

Este régimen permite la suspensión del pago de los impuestos de importación por un plazo ordinario de un año y se aplica a las mercancías que no están sujetas a transformación física. Este régimen no requiere la suscripción de una garantía.

4.5.3. Régimen de mejora activa

Este régimen permite la suspensión de los impuestos de importación y se aplica a las mercancías sujetas a transformación física dentro del territorio costarricense y requiere la suscripción de una garantía.

4.5.4. Régimen de mejora pasiva

Este régimen permite la exportación temporal de mercancías para su transformación física fuera del territorio costarricense.

4.5.5. Régimen de devolución de derechos

Este régimen permite el reembolso de los impuestos pagados por la importación de materias primas utilizadas en el proceso de fabricación de mercancías destinadas a la exportación, siempre que la exportación se realice en el plazo de un año a partir de la importación de las materias primas.

4.5.6. Régimen de zona franca

Este régimen facilita el funcionamiento de las empresas orientadas a la exportación financiadas con capital extranjero directo. Ofrece exenciones y beneficios fiscales en materia de IVA e impuestos sobre la renta, siempre que se cumpla con un contrato firmado con las autoridades competentes del Ministerio de Comercio Exterior.

5. Impuestos sobre la nómina/contribuciones sociales

5.1. Sistemas de seguridad social

La Caja Costarricense del Seguro Social gestiona y opera el Sistema de Seguridad Social y el Sistema Nacional de Salud. Estos sistemas proporcionan servicios y prestaciones relacionados con el tratamiento de enfermedades (atención sanitaria), sistemas de discapacidad y pensiones, vejez, maternidad y seguro de fallecimiento. Los tributos de la Seguridad Social se aplican a los empleadores y a los empleados. Los

tributos se basan en los salarios mensuales, con una tasa del 26,50 % para el empleador y del 10,50 % para el empleado, sin tramos ni límites máximos en las cantidades gravadas.

5.2. Contribuciones de jubilación

La Ley de Protección Laboral N.º 7938 (16 de febrero de 2000) creó una contribución adicional del empleador (3 % del salario mensual del empleado) que se aplica durante toda la vigencia del contrato de trabajo y no tiene un límite máximo ni una duración determinada. Dichas contribuciones del empleador se depositan en el Fondo de Capitalización Laboral a nombre del empleado específico, financiando a partes iguales una pensión complementaria obligatoria y un fondo de ahorro. La Administración de la Seguridad Social de Costa Rica recauda estas contribuciones a través de un Sistema de Recaudación Centralizada.

5.3. Seguro de Riesgos Laborales

Este seguro obligatorio está cubierto por el Instituto Nacional de Seguros, de propiedad estatal, y cubre a toda la población activa. El empleador debe pagar el seguro de acuerdo con la tabla de primas actualizada por el Instituto Nacional de Seguros.

5.4. Incidencia en los salarios Deducibilidad

A efectos de los gastos deducibles del impuesto sobre la renta de las sociedades, la deducción de los salarios está condicionada a la correcta aplicación del impuesto sobre la renta de los salarios y las cotizaciones a la Seguridad Social.

6. Cambios en la Legislación Aplicables desde 2024

6.1. Reformas y Adiciones a la Resolución DGT-R-46-2014 sobre la Obligación de Presentar Estados Financieros Auditados por un Contador Público Autorizado para Grandes Contribuyentes Nacionales

La Resolución MH-DGT-RES-0002-2024 reformó varios artículos de la Resolución DGT-R-46-2014. Ahora exige que los contribuyentes, independientemente de su régimen tributario, que estén clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales —incluidos aquellos exentos del impuesto sobre la renta— presenten, previa solicitud de la Administración Tributaria durante procedimientos de control, informes de estados financieros auditados elaborados por un Contador Público Autorizado independiente. Este contador debe ser ajeno a la empresa y cumplir con los criterios de independencia establecidos.

Además, los estados financieros auditados deben presentarse en español, en moneda nacional (colones costarricenses), y acompañados de una serie de documentos especificados en la resolución.

6.2. Adiciones y Reformas al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Decreto Ejecutivo N.º 41779-H añadió los incisos l), 37) y 38) al artículo 1 ("Definiciones"), introduciendo los conceptos de "Actividad Financiera Lucrativa", "Transacción en Efectivo" y "Transacción a Crédito".

También se añadió el artículo 40 bis al reglamento, referente a la "Determinación, Liquidación y Pago del IVA en Ventas a Crédito".

Asimismo, se reformaron artículos relacionados con la base imponible para la venta de bienes, la prestación de servicios y las obligaciones de los contribuyentes.

6.3. Reforma del Artículo 106 quáter del Código Tributario (CNPT)

El Decreto N.º 10488 reformó el artículo 106 quáter del CNPT, que regula el procedimiento para solicitar información financiera para el intercambio con otras jurisdicciones bajo acuerdos internacionales.

6.4. Derogación de la Obligación de Presentar AMPO

La Resolución MH-DGT-RES-0015-2024 derogó la obligación de presentar información mediante la herramienta conocida como Análisis Multifuncional Programado y Objetivo (AMPO), dejando sin efecto las resoluciones DGT-R-30-2014 y DGT-R-54-2017.

7. Nuevas Leyes Aplicables desde enero de 2024

7.1. Selección Objetiva y Criterios de Riesgo para Actividades de Supervisión, Verificación y Monitoreo del CRS en 2024

La Resolución MH-DGT-RES-0019-2024, con fecha del 12 de agosto de 2024, estableció los criterios de selección objetiva para la planificación y ejecución de actividades de supervisión, verificación y monitoreo relacionadas con el informe anual del Estándar Común de Reporte (CRS) por parte de las instituciones financieras sujetas a reporte.

7.2. Reglamento de la Ley N.º 10286 sobre Regímenes de Exoneración Fiscal – Decreto N.º 44684

Este reglamento, vigente desde el 4 de octubre de 2024, regula los procedimientos para otorgar y controlar el uso y destino de los regímenes de exoneración fiscal bajo la supervisión de la Dirección General de Hacienda. También establece el régimen sancionador aplicable.

Para gestionar las exoneraciones, todos los posibles beneficiarios deben presentar sus solicitudes a través del sistema EXONET, cumpliendo con todos los requisitos establecidos por la Dirección General de Exoneraciones (DGE).

7.3. Reglamento sobre Factura Electrónica para Fines Tributarios – Decreto N.º 44739-H

Vigente desde el 8 de noviembre de 2024, este reglamento regula el uso de facturas electrónicas autorizadas por la Administración Tributaria, las cuales deben ser utilizadas por los contribuyentes que realicen actividades económicas.

Este reglamento derogó el Decreto Ejecutivo N.º 41820-H del 19 de junio de 2019, anteriormente conocido como el Reglamento sobre Factura Electrónica para Fines Tributarios.

REPÚBLICA DOMINICANA PELLERANO & HERRERA

P&H PELLERANO & HERRERA

FIRMA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.phlaw.com
(809) 541-5200
Address: 1019 Abraham Lincoln Avenue, Federico Pages More Building, 5th Floor, National District
Santo Domingo of Guzman, Dominican Republic

CONTACTO:

Ricardo Pellerano
r.pellerano@phlaw.com

Carolina Leon
c.leon@phlaw.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tasas impositivas a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	27 %
Impuesto sobre las ganancias de capital:	27 %
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	27 %
Impuesto sobre dividendos:	10 %[1]
Impuesto sobre las ventas locales de las empresas de la zona franca:	3,5 %[2]
Impuesto sobre bienes y activos personales:	1 %[3]
Retención fiscal sobre:	
Intereses:	10
Regalías:	27
Otros servicios:	27 %
Importaciones:	0
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	5 años
Normas sobre precios de transferencia:	Normas sobre precios de transferencia para grupos económicos[4]

1 Las sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras deberán retener y pagar el mismo tipo impositivo al remitir los beneficios a su empresa matriz en el extranjero.

2 Cuando las empresas de zonas francas transfieren bienes o servicios a una persona física o jurídica residente en la República Dominicana, no clasificada en virtud de la Ley 8-90 sobre zonas francas, estos están sujetos a un tipo impositivo del 3,5 % sobre el valor de las ventas brutas realizadas en el mercado local. Las zonas francas comerciales están sujetas a un tipo impositivo del 5 % sobre las ventas brutas.

3 Para las entidades residentes en la República Dominicana, este tipo se aplica al valor total de los activos, incluidas las propiedades inmobiliarias, tal y como se refleja en el balance de los contribuyentes, sin ajustar por la inflación y después de aplicar la deducción por depreciación, amortización y reservas para cuentas incobrables. Para las personas físicas y los fideicomisos residentes en la República Dominicana, este tipo se aplica a la suma total de sus bienes inmuebles, siempre que supere el umbral establecido de 10,19 millones de pesos dominicanos (aproximadamente 166 000 dólares estadounidenses). Este impuesto no se aplica a lo siguiente: inversiones en acciones realizadas en otras empresas, terrenos situados en zonas rurales, instalaciones fijas para la explotación agrícola e impuestos anticipados, viviendas y sus terrenos, siempre que sean propiedad de personas mayores (mayores de 65 años) y sean su única propiedad; pensionistas.

4 A fin de establecer los precios de transferencia entre entidades relacionadas, los ingresos de origen dominicano de las sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en el país se determinarán sobre la base de los resultados reales obtenidos de sus operaciones en la República Dominicana. El Decreto N.º 78-14, sobre Precios de Transferencia (PT), regula el orden de prioridades de los diferentes métodos de valoración que rigen los precios de transferencia, así como la obligación de presentar la declaración informal de PT («DIOR», por sus siglas en español) de las transacciones con partes relacionadas o afiliadas. Asimismo, se tendrán en cuenta las hipótesis establecidas en el Decreto N.º 256-21. En ese sentido, las entidades locales con operaciones entre empresas que no superen el umbral establecido de 12 193 981,70 pesos dominicanos (aproximadamente 199 902,00 dólares estadounidenses) para 2024, están exentas de la preparación de un informe maestro o un informe de TP, pero seguirán estando obligadas a presentar la DIOR en un plazo de 180 días a partir del cierre del ejercicio. A partir de enero de 2025, la Autoridad Tributaria Dominicana exigirá los Informes País por País, mediante los cuales un grupo multinacional informará sobre la distribución mundial de sus beneficios y los impuestos sobre los beneficios pagados, así como los indicadores de la ubicación de las actividades económicas en las jurisdicciones en las que opera el grupo multinacional. Esto se aplicará a los grupos con ingresos consolidados iguales o superiores a 38 800 000 000,00 DOP (aproximadamente 622 950,00 USD) de conformidad con la Norma General n.º 08-21.

Impuesto sobre el valor añadido (IVA o ITBIS)[5]	
Ventas locales de bienes:	18 %[6]
Servicios:	18 %[7]
Importaciones:	18 %
Impuesto especial	
Combustible	Importes específicos por galón
Operaciones financieras	0,0015[8]
Productos alcohólicos	0,5 %-75,5[9]
Productos del tabaco (cigarrillos)	Importes específicos por paquete de cigarrillos[10]
Servicios de telecomunicaciones	10
Seguros en general	16
Otros bienes establecidos en la Ley 11-92[11]	
Ad valorem	
Hipotecas/transferencia de vehículos de motor	2%
Combustibles fósiles	16%
Productos del tabaco (cigarrillos)	20[12]
Transferencia de bienes inmuebles:	3 %
Derechos de aduana:	del 0 % al 40 %[13]

Impuestos según tratados:

Países	Intereses	Dividendos	Regalías
Canadá[14]	Hasta el 18 %[15]	Hasta el 18 %[16]	18
España	10	10	10

5 ITBIS son las siglas de «Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios».

6 Algunos productos están exentos del IVA, como los animales vivos, la carne cruda, los productos lácteos (excepto el yogur y la mantequilla), la leche, la miel, otros productos de origen animal, las semillas para plantar, la fruta sin procesar, el café, los cereales, los granos, la harina, las salchichas y el cacao.

7 Los siguientes servicios están exentos del IVA: financieros, seguros, transporte terrestre (personas y mercancías), electricidad/agua/recogida de basuras, alquiler de viviendas, salud, gimnasio, educación/cultura, funeraria, peluquería/barbería.

8 Se aplica un impuesto de 1,50 DOP por cada 1000 DOP al valor de los cheques o las transferencias bancarias, a menos que el cheque sea autoemitido o la transferencia se realice entre cuentas bancarias del mismo titular.

9 Se aplicará un porcentaje en función del porcentaje mínimo de alcohol por volumen (% ALC./VOL.).

10 60,13 DOP por un paquete de 20, 30,07 DOP por un paquete de 10.

11 Los productos sujetos a impuestos especiales son: artículos electrónicos (10-20 %), entre otros.

12 Porcentaje aplicable sobre el precio minorista.

13 Los acuerdos de libre comercio, como el DR CAFTA, CARICOM, entre otros, establecen aranceles aduaneros reducidos o nulos.

14 Dado que los tratados siguen las directrices de la OCDE, existe una cláusula de no discriminación en el tratado.

15 Actualmente es del 10 %, con el fin de evitar la discriminación con la legislación nacional.

16 Actualmente es del 10 % tanto según nuestra legislación nacional aplicable como según dicha cláusula de no discriminación.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Tasa del impuesto sobre la renta

El tipo impositivo anual general del impuesto sobre la renta de las sociedades para las entidades constituidas y/o registradas en la República Dominicana, incluidas las sucursales y los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, es del 27 %.

1.1.2. Base imponible

Todos los ingresos procedentes de fuentes nacionales están sujetos al impuesto sobre la renta, salvo que la ley los excluya de la base imponible. Los ingresos excluidos se restan de los ingresos brutos. El resultado es la renta bruta imponible, de la que se deducen todos los gastos incurridos para obtenerla. El resultado tras las deducciones es la renta neta imponible. Los ingresos exentos se restan, lo que da como resultado la base imponible a la que se aplica el tipo impositivo legal del 27 % para las sociedades. El resultado de aplicar el tipo impositivo del 27 % es el impuesto sobre la renta resultante, del que se restan los créditos fiscales aplicables para obtener la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta.

[+] Suma de todos los ingresos

[=] Ingresos brutos

[−] Gastos deducibles

[−] Ingresos exentos

[=] Ingresos netos imponibles (impuesto mínimo sobre la renta presunta)
[=] Base imponible

[*] Tipo impositivo del impuesto de sociedades del 27 % [=] Impuesto sobre la renta resultante

[−] Créditos fiscales

[=] Impuesto sobre la renta a pagar

[=] Impuesto sobre la renta a pagar

1.1.3. Deducciones

Las personas físicas o jurídicas no residentes que obtengan ingresos de origen dominicano a través de un establecimiento permanente están sujetas al impuesto sobre la renta total atribuible a dicho establecimiento, de conformidad con el Código Tributario Dominicano, independientemente de las normas específicas que puedan aplicarse. Sin embargo, el hecho de tener un establecimiento permanente no confiere automáticamente la condición de residente fiscal en el país.

Los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente tributan individualmente por cada operación generadora de ingresos que esté sujeta a tributación dominicana.

De conformidad con el artículo 287 del Código Tributario Dominicano, se aplican las siguientes normas:

Métodos de pago válidos para la deducibilidad:

Los contribuyentes que realicen pagos superiores a 50 000 DOP (aproximadamente 795 USD), respaldados por facturas con crédito fiscal, deben utilizar métodos de pago rastreables establecidos por el sistema bancario y financiero. No se permiten los pagos en efectivo para respaldar gastos deducibles o que reúnan los requisitos para obtener crédito fiscal. Este umbral puede ajustarse en función de las tasas de inflación publicadas por el Banco Central (Sólo gastos menores serían deducibles en efectivo. Para montos significativos se precisa un método de pago que tenga trazabilidad).

Deducibilidad de los gastos financieros: normas de subcapitalización:

Cuando los gastos relacionados con la deuda (por ejemplo, constitución, renovación o cancelación) generan ingresos imponibles para el prestamista en virtud de los artículos 306 y 306 bis del Código Tributario, la deducibilidad de dichos gastos es limitada. El importe deducible se determina en función de los límites aplicables establecidos en dichos artículos y también debe cumplir con el límite máximo del tipo de interés definido en el artículo 297 del mismo Código, independientemente de que el prestamista sea residente o no residente.

Ejemplo:

Entidad de crédito	Intereses	Retención (10 %)	Retención pagada	TET
ABC Bank of USA	225 000,00	10	22 500,00	10
ABC Bank de Panamá	350 000,00	10	35 000,00	25

Parte del gasto deducible

Parte del gasto deducible	Deducible	No deducible	Porcentaje de pérdida
10/27*225 000 =	83 333,00	141 667,00	63
25/27*350 000 =	324 074,00	25 926,00	7

Sin perjuicio de otras normas relativas a la deducción de intereses, el importe que se deducirá por dicho concepto no excederá el valor resultante de multiplicar el importe total de los intereses devengados en el ejercicio fiscal (I) por tres veces la relación existente entre el importe medio anual del capital contable (C) y el importe medio anual de todas las deudas (D) del contribuyente que devengan intereses (I*3(C/D)).

La relación máxima entre deuda y capital permitida a los contribuyentes es de 3:1, de conformidad con las normas de subcapitalización.

Ejemplo:

Gastos por intereses financieros	200 000,00
Capital social al inicio	300 000,00
Capital social al cierre	500 000,00
Capital social promedio	400 000,00
Deudas que generan intereses	
Pendiente al inicio	2 000 000,00
Pendiente al final	1 800 000,00
Promedio de la deuda	1 900 000,00

Límite de las deducciones	
Capital social / Deudas	21
Resultado final = (I*3(C/D)	126 315,79
Proporción deducible	63
Porcentaje no deducible	37

La limitación establecida en el artículo de referencia no se aplicará ni a las entidades del sistema financiero reguladas por la autoridad financiera y monetaria dominicana (ni a las entidades financieras extranjeras controladas en más del 90 % por dichas entidades locales) ni a los deudores de préstamos concedidos por dichas entidades.

Los intereses no deducidos en un período fiscal pueden trasladarse hasta 3 años a partir de la fecha en que se devengaron.

La deducción de los gastos de educación se aplicará siempre que el servicio haya sido efectivamente facturado por la entidad educativa con una factura fiscal válida con crédito fiscal hasta un máximo del 10 % de los ingresos gravados. No obstante, dicha deducción no podrá exceder el 25 % de la exención mínima establecida en el artículo 296 del Código Tributario de la República Dominicana.

También son deducibles:

- Las primas de seguros que cubren los riesgos de los bienes rentables;
- Agotamiento. En el caso de la explotación de un yacimiento mineral, incluidos los pozos de gas o petróleo, todos los costes relacionados con la exploración y el desarrollo, así como los intereses atribuibles al mismo, deben añadirse a la cuenta de capital. El importe deducible como amortización para el ejercicio fiscal se determinará mediante la aplicación del método de la unidad de producción a la cuenta de capital del yacimiento;
- Amortización de activos intangibles. El agotamiento del costo monetario de cada activo intangible, incluidos patentes, derechos de autor, dibujos, modelos, contratos y franquicias con una vida útil definida, debe reflejar la vida útil de dicho activo y el método de recuperación en línea recta;
- Cuentas incobrables. Las pérdidas derivadas de créditos incobrables, en cantidades justificables, o en cantidades separadas para crear un fondo de reserva para cuentas incobrables.
- Donaciones a instituciones dedicadas al bien público (caridad). La donación es deducible hasta el 5 % de la renta neta imponible;
- Gastos de investigación y experimentación.
- Pérdidas.
- Contribuciones a planes de pensiones y jubilación. Las contribuciones a planes de pensiones y jubilación aprobados de conformidad con la Ley promulgada para su regulación y las Normas de Aplicación de este impuesto, siempre que dichos planes se establezcan en beneficio de los empleados, hasta un 5 %
- del impuesto aplicable por ejercicio fiscal. No obstante, de conformidad con la Ley 87-01, todas las aportaciones a planes de pensiones y jubilación serán deducibles independientemente de dicho límite del 5 %; y
- Tratamiento de las personas físicas.

Los contribuyentes individuales, excepto los empleados, que realicen otras actividades, además de las de su negocio, tienen derecho a deducir de los ingresos brutos de dichas actividades, siempre que

los gastos hayan sido verificados como necesarios para obtener, mantener y conservar los ingresos imponibles.

Las personas físicas estarán sujetas a un tipo impositivo del 25 % cuando sus ingresos superen los 867 123,01 DOP; del 20 % cuando sus ingresos se sitúen entre 624 329,01 DOP y 867 123,00 RD; y del 15 % cuando oscila entre 416 220,01 DOP y 624 329,00 DOP. El umbral para la exención del impuesto sobre la renta es de hasta 416 220,00 DOP al año.[17] Esta escala, que suele ajustarse cada año en función de la inflación, no se ajustó en 2024.

Periodo	Exención de cotización	
	Anual	Mensual
1998	90 720,00	7560,00
1999	97 800,00	8150,00
2000	102 792,00	8566,00
2001	120 256,00	10 000,00
2002	125 256,00	10 438,00
2003	138 420,00	11 535,00
2004	197 470,00	16 455,83
2005	240 000,00	20 000,00
2006	257 280,00	21 440,00
2007	290 243,00	24 186,92
2008	316 017,00	26 334,75
2009	330 301,00	27 525,08
2010	349 326,00	29 110,50
2011	371 124,00	30 927,00
2012	399 923,00	33 326,92
2013	399 923,00	33 326,92
2014	399 923,00	33 326,92
2015	399 923,00	33 326,92
2016	409 281,00	34 106,75
2017	416 220,00	34 685,00
2018	416 220,00	34 685,00
2019	416 220,00	34 685,00
2020	416 220,00	34 685,00
2021	416 220,00	34 685,00
2022	416 220,00	34 685,00
2023	416 220,00	34 685,00
2024	416 220,00	34 685,00

17 Lo que equivale a unos ingresos mensuales de hasta 34 685,00 DOP.

1.1.4. Depreciación

A los efectos del Código Tributario de la República Dominicana, el concepto de activos amortizables se refiere a los activos utilizados en una empresa que pierden valor debido al desgaste, deterioro o desuso.

El importe permitido en un ejercicio fiscal para la deducción por depreciación de cualquier categoría de activos se determinará aplicando a una cuenta de activos, al final del ejercicio, el porcentaje aplicable a dicha categoría de activos.

Los activos amortizables deben pertenecer a una de las siguientes categorías:

Categoría 1: Los edificios y otros componentes estructurales utilizados para generar ingresos imponibles pueden deducirse a una tasa anual del 5 % y se calculan aplicando el coeficiente de depreciación a la base depreciable de cada activo individualmente.

Categoría 2: Automóviles y camiones ligeros de uso común, equipo y mobiliario de oficina, computadoras, sistemas de información y equipo de procesamiento de datos; pueden deducirse a una tasa anual del 25 % sobre el costo de adquisición o construcción de dichos activos, menos el IVA o el ITBIS que se haya pagado en la adquisición de un negocio.

Categoría 3: Cualquier otro activo depreciable podrá deducirse a una tasa anual del 15 % sobre el costo de adquisición o construcción de dicho activo, menos el IVA o ITBIS que se haya pagado en la adquisición de un negocio.

Los activos de la Categoría 2 y la Categoría 3 se registrarán en una cuenta conjunta y la depreciación se calculará multiplicando el coeficiente de depreciación por la base depreciable de su cuenta conjunta.

La adición inicial a una cuenta de activos por la adquisición de cualquier activo será su costo más los gastos de seguro, flete e instalación. La adición inicial a una cuenta de activos por un activo de construcción propia incluirá todos los impuestos, cargos, incluidos los derechos de aduana e intereses atribuibles a dicho activo por los períodos anteriores a su puesta en servicio.

Todos los activos amortizables cedidos en arrendamiento se amortizarán en función de su categoría: el 50 % para la categoría 2 y el 30 % para la categoría 3.

Como se indicó en la sección anterior, el agotamiento del costo monetario de cada activo intangible debe reflejar una vida útil definida de dicho activo y el método de recuperación en línea recta.

A elección del contribuyente, los gastos de constitución o registro de la entidad pueden deducirse en el año en que se incurran o capitalizarse, o amortizarse en un período no superior a cinco años.

1.1.5. Precios de transferencia

La República Dominicana cuenta con normas de precios de transferencia aplicables a las transacciones con empresas relacionadas. El principio general es que cuando los actos jurídicos entre una empresa local de capital extranjero y una persona física o jurídica domiciliada en el extranjero que la controla directa o indirectamente se considerarán, en principio, realizadas entre partes independientes cuando sus disposiciones se ajusten a las prácticas normales de mercado entre entidades independientes.

Las normas sobre precios de transferencia también se aplicarán cuando un residente realice transacciones comerciales o financieras con (i) un residente vinculado, o (ii) una persona física o jurídica domiciliada, organizada o ubicada en estados o territorios con paraísos fiscales o con bajos impuestos, sean estos vinculados o no.

Para determinar el precio o el importe de las operaciones entre partes vinculadas, se deben comparar las condiciones de las transacciones entre ellas con otras transacciones de naturaleza similar

realizadas entre partes independientes.

1.1.5.1. Métodos de valoración

A los efectos de determinar el precio de las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, se deberá elegir uno de los siguientes métodos:

a. Método del precio comparable no controlado (MPC);
b. Método del precio de reventa (MPR);
c. Método del coste adicional (MCA);
d. Método de beneficios comparables (CPM); y
e. Método del margen neto transaccional (TNMM).

1.1.5.2. Acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA) y acuerdos de reparto de costes

Los contribuyentes pueden presentar una solicitud de acuerdo previo sobre precios de transferencia a las autoridades fiscales sobre los precios de transferencia que fijan los valores de las operaciones o transacciones financieras o comerciales realizadas con otras partes relacionadas, antes de su ejecución y por un tiempo limitado.

Asimismo, se permiten los acuerdos de reparto de costes, siempre que cumplan con el artículo 3 de la Resolución n.º 78-14[18] .

1.1.6. Ajustes por inflación

El Poder Ejecutivo ordenará un ajuste por inflación para cada año calendario sobre la base del Índice de Precios al Consumidor regulado, que es calculado y publicado por el Banco Central de la República Dominicana. Mediante el Decreto 256-21 que introduce cambios a la Resolución No. 78-14 ,se establece un umbral para eximir de la preparación del Reporte Maestro y del Estudio Local: RD$ 12,193,971.70, ajustado anualmente por inflación, siempre que no se operen con jurisdicciones preferentes o paraísos fiscales.

El ajuste ordenado para cualquier ejercicio fiscal se aplicará a los siguientes conceptos determinados al cierre del ejercicio fiscal anterior:

i. Los tipos impositivos progresivos aplicables al impuesto sobre la renta de las personas físicas[19] ;
ii. Cualquier otra cantidad expresada en moneda dominicana («RD$»);
iii. Hasta el límite establecido en el Reglamento, cualquier participación neta en el capital de una empresa o en cualquier activo de capital no relacionado con la empresa;
iv. La transferencia a períodos futuros de las pérdidas netas por operaciones y de las cuentas de dividendos;
v. El crédito por impuestos pagados en el extranjero; y
vi. El umbral para las exenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas[20] .

18 De conformidad con el artículo 3 de la Resolución N.º 78-14, las partes relacionadas que cumplan con los requisitos para ser consideradas como tales, establecidos en el artículo 281 del Código Tributario Dominicano, que tengan la intención de realizar una distribución de gastos corporativos entre ustedes con fines deducibles, deberán: suscribir un acuerdo que incluya: una lista de participantes, los gastos específicos que se cubrirán en el acuerdo, el período contractual, el criterio utilizado para cuantificar la cuota de gastos asignada a cada parte y el valor de la contribución de cada participante. Si un participante reside en una jurisdicción con impuestos bajos o nulos, las autoridades fiscales de la República Dominicana deberán autorizar la distribución de gastos antes de que se realice.

19 Hasta el 6 de septiembre de 2024, esta escala no se ajustó a la inflación.

20 Ídem.

El Reglamento incluirá:

a. Normas que describen cómo, en el caso de las empresas, el importe del ajuste establecido en la cláusula (a) se distribuirá entre todos los activos del balance de la empresa, con exclusión del efectivo, las cuentas por cobrar y las acciones y bonos;
b. Disposiciones para redondear los importes ajustados hasta el límite adecuado con el fin de administrar eficazmente los impuestos; y
c. Disposiciones que contemplen ajustes anuales provisionales para el cálculo de las reservas fiscales, los pagos insuficientes y los pagos en exceso, los pagos indebidos, los importes pagados mediante la retención de un impuesto estimado y asuntos similares en los que sea necesario realizar dichos ajustes e es para llevar a cabo los objetivos del presente artículo.

El Poder Ejecutivo, si fuera necesario, podrá establecer ajustes con respecto a la inflación en otros asuntos que afecten a la determinación de la renta imponible o al pago de impuestos.

1.1.7. Traspaso de pérdidas fiscales

Los contribuyentes de la República Dominicana pueden trasladar las pérdidas fiscales durante un plazo máximo de 5 ejercicios fiscales, de acuerdo con las siguientes normas:

a. En ningún caso, en el período impositivo actual o futuro, serán deducibles las pérdidas de otras entidades en las que el contribuyente haya realizado un proceso de reorganización, ni las pérdidas generadas por gastos no deducibles.
b. Las empresas solo podrán deducir el 20 % del importe total de dichas pérdidas por año. En el cuarto año, este 20 % será deducible solo hasta un máximo del 80 % de la renta neta imponible relacionada con dicho período fiscal. En el quinto año, el importe máximo es del 70 % de la renta neta imponible. La parte del 20 % de las pérdidas no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores ni dará lugar a ningún reembolso por parte del Estado dominicano. Las deducciones solo podrán realizarse al presentar la declaración de la renta.

Las empresas que en su primer ejercicio fiscal presenten pérdidas en su primera declaración de impuestos sobre la renta estarán exentas de esta norma. Las pérdidas generadas en su primer ejercicio fiscal podrán compensarse con el 100 % de sus ingresos en el segundo ejercicio fiscal. En caso de que dichas pérdidas no pudieran compensarse en su totalidad, el crédito restante se compensará siguiendo el procedimiento de deducción que se explica en el presente documento.

No existe la posibilidad de retroactividad.

Las pérdidas derivadas de la venta o enajenación de acciones o participaciones solo podrán computarse contra las ganancias patrimoniales de la misma naturaleza.

Las pérdidas fiscales no pueden transferirse a otros contribuyentes.

El Código Tributario de la República Dominicana permite tres tipos de reorganizaciones libres de impuestos:

i. Fusiones libres de impuestos, preexistentes a través de una tercera que se forma, o mediante la absorción de una de ellas;
ii. Escisión o división libre de impuestos de una empresa en otra u otras que continúan conjuntamente con las operaciones de la primera, y
iii. Ventas o transferencias dentro de un grupo económico.

1.1.8. Reorganizaciones libres de impuestos

Para poder acogerse a una reorganización libre de impuestos (fusiones, escisiones o reorganizaciones corporativas), los requisitos son los siguientes:

i. **Aprobación de la reorganización por parte de las autoridades fiscales dominicanas:** todas las transferencias de derechos y obligaciones están sujetas a la aprobación previa de la oficina local del IRS. El incumplimiento de las obligaciones formales de las entidades cuya reorganización da lugar a su disolución, ya sea por fusión, escisión, adquisición, venta o transferencia de capital, será asumido por la entidad sobreviviente durante el período de prescripción que aún no haya transcurrido, y será responsable de las sanciones por las infracciones cometidas por la empresa predecesora.

ii. **Disolución de la entidad absorbida:** las fusiones, adquisiciones, ventas o transferencias de capital social de una empresa a otra dan lugar al cierre de las actividades de la entidad absorbida, y dicha empresa está obligada a presentar una declaración final del impuesto sobre la renta en un plazo de sesenta (60) días a partir del cierre de sus actividades; y

iii. **Cumplimiento de los requisitos del Código de Comercio:** deben observarse los requisitos de publicación y registro establecidos en el Código de Comercio, la Ley 3-02 del Registro Mercantil y la Ley 479-08 relativa a las sociedades mercantiles y las sociedades de responsabilidad limitada individuales.

Tenga en cuenta que, a partir de la emisión de la Norma General 01-2022, cualquier cambio directo en la composición corporativa o cambio indirecto en la cadena de propiedad, tanto de empresas dominicanas como de empresas extranjeras que operan a través de un establecimiento permanente en el país, que resulte de la transferencia de acciones o participaciones sociales debido a un proceso de reestructuración en el extranjero, estará sujeto al Impuesto sobre las Ganancias de Capital.

1.1.9. Tratamiento fiscal del arrendamiento

El arrendamiento de bienes muebles o inmuebles afecta directamente al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas y al Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de las personas físicas y jurídicas.

En el caso del arrendamiento de bienes, los pagos de la renta se considerarán gastos deducibles del impuesto sobre la renta del arrendatario, pero en el caso del arrendamiento financiero, dichos pagos se deducirán siempre que no se consideren amortización del capital de los bienes cedidos en arrendamiento.

Si el pago del arrendamiento se realiza a una persona física (el arrendador), el pago del alquiler estará sujeto a una retención del 10 % sobre el importe pagado en concepto de alquiler y se considerará un pago a cuenta. Las empresas o sociedades no están sujetas a ninguna retención cuando reciben pagos de alquiler.

Si el arrendador es una sociedad, el activo arrendado se considerará parte del patrimonio fiscal de la sociedad al final del período operativo, sujeto a ajustes por inflación y depreciaciones, lo que, en consecuencia, afectará al impuesto sobre la renta que se debe pagar.

Para determinar la equidad fiscal y aplicar los ajustes por inflación, se deben seguir los siguientes pasos:

a. La empresa de arrendamiento financiero debe omitir de sus activos las cuentas por cobrar por liquidaciones de capital en la medida en que se le permita deducir los gastos por depreciación de los activos concedidos en arrendamiento; y
b. La empresa que recibe los activos en arrendamiento debe omitir de sus pasivos (i) las cuentas por pagar por liquidaciones de capital, y (ii) los activos fijos recibidos en arrendamiento.

Los pagos realizados por el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles se gravan con una tasa impositiva del 18 % para el ITBIS aplicada sobre el precio del arrendamiento. Si el arrendador es una persona física o individual y el arrendatario es una sociedad, este último debe retener el 100 % del importe del ITBIS a pagar y presentarlo ante la IRS local. El alquiler de viviendas para uso personal está exento del ITBIS.

En el caso del arrendamiento de bienes muebles entre entidades, la entidad pagadora está obligada a retener el 30 % del ITBIS.

1.1.10. Ganancias y pérdidas por cambio de divisas

Con respecto a la aplicación del impuesto sobre la renta, nuestro régimen tributario considera que las ganancias o pérdidas cambiarias no realizadas al cierre del ejercicio fiscal, derivadas de ajustes en los tipos de cambio sobre las monedas de la sociedad o las obligaciones en moneda extranjera, se considerarán ingresos imponibles a efectos fiscales o gastos deducibles en función de cada caso particular. A tal efecto, los referidos ajustes cambiarios se realizarán de acuerdo con el índice de tipos de cambio publicado por la administración tributaria, que sigue al publicado por el Banco Central de la República Dominicana.

Las partidas sujetas a estos reajustes son: a) todas las partidas del activo en moneda extranjera que sean permanentes en el país o en el extranjero. En este caso, deben ajustarse partidas tales como efectivo en moneda extranjera, partidas de cuentas por cobrar, títulos, derechos, certificados, depósitos e inversiones realizados en moneda extranjera; y b) todos los pasivos en moneda extranjera. Los ajustes por tipo de cambio de los activos en moneda extranjera deben realizarse contra una cuenta de la cuenta de resultados denominada «Resultados por tipo de cambio»,mientras que los ajustes por tipo de cambio de los pasivos en moneda extranjera deben realizarse contra cada activo correspondiente, si procede, o contra la cuenta de resultados «Resultado por tipo de cambio». La cuenta de resultados se tendrá en cuenta para la cuenta de pérdidas y ganancias y también a efectos fiscales.

1.2. Pago y presentación

Todas las empresas o sociedades constituidas en el país o en el extranjero y domiciliadas en el país que obtengan ingresos de origen dominicano y/o ingresos de origen extranjero procedentes de inversiones y ganancias financieras, estarán obligadas a presentar una declaración de impuestos sobre la renta en un plazo de 120 días tras el cierre del ejercicio fiscal.

Las personas físicas o jurídicas, incluidas aquellas que operan con o sin contabilidad organizada y las demás personas físicas, domiciliadas o no en el país, contribuyentes de ingresos de origen dominicano y de ingresos extranjeros por inversiones y ganancias extranjeras, deben presentar anualmente ante la administración tributaria una declaración de impuestos sobre la renta del año fiscal anterior (año natural) y pagar el impuesto a más tardar el 31 de marzo de cada año.

A más tardar el 15 de marzo de cada año, las sociedades o entidades que actúen como empleadores deberán presentar por separado su declaración de impuestos sobre la renta por los impuestos retenidos y pagados durante el año natural anterior por los salarios pagados a sus empleados, así como al personal independiente que haya prestado trabajos o servicios.

1.3. Sanciones por impuestos no pagados o pagados con retraso

El Código Tributario Dominicano establece ciertas sanciones por incumplimiento de los requisitos formales y por incumplimiento de las obligaciones materiales.

Las sanciones por incumplimiento de los requisitos formales se imponen por las siguientes infracciones:

i. La omisión de la presentación de las declaraciones de impuestos dentro del plazo establecido se sanciona con un recargo del 10 % del primer mes y un 4 % adicional por cada mes o fracción de mes, más intereses del 1,10 % por cada mes o fracción de mes posterior, y una multa de entre 5 y 30 salarios mínimos (un salario mínimo equivale aproximadamente a 167,00 dólares estadounidenses). Además de esto multa, se podrá imponer al contribuyente una sanción del 0,25 % de los ingresos declarados en el ejercicio fiscal anterior. No obstante, los recargos, intereses y multas podrán reducirse hasta un 40 % o un 30 % si el contribuyente paga voluntariamente el impuesto adeudado rectificando sus declaraciones fiscales antes de que la administración tributaria lo exija y si no se ha iniciado ni notificado ninguna inspección fiscal para el ejercicio fiscal correspondiente; y

ii. Cierre de negocios, que puede aplicarse a los establecimientos por carecer de libros de registro, no registrar determinados bienes o equipos, el retraso en la realización del registro contable después de que se haya se les haya exigido hacerlo, la destrucción, sin seguir el debido proceso, u ocultación de bienes, documentos, libros y registros contables, entre otros.

Entre las sanciones por incumplimiento de obligaciones sustanciales se encuentran:

i. **Evasión fiscal:** se sanciona con una multa equivalente al doble del impuesto omitido, sin perjuicio del cierre del establecimiento. En caso de que no se pueda determinar el importe de la evasión fiscal, se impondrá una multa de entre diez y cincuenta salarios mínimos; y

ii. **Fraude fiscal:** se sanciona con una multa de entre 2 y 10 veces el importe del impuesto evadido; la confiscación de la mercancía o los productos y los vehículos u otros elementos utilizados para cometer el fraude; el cierre del establecimiento durante un período máximo de 2 meses; la cancelación de la licencia y los permisos relacionados con las actividades realizadas por el contribuyente durante un período máximo de de 2 meses. En el caso de los agentes de retención o percepción, esto se sancionará con una multa equivalente al pago de 2 a 10 veces el impuesto retenido o percibido tras la expiración de los plazos en los que deben remitirlos a la administración tributaria. Cuando no se pueda determinar el importe del fraude fiscal, la sanción será de 5 a 30 salarios mínimos. En algunas circunstancias, se puede aplicar una pena de prisión de 6 días a 2 años.

Los importes de la multa podrán reducirse siempre que no se repita el incumplimiento y tras la rectificación o la presentación voluntaria de la declaración fiscal.

1.4. Impuesto sobre los dividendos / Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

La distribución de dividendos por parte de entidades o sociedades locales, así como la repatriación por parte de sucursales registradas en la República Dominicana a personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el país o en el extranjero, están sujetas a una retención del 10 % que deberá realizar y pagar la entidad o sociedad local que efectúe la distribución o la sucursal que remita los beneficios al extranjero.

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención de impuestos

Quienes paguen o acrediten en cuenta ingresos imponibles procedentes de fuentes dominicanas a personas físicas o jurídicas o entidades que no residan ni estén domiciliadas en el país, deberán retener y pagar a la Administración, como pago único y definitivo del impuesto, el 27 % de dichos ingresos.

Se entiende que los ingresos brutos pagados o acreditados a cuenta son, sin admitir prueba en contrario, ingresos netos sujetos a retención, salvo cuando el Código Tributario de la República Dominicana establezca

las presunciones relativas a los ingresos netos obtenidos, en cuyo caso la base imponible para el cálculo de la retención será esta última.

1.5.1.1. Intereses de préstamos obtenidos en el extranjero

Quien pague o acredite en cuenta intereses de fuente dominicana a personas físicas o jurídicas o entidades no residentes deberá retener y presentar ante la Administración, a título único y definitivo, el 10 % de dichos intereses.

1.5.1.2. Intereses pagados o acreditados a personas físicas residentes

Quienes paguen o acrediten intereses a personas físicas residentes o domiciliadas en el país deberán retener y remitir ante la Administración Tributaria, como pago único y definitivo, el 10 % de dicho monto.

Las personas físicas pueden decidir presentar sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta para solicitar la devolución del importe retenido de los intereses, en cuyo caso se considerará como un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta, cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a. Cuando el ingreso neto imponible, incluyendo intereses, sea inferior a doscientos cuarenta mil pesos (RD$342,371.00);
b. Cuando el ingreso neto imponible sea inferior a cuatrocientos mil pesos (RD$570,618.00), siempre y cuando los ingresos por intereses no excedan el 25% del ingreso neto imponible.

A partir de 2015, la escala establecida anteriormente se ajustará anualmente según la inflación acumulada correspondiente al año anterior, de acuerdo con las cifras publicadas por el Banco Central de la República Dominicana.

1.5.1.3. Dividendos

Consulte la sección 1.5.

1.5.1.4. Regalías

Los pagos de regalías realizados a empresas o personas físicas no domiciliadas están sujetos a una retención fiscal del 27 %. Si se aplica el convenio de doble imposición con Canadá o España, se aplicará una retención del 18 % o del 10 %, respectivamente.

1.5.1.5. Servicios de asistencia técnica, ingeniería y consultoría

Los servicios de asistencia técnica, ingeniería y consultoría prestados por sociedades o personas físicas no domiciliadas están sujetos a una retención fiscal del 27 %. El Código Tributario de la República Dominicana no define la asistencia técnica.

1.5.1.6. Pagos a no residentes

Los pagos a no residentes que trabajen de forma temporal en la República Dominicana estarán sujetos a una retención fiscal del 27 % sobre sus ingresos brutos.

1.5.1.7. Pagos por alquiler de bienes muebles

Estos están sujetos a una tasa de retención del 10 % cuando el beneficiario del pago es una persona física. Cuando el beneficiario es una entidad o sociedad, no se aplicará ninguna retención fiscal.

1.5.1.8. Pagos por alquiler de bienes inmuebles

Cuando el beneficiario del pago es una persona física, estos están sujetos a una retención del 10 % en concepto de impuesto sobre la renta y a una retención del 100 % en concepto de ITBIS. El alquiler de

viviendas para uso personal está exento del ITBIS.

1.5.1.9. Ganancias por la venta de cualquier tipo de bien inmueble

Estos están sujetos a un impuesto de transmisiones patrimoniales del 3 % y, en su caso, a un impuesto sobre las ganancias patrimoniales del 27 %. Para determinar la ganancia patrimonial sujeta a tributación, se deducirá del precio o valor de la transmisión del bien el coste de adquisición o producción ajustado por la inflación. Cuando se trate de bienes amortizables, el coste de adquisición o producción que se tendrá en cuenta será su valor residual, y sobre esta base se realizará el ajuste mencionado.

1.5.1.10. Otros

La tasa de retención general aplicable a otros pagos transfronterizos no incluidos en los mencionados anteriormente está sujeta a una tasa de retención general del 27 %, siempre que no se refiera a mercancías importadas a través de la Aduana.

1.6. Legislación sobre blanqueo de capitales

1.6.1. Ley n.º 155-17

La Ley N.º 155-17 sobre Lavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo, publicada el 1 de junio de 2017 en el Diario Oficial, presenta algunas novedades importantes desde el punto de vista tributario, a saber:

- A partir del 1 de junio de 2017, los delitos fiscales, como el fraude fiscal, también se consideran infracciones de nuestras nuevas normas sobre blanqueo de capitales en virtud de la Ley N.º 155-17.
- Identificación del beneficiario final de las acciones corporativas. De acuerdo con la Ley 155-17, los contribuyentes tienen la obligación de identificar al beneficiario final (UBO) de cualquier acción corporativa y revelar a las autoridades fiscales de la República Dominicana su información de contacto y sus participaciones. Los UBO son las personas físicas que tienen al menos un 20 % de participación, ya sea directa o indirectamente, en el contribuyente (persona jurídica). Si esto no se puede determinar, el UBO es la persona física que tiene el control efectivo del contribuyente, ya sea directa o indirectamente. Con el fin de cumplir con las disposiciones de dicha Ley, la Administración Tributaria (DGII) procedió a modificar algunos de sus formularios de presentación añadiendo a los mismos varios anexos relativos a la identificación del UBO de cualquier acción corporativa. Tal es el caso del Formulario IR-2 (Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades) con los nuevos anexos H-1 y H-2. Asimismo, en el Formulario RC-02 (Declaración Jurada para el Registro y Actualización de Datos Legales de las Sociedades) se ha añadido el Anexo D. Las entidades que cotizan en la Bolsa de Valores de la República Dominicana están exentas de revelar un UBO, así como las entidades que tienen un riesgo bajo o nulo de evasión fiscal según lo determinado por las autoridades fiscales de la República Dominicana.
- De conformidad con esta ley, las infracciones fiscales solo se considerarán infracciones precedentes o constitutivas de lavado de dinero, según la sección 11 del artículo 2 de dicha ley, cuando el monto involucrado supere el equivalente a 700 salarios mínimos promedio de la República Dominicana (aproximadamente US$117,000.00);
- Las siguientes personas, con o sin personalidad jurídica, residentes o no residentes, deberán obtener un número de identificación fiscal y cumplir con las obligaciones correspondientes:
    - Aquellos que realizan actividades en la República Dominicana a través de un establecimiento permanente, tal y como se define en el Código Tributario Dominicano,

- Aquellos que tengan la gestión y el control de sus actividades económicas, comerciales, financieras o de cualquier otra naturaleza dentro de la República Dominicana, independientemente del lugar donde se realicen dichas actividades o del lugar donde se encuentren los activos.
- A criterio de las autoridades fiscales de la República Dominicana, aquellos que, debido a la cantidad y las características de los ingresos obtenidos en el territorio de la República Dominicana.
- La documentación relacionada con la solicitud del número de identificación fiscal se conservará de forma ordenada durante al menos 10 años. La documentación adicional que se conservará durante este periodo es: libros de contabilidad, registros especiales, antecedentes, recibos de pago, cualquier documento, ya sea físico o electrónico, relacionado con las operaciones y actividades del contribuyente.

1.6.1.1. Normas generales

Como resultado de la Ley N.º 155-17 sobre Lavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo publicada el 1 de junio de 2017 en el Diario Oficial, la Administración Tributaria (DGII) ha emitido las siguientes Reglas Generales sobre Lavado de Dinero Sectorial (en adelante, «GRSML»);

i. GRSML N.º 01-18, de fecha 18 de enero de 2018, relativa a la prevención del lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, que deben cumplir como «sujetos obligados» los abogados, notarios, contadores y empresas de factoring;
ii. GRSML n.º 02-18, de 18 de enero de 2018, sobre la prevención del blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, que deben cumplir como «sujetos obligados» las personas físicas o jurídicas que se dedican habitualmente a la compra y venta de vehículos de motor, buques y aeronaves;
iii. GRSML n.º 03-18, de 18 de enero de 2018, sobre la prevención del blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, que deben cumplir como «sujetos obligados» los agentes inmobiliarios, las empresas constructoras y los fiduciarios no financieros o las ofertas públicas;
iv. GRSML n.º 04-18, de 18 de enero de 2018, relativa a la prevención del blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, que deben cumplir como «sujetos obligados» los comerciantes de metales preciosos, piedras preciosas y joyas, las personas físicas o jurídicas que se dedican a la compraventa de armas de fuego y las casas de empeño; y
v. GRSML N.º 05-18, de fecha 18 de enero de 2018, que establece el régimen sancionador administrativo de los sujetos no financieros sujetos a la regulación y supervisión de la DGII para la prevención del lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva.

Además, la Administración Tributaria (DGII) procedió a modificar algunos de sus formularios, como el IR-17 (Declaración de impuestos para el pago de otras retenciones y remuneraciones complementarias) y el IT-1 (Declaración de impuestos sobre transferencias de productos industrializados y servicios (ITBIS)).

En cuanto al formulario IR-17, se realizaron las siguientes variaciones:

- Se agregaron las siguientes casillas: i) Juegos por Internet (Ley 139-11, artículo 7) y; ii) Otros ingresos (Decreto 139-98, artículo 70, incisos a) y b)).
- El nombre de la casilla «Otros ingresos» se cambió por «Otros ingresos (Ley 11-92, art. 309, apartado b))».

En cuanto al formulario IT-1, se ha añadido el «Anexo A».

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA), también conocido como ITBIS

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Tipos impositivos

El tipo general del IVA es del 18 %. Se establece un tipo reducido del IVA para los bienes que se enumeran a continuación:

Descripción	Ejemplos	2017	A partir de 2028	2029/2022
Productos lácteos	Solo aplicable a yogures y mantequilla	16	16	16
Café	Café, incluso tostado y descafeinado.	16	16	16
Aceites animales o vegetales comestibles	Aceite de soja, cacahuetes, palma, girasol, coco	16	16	16
Azúcares	Azúcar de caña y otros azúcares	16	16	16
Cacao y chocolate	Cacao en polvo, en bloques y en tabletas	16	16	16

También existen algunas exenciones del IVA para determinadas entidades públicas de ámbito nacional o local, instituciones religiosas, zonas francas, servicios sanitarios (excepto gimnasios), servicios financieros —incluidos seguros—, planes de pensiones y jubilación, transporte terrestre de personas o mercancías, servicios de electricidad, agua y recogida de basuras, alquiler de viviendas para uso personal y servicios de cuidado personal, entre otros.

2.1.2. Operaciones sujetas al IVA

Las transacciones sujetas al IVA son la venta de bienes, la prestación de servicios en la República Dominicana y la importación de bienes.

En algunos casos, los servicios prestados fuera de la República Dominicana están exentos del pago del IVA. Sin embargo, las autoridades fiscales no siempre aceptan esta exención.

2.1.3. Base imponible

La base imponible es el precio o valor de la contraprestación pagada por los bienes o servicios.

2.1.4. IVA acreditable

Como regla general, el contribuyente del IVA tendrá derecho a deducir del impuesto bruto las cantidades que, en razón de este impuesto, hayan sido adelantadas dentro del mismo período impositivo:

a. A los proveedores locales por la adquisición de bienes gravados por este impuesto; y
b. En aduanas, por la introducción en el país de bienes sujetos a este impuesto.

2.2. Incentivos seleccionados del IVA

Algunas entidades o sociedades sujetas a una ley de régimen fiscal especial están exentas del IVA:

2.2.1. Entidades de zonas francas sujetas a la Ley 8-90

Las entidades de zonas francas están exentas de todos los impuestos, incluido el pago del IVA por la importación de bienes y servicios, y por la adquisición de bienes o servicios.[21]

2.2.2. Ley de Desarrollo Turístico 158-01

Las inversiones realizadas en algunos proyectos turísticos, debidamente clasificados en virtud de la Ley 158-01, están exentas del IVA, pero se limitan a la maquinaria, el equipo, los materiales y los bienes muebles necesarios para la construcción y la puesta en marcha de las instalaciones turísticas.

2.2.3. Ley 28-01 para el desarrollo fronterizo

Las empresas y entidades que instalen sus operaciones en las provincias fronterizas con Haití están exentas del IVA.

2.2.4. Ley 56-07 que declara como prioridad nacional los sectores pertenecientes a la cadena textil, la confección y los accesorios; la piel, la fabricación de calzado y los artículos de cuero

Las empresas y entidades sujetas a esta ley están exentas del IVA.

2.2.5. Ley 122-05 relativa a las organizaciones sin ánimo de lucro

Las organizaciones sin fines de lucro están exentas del IVA.

2.2.6. Ley 502-08 sobre libros y bibliotecas

Esta ley establece una exención del IVA sobre la importación, así como sobre su venta en el mercado local, de libros y otros productos editoriales con fines culturales, educativos y científicos.

2.2.7. Ley 57-07 sobre incentivos a las energías renovables

Esta ley establece exenciones para las inversiones y el desarrollo de cualquier recurso energético renovable, tales como derechos de aduana e impuestos sobre equipos y accesorios relacionados con la construcción de proyectos de energía renovable. La financiación extranjera tiene un tipo impositivo reducido del 5 %.

2.2.8. Otros

Otras leyes de incentivos otorgan incentivos fiscales selectivos. Antes de la entrada en vigor de la Ley 253-12, sobre la reforma fiscal, se aplicaba una exención a todos los exportadores y productores de bienes exentos. Actualmente, la exención concedida anteriormente se ha limitado a algunos sectores, exportadores de bienes y productores de bienes exentos, a saber, leche, cereales y productos molidos, frijoles, pollo y salchichas, materiales educativos, medicamentos para uso humano y animal, fertilizantes y productos químicos.

21 A partir de finales de 2016, los accionistas de sociedades de zona franca están ahora sujetos a la retención del 10 % descrita en el punto/sección 1 .5.

2.3. Pago y presentación

Las declaraciones del IVA deben presentarse dentro de los primeros veinte (20) días de cada mes mediante el formulario IT-1. En el caso de las importaciones definitivas, el impuesto se determina y se paga junto con los derechos de aduana.

3. Otros impuestos

3.1. Impuesto sobre el patrimonio y los bienes personales

Se aplica un impuesto del 1 % a los activos de la empresa que se incluyen en el libro mayor de los contribuyentes, sin ajustar por inflación, después de aplicar todas las deducciones por depreciación, amortización, provisiones para deudas incobrables, inversiones en acciones de otras empresas, terrenos situados en zonas rurales, propiedades adscritas a plantas de producción rural e impuestos anticipados.

El Banco Nacional de Fomento de la Vivienda, tal y como se define en la Ley 6-04, los administradores de fondos de pensiones, tal y como se definen en la Ley 87-01, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social y los Fondos de Pensiones, las sociedades de negociación en bolsa, los gestores de fondos de inversión y las sociedades emisoras de acciones, tal y como se definen en la Ley 249-17, así como las empresas eléctricas dedicadas a la generación, transmisión y distribución, tal y como se definen en la Ley General de Electricidad n.º 125-01, y las entidades o sociedades de intermediación financiera, tal y como se definen en la Ley Monetaria y Financiera 183-02, pagarán este impuesto sobre la base de sus activos fijos totales, netos de depreciación, tal y como figuran en su balance.

El importe liquidado en concepto de este impuesto, cuando proceda, se considerará un crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta de las sociedades correspondiente al mismo ejercicio fiscal. En caso de que este importe liquidado sea igual o superior al impuesto sobre el patrimonio a pagar, se considerará extinguida la obligación de pago. Si después de efectuar el pago, existe una diferencia a pagar, en caso de que el impuesto sobre el patrimonio sea superior al impuesto sobre la renta, el contribuyente pagará la diferencia en dos cuotas iguales, la primera dentro de los 120 días siguientes al cierre del ejercicio fiscal y el saldo restante dentro de un plazo de 6 meses a partir de la fecha de vencimiento establecida para el primer pago.

Los siguientes contribuyentes estarán exentos de este impuesto:

a. Las sociedades que están exentas del impuesto sobre la renta (IT);
b. Las inversiones definidas por la Agencia Tributaria local como inversiones intensivas de capital, es decir:
c. Aquellas inversiones que, por la naturaleza de sus actividades, tienen un ciclo de instalación, producción y funcionamiento superior a un año;
d. Los contribuyentes que operan al amparo de una ley que incluye exenciones fiscales en relación con el impuesto sobre la renta de las sociedades;
e. Las inversiones definidas regularmente por la Administración Tributaria como capital intensivo o las inversiones que por su naturaleza tienen un ciclo de instalación, producción e inicio de operaciones superior a un (1) año, realizadas por empresas nuevas o preconstituidas, pueden beneficiarse de una exención temporal de este impuesto, tras acreditar que sus activos califican como nuevos o derivan de un capital de inversión; y,
f. Los contribuyentes que declaren pérdidas en sus declaraciones de impuestos sobre la renta pueden solicitar una exención temporal del pago del impuesto sobre el patrimonio.

La declaración del Impuesto sobre el Patrimonio debe presentarse junto con la declaración de la renta de la empresa (también conocida como Formulario IR-2) y se pagará en dos plazos iguales: el 50 % en la fecha de presentación de la declaración y el 50 % restante en un plazo de seis (6) meses. Si la Agencia Tributaria local concede una prórroga para presentar la declaración de la renta, también se ampliará el plazo para presentar la declaración del impuesto sobre el patrimonio.

Para las personas físicas (residentes o no residentes) se aplica un impuesto sobre el patrimonio personal del 1 % sobre los bienes inmuebles destinados a viviendas, actividades comerciales o industriales que sean propiedad de particulares y cuyo valor aproximado, teniendo en cuenta todos los bienes, incluido el terreno, supere actualmente los 167 062,00 dólares estadounidenses aproximadamente. Este valor se ajusta anualmente de acuerdo con las tasas de inflación oficiales locales.

El impuesto sobre la propiedad personal (también conocido como I.P.I.) debe ser declarado por la persona física durante los primeros 60 días de cada año y liquidado en dos plazos: (i) el 50 % de dicho impuesto el 11 de marzo de cada año; y (ii) el 50 % restante el 11 de septiembre de cada año.

En 2016, el impuesto sobre el patrimonio fue eliminado y sustituido por el impuesto sobre bienes muebles del 1 % establecido por la Ley 18-88 sobre viviendas de lujo, que se aplica tanto a los bienes inmuebles de personas físicas como jurídicas.

3.2. Impuesto municipal

Las entidades o corporaciones que utilicen o exploten de forma privada el suelo, el subsuelo o las vías públicas para prestar servicios que afecten a la totalidad o a parte del municipio estarán sujetas a un impuesto municipal del 3 % sobre los ingresos brutos generados por sus facturas anuales para cada mandato municipal. Este último puede variar en función de la provincia y del ayuntamiento.

3.3. Impuestos de transferencia

El impuesto de transferencia grava la transferencia de bienes inmuebles en la República Dominicana. El tipo impositivo es del 3 % sobre el precio de compra del bien inmueble que figura en el contrato de compraventa o el valor del bien asignado por las autoridades fiscales, el que sea mayor.

Todas las demás operaciones inmobiliarias (inscripción de hipotecas, gravámenes o cargas, entre otras) están sujetas a un impuesto ad valorem del 2 %.

La transferencia de vehículos de motor está sujeta a un tipo impositivo ad valorem unificado del 2 % aplicado sobre el valor del vehículo de motor.

3.3.1. Impuesto sobre cheques bancarios y transferencias

Este impuesto es de 1,50 RD$ por cada mil pesos sobre los valores pagados mediante cheques o transferencias bancarias. Los pagos realizados a entidades públicas como el Departamento del Tesoro de la Seguridad Social, la Administración Tributaria y el Departamento General de Aduanas están exentos del pago de dicho impuesto.

3.4. Impuesto especial

El impuesto especial grava todas las transferencias de bienes producidos localmente a nivel de fabricación, así como su importación o la prestación de servicios locales. El impuesto aplicable a estos servicios es el siguiente:

a. 10 % sobre las telecomunicaciones;
b. Importes específicos por litro de alcohol puro;
c. Importe específico por paquete de cigarrillos; e
d. Importe específico por galones o toneladas de combustibles fósiles y derivados del petróleo.[22]

Las personas físicas, las sociedades, las empresas nacionales o extranjeras que producen y fabrican estos bienes están obligadas a pagar estos impuestos en la última fase del proceso, independientemente de que su intervención se produzca a través de servicios prestados por terceros, importadores de bienes gravados por este impuesto por cuenta propia o por terceros, y los prestadores de servicios gravados por este impuesto.

El pago de este impuesto se realizará dentro de los primeros 20 días hábiles del mes siguiente al período fiscal declarado. Los importadores pagarán este impuesto junto con los impuestos aduaneros.

Los seguros están sujetos a este impuesto a un tipo del 16 %. Los seguros establecidos por la Ley 187-01 están exentos. Los aparatos eléctricos están sujetos a un impuesto especial de entre el 10 % y el 20 %.

Los productos derivados del tabaco y el alcohol están sujetos al impuesto especial, que se aplica sobre el precio de venta al público de dichos productos. Los tipos impositivos son del 10 % para los productos derivados del alcohol y del 20 % para los productos derivados del tabaco. La tabla de importes específicos para recaudar el impuesto especial sobre los productos derivados del alcohol y el tabaco se modifica anualmente.

3.5. Impuesto especial

El impuesto especial grava todas las transferencias de bienes producidos localmente a nivel de fabricación, así como su importación o la prestación de servicios locales. El impuesto aplicable a estos servicios es el siguiente:

a. 10 % sobre las telecomunicaciones;
b. Importes específicos por litro de alcohol puro;
c. Importe específico por paquete de cigarrillos; y
d. Importe específico por galones o toneladas de combustibles fósiles y derivados del petróleo.[23]

Las personas físicas, jurídicas, nacionales o extranjeras que producen y fabrican estos bienes están obligadas a pagar estos impuestos en la última fase del proceso, independientemente de que su intervención se produzca a través de servicios prestados por terceros, importadores de bienes gravados por este impuesto por cuenta propia o por terceros, y los prestadores de servicios gravados por este impuesto.

El pago de este impuesto se efectuará dentro de los primeros 20 días hábiles del mes siguiente al período fiscal declarado. Los importadores pagarán este impuesto junto con los impuestos aduaneros.

Los seguros están sujetos a este impuesto a una tasa del 16 %. Los seguros establecidos por la Ley 187-01 están exentos. Los aparatos eléctricos están sujetos a un impuesto especial de entre el 10 % y el 20 %.

22 Además de este impuesto, se aplicará un impuesto especial ad valorem del 16 % sobre el consumo interno de estos combustibles fósiles y derivados del petróleo. Además, se establece un impuesto adicional de dos pesos dominicanos (RD$ 2,00) por cada galón de gasolina y diésel, regular y premium, según lo dispuesto en la Ley n.º 112-00 sobre hidrocarburos.

23 Además de este impuesto, se aplicará un impuesto especial ad valorem del 16 % sobre el consumo interno de estos combustibles fósiles y derivados del petróleo. Además, se establece un impuesto adicional de dos pesos dominicanos (RD$ 2,00) por cada galón de gasolina y diésel, regular y premium, según lo dispuesto en la Ley n.º 112-00 sobre Hidrocarburos.

Los productos derivados del tabaco y los alcoholes están sujetos al impuesto especial, que se aplica sobre los precios minoristas de dichos productos. Los tipos son del 10 % para los productos derivados del alcohol y del 20 % para los productos derivados del tabaco. La tabla de importes específicos para recaudar el impuesto especial sobre los productos derivados del alcohol y el tabaco se modifica anualmente.

3.5.1. Reglamento n.º 1-18 para la aplicación del título IV del impuesto especial (ISC) del Código Tributario de la República Dominicana.

Este Reglamento, promulgado el 10 de enero de 2018, deroga y sustituye las disposiciones relativas a la fabricación de productos alcohólicos y tabacaleros contenidas en el Reglamento n.º 79-03, de 4 de febrero de 2003, cuyo ámbito de aplicación, según el artículo 1, abarca «las transferencias de bienes de producción nacional y su importación, descritas en el artículo 375 del Código Fiscal, a nivel de fabricación o producción e importación de los mismos; y los servicios sujetos a este impuesto según el Código Fiscal y las leyes especiales».

Entre las novedades de este Reglamento, se encuentran las siguientes:

1. **Determinación del precio de venta al público (artículo 8).** El precio de venta al público, que es la base imponible del impuesto ad valorem ISC, cambia drásticamente su concepto y, en lugar de determinarse a partir del precio de catálogo, ahora se determinará a partir del Precio de Venta al Público (PVP) (precio de venta al que el productor sugiere a su cliente que venda al consumidor final), sin incluir los impuestos ISC e ITBIS;
2. **Renovación de licencias (artículos 16 y 27).** La renovación de las licencias de productor e importador solo se expedirá si el contribuyente está al corriente de sus obligaciones tributarias con la Administración Tributaria (DGII), lo que deja a la DGII la facultad de determinar si una persona (física o jurídica) está al corriente desde ese punto de vista.
3. **Tasas (artículos 36 y 50).** La solicitud para la adquisición de los mecanismos de control debe realizarse antes del pago de las «tasas correspondientes», pero el Reglamento no establece, como exige la ley, la normativa en virtud de la cual se fijarían dichas tasas, que son un tipo de impuesto;
4. **Información sobre nuevos productos (artículo 21).** A partir de la entrada en vigor del Reglamento, las empresas que decidan producir o comercializar un nuevo producto deberán informar de ello a la DGII con 20 días hábiles de antelación. Esto podría implicar la filtración de información a la competencia.
5. **Importación de tapas (artículo 52).** Las tapas importadas o cualquier mecanismo de control fiscal deben consignarse a la DGII.

3.6. Impuesto sobre los vehículos de motor

En 2012, se estableció el impuesto anual de circulación sobre los vehículos particulares a motor con una tasa del 1 % sobre el valor del vehículo, que se aplicará según una tabla de referencia, ordenada por tipo y año del vehículo, proporcionada por las autoridades fiscales dominicanas. Este impuesto solo se aplicará a los vehículos importados que entren en la República Dominicana después de la fecha de entrada en vigor de la Ley 253-12 sobre la reforma fiscal. Sin embargo, este tipo impositivo aún no se ha aplicado, manteniéndose el antiguo régimen, que asciende a lo siguiente:

a. 1500,00 DOP (aproximadamente 28 USD) para los vehículos con más de 5 años de antigüedad o fabricados hasta 2013; y
b. 3000,00 DOP (aproximadamente 57,00 USD) para los vehículos de 5 años o menos de antigüedad.

Todos los vehículos privados, en el momento de su matriculación, serán gravados en función de sus emisiones de CO2 por kilómetro, según los siguientes tipos aplicados sobre el valor CIF (coste, seguro y flota) del vehículo:

g CO2 / Km	Tipo
Más de 380 g CO2/km	3
220-380 g CO2/km	2
120-220 g CO2/km	1
120 g de CO2/km	0

4. Customs Regime – General Aspects

4.1. Derechos de aduana

La importación de mercancías está sujeta al IVA de importación a un tipo del 18 %, más derechos de aduana que oscilan entre el 0 % y el 40 %, dependiendo del tipo de bien importado, con excepción de los bienes con tratamiento especial.

4.2. Base imponible

Como miembro de la OMC y habiendo suscrito el Acuerdo para la aplicación de la sección VII del GATT, el valor de las mercancías se establece en función del precio pagado. Si esto no es posible, se aplican otros métodos de valoración y los ajustes correspondientes. Los derechos se calculan sobre el valor CIF de las mercancías.

4.3. Precios de transferencia

Véase la sección 1.1.5.

4.4. Presentación y pago

Se debe presentar una declaración de importación y pagar los impuestos correspondientes antes de que la mercancía sea nacionalizada y despachada por la aduana.

4.5. Regímenes aduaneros seleccionados disponibles

Existen varios regímenes de importación aplicables en la República Dominicana, tal y como se indica a continuación.

4.5.1. Régimen de importación ordinario

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en el territorio de la República Dominicana sin restricciones de uso o jurisdicción. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

4.5.2. Régimen de importación temporal

Se aplica a las mercancías que permanecerán en el país con un fin específico para ser reexportadas en un plazo de 90 días a partir de la fecha de entrada de dichas mercancías en la República Dominicana. Este plazo puede renovarse por tres períodos adicionales de 90 días a petición de la parte interesada, lo que se hará si el Departamento de Aduanas considera válida la base de dicha solicitud.

El régimen de importación temporal beneficia a los siguientes productos:

a. equipos profesionales, incluidos los de prensa y televisión, programas informáticos y equipos cinematográficos y de radio necesarios para las actividades comerciales o la profesión del empresario que reúne los requisitos para la entrada temporal de productos de conformidad con la Ley de Inversión Extranjera 16-95;
b. mercancías utilizadas para exposiciones o exhibiciones;
c. muestras comerciales, cinematográficas y publicitarias; y
d. mercancías admitidas para eventos deportivos.

Para importar estas mercancías al territorio dominicano deben cumplirse varias condiciones.

5. Impuestos sobre la nómina/Contribuciones sociales

Los empleados están sujetos al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones a la seguridad social, que el empleador retiene de sus salarios según lo exige la legislación aplicable. Los empleadores están designados como agentes retenedores a efectos del impuesto sobre la renta, la seguridad social y las cotizaciones a la agencia gubernamental de formación, por lo que están obligados a retener el impuesto sobre la renta y dichas cotizaciones de los salarios de sus empleados y a pagar dichos impuestos y cotizaciones directamente a las autoridades competentes. Tanto las retenciones como las cotizaciones se recaudan y pagan mensualmente sobre la base de la remuneración bruta, excepto en el caso de la agencia gubernamental de formación, que solo se cobra a los empleados en el momento del pago de la participación anual en los beneficios, mientras que las cotizaciones mensuales (1 %) deben ser abonadas por el empleador.

La Ley 13-20 también otorga personalidad jurídica a la Tesorería de la Seguridad Social (TSS) y faculta a dicha institución para:

a. iniciar procedimientos penales y civiles contra los empleadores con deudas vencidas, y
b. ordenar a las autoridades fiscales dominicanas que bloqueen los números de comprobantes fiscales (NCF), necesarios para emitir facturas y notas de crédito/débito.

La deuda vencida ante la SDSS deberá superar los 60 días.

5.1. Contribuciones al fondo de pensiones

La retención del empleado para los fondos de pensiones equivale al 2,87 %, calculado sobre el salario del empleado. Los empleadores también deben contribuir al sistema de seguridad social para los fondos de pensiones con una cantidad equivalente al 7,10 % del salario mensual del empleado.

El salario máximo aplicable sería el equivalente a 20 salarios mínimos cotizables a la seguridad social.

5.2. Contribuciones sanitarias

El empleado debe estar afiliado a un Seguro Familiar de Salud («FHI»). Las cotizaciones al FHI deben ser iguales a 10 salarios mínimos. La financiación de este seguro consistirá en cotizaciones conjuntas de los empleados y los empleadores: el 7,09 % lo paga el empleador, mientras que el 3,04 % restante lo cotiza el empleado. El empleador es responsable de retener el 3,04 % correspondiente al empleado y de remitir la cotización al FHI a la TSS.

El salario máximo aplicable será el equivalente a 10 salarios mínimos cotizables a la seguridad social[24] .

5.3. Indemnización por accidente laboral

Este seguro se financia con una contribución media del 1,20 % de los salarios, cubierta íntegramente por el empresario. La contribución total del empresario tendrá dos componentes:

i. Una tasa base fija que se aplicará de manera uniforme a todos los empleadores.
ii. Una tasa variable de hasta el 0,6 % establecida de acuerdo con el ámbito de actividad y el factor de riesgo de cada empresa.

En ambos casos, dichos porcentajes se aplicarán sobre la base del salario aplicable.

La contribución máxima a este seguro es de 6 salarios mínimos cotizables a la seguridad social.

Todo ello aplicable según un salario mínimo cotizable a la seguridad social de 21 674,80 DOP (aproximadamente 361,24 USD) de media mensual, excepto para aquellos sectores de la economía a los que se les concede un salario mínimo inferior y que pueden solicitar una exención a la TSS cumpliendo con el procedimiento y los requisitos establecidos a tal efecto.

5.4. Instituto de Formación **Técnica** Profesional

Los empleadores con fines lucrativos están sujetos al pago de una contribución mensual para formación al INFOTEP (Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional). Esta contribución equivale al 1 % de los sueldos y salarios pagados a los empleados.

El empleado debe pagar el 0,50 % de la participación en los beneficios anuales que reciba, cuando proceda.

5.5. Escala de tipos impositivos anuales aplicables a los salarios

Los tipos impositivos anuales del impuesto sobre la renta aplicables a los salarios pagados a los empleados dependerán de los importes, como se indica a continuación:

Tipos impositivos del impuesto sobre la renta de los salarios	
Salarios anuales	**Tipo**
Ingresos hasta 416 220,00 DOP	Exento
Ingresos de 416 220,01 DOP a 624 329,00 DOP	15 % del excedente de 416 220,01 DOP
Ingresos de 624 329,01 DOP a 867 123,00 DOP	31 216,00 DOP más el 20 % del superávit de 624 329,01 DOP
Ingresos de 867 123,01 DOP en adelante	79 776,00 DOP más el 25 % del excedente de 867 123,01 DOP

24 A partir de febrero de 2026, el salario mínimo para la seguridad social será de aproximadamente 23 223,00 pesos dominicanos (387,05 dólares estadounidenses).

A principios de cada año, la escala establecida se ajusta a la inflación acumulada del año anterior, según las cifras publicadas por el Banco Central de la República Dominicana. La escala no se ajustó hasta marzo de 2023.

Cargas sociales Contribuciones sobre los salarios		
Cargas sociales	**Empleado**	**Empleador**
Seguridad social (pensiones)	2,87	7,10
Seguridad Social (salud)	3,04	7,09
INFOTEP	0,50 % (si se aplica la participación anual en los beneficios)	1,00
Seguridad Social (riesgo laboral)	-	Hasta 1,10-1,60 %
Subtotal actual	6,41	Hasta el 16,79 %
Paga extra de Navidad	-	8,33
Vacaciones	-	6 %
Bonificación por participación en los beneficios (cuando corresponda)	-	18 %
Subtotal:	6,41 %	49,12 %
Indemnización por despido	-	8
Preaviso	-	10
TOTAL:	6,41	67,12

6. Varios

6.1. Régimen Tributario Simplificado (RST)

El Régimen Tributario Simplificado (RST) es un método que facilita el cumplimiento tributario de los contribuyentes medianos y pequeños elegibles, que por lo general no cuentan con una contabilidad organizada, si sus compras no superan los DOP$ 52,867,916.54 (aproximadamente 839 173 USD) —o personas físicas— que cumplan los requisitos si sus ingresos no superan los 11 498 750,10 DOP (aproximadamente 182 519,10 USD).

Permite la liquidación del Impuesto sobre la Renta (ISR) en función de sus compras y/o ingresos, así como el pago del Impuesto sobre la Valor Agregada (ITBIS) en función del valor agregado bruto.

Las principales ventajas del RST son: no se requiere contabilidad organizada; no se pagan anticipos del Impuesto sobre la Renta (ISR); no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio; automáticamente se concede un acuerdo de pago para el ISR (3 cuotas para las compras y 2 liquidaciones para los ingresos); para aquellos que están en el método de compra, no tener que hacer un pago del ISR durante los primeros 6 meses del año; no es necesario enviar mensualmente la información de los identificadores fiscales de sus compras y ventas.

6.2. Obligaciones formales especiales

6.2.1. Números de comprobantes fiscales (NCF)

Son identificadores codificados de operaciones fiscales que dan crédito a la transferencia y el arrendamiento de bienes o la prestación de servicios. Los identificadores comunes se aplican a las facturas que generan crédito fiscal y/o respaldan costes y gastos, facturas a consumidores finales (sin valor de crédito fiscal), notas de débito y notas de crédito.

Se aplican identificadores especiales a los proveedores informales, los registros únicos de ingresos, el efectivo para gastos menores, los regímenes fiscales especiales y las transacciones con el gobierno.

6.2.2. Soluciones fiscales

Anteriormente conocidas como impresoras fiscales, se aplican a los contribuyentes que venden productos o prestan servicios a usuarios finales sujetos al ITBIS. Las impresoras, u otros medios alternativos, almacenan los datos de las ventas del contribuyente, que deben enviarse mensualmente al IRS para permitir un mayor control fiscal sobre dichas ventas.

6.2.3. Facturas electrónicas:

El 25 de mayo de 2023 se promulgó la Ley n.º 32-23, que establece la obligatoriedad de la facturación electrónica para las empresas. A partir de esa fecha, la ley entró en vigor.

Algunos aspectos destacados de esta ley son:

- El establecimiento de plazos de entrada y facilidades fiscales para los contribuyentes que opten por ella.
- El establecimiento del uso obligatorio de la factura electrónica a partir de determinados plazos desde la entrada en vigor, según el «tamaño» de cada empresa a nivel fiscal. (i) Grandes contribuyentes: en un plazo de 12 meses. (ii) Grandes contribuyentes locales y medianos: en 24 meses, y (iii) Pequeños, micro y contribuyentes no clasificados: en 36 meses.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en la Circular 12-25, a los contribuyentes clasificados como grandes locales y medianos se les concedió una prórroga de seis (6) meses a partir de la fecha límite original del 15 de mayo de 2025. La nueva fecha de implementación para este grupo es ahora noviembre de 2025.

6.3. Agentes especiales de retención

En la tributación del Impuesto sobre la Valor Agregada (ITBIS) y del Impuesto Especial sobre el Consumo (IEC) en las operaciones de entidades sujetas a regímenes fiscales aduaneros especiales, se considerará contribuyente a la persona física o jurídica que adquiera el bien o servicio. Las entidades sujetas a los regímenes antes mencionados que transfieran bienes o presten servicios se constituirán como agentes retenedores de los impuestos antes mencionados.

6.4. Nombramiento de un representante fiscal

De conformidad con lo dispuesto en la letra «J» del artículo 3 de la Ley n.º 25-24, que modifica el artículo 11 del Código Tributario Dominicano, todas las solicitudes de inscripción y actualización de empresas en el Registro Nacional de Contribuyentes (RNC) deben declarar a la persona que actuará ante la Administración Tributaria como responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa o entidades. Esto debe ir acompañado de una copia del acta de la reunión o del acto

correspondiente en el que se designe dicha responsabilidad, indicando expresamente la aceptación de la misma. El ejecutivo responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias debe poseer una o varias de las cualidades establecidas en la letra «J» del artículo 3 de la Ley n.º 25-24, y no puede ser ajeno a la gestión, la propiedad y las transacciones de la empresa. Si las sociedades mercantiles están inscritas en el RNC, tendrán hasta su próxima asamblea ordinaria para decidir y notificar a la Administración Tributaria la persona que asumirá esta responsabilidad, mediante una solicitud de actualización al RNC, incluyendo una copia de la reunión inscrita en el Registro Mercantil.

Si no se realiza esta actualización, esta responsabilidad se asignará por defecto a la persona designada como gerente, administrador o a la persona con mayor participación accionaria dentro de la empresa, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 26, 28, 39, 40, 41, 43, 54, 67 de la Ley N.º 479-08, Ley General de Sociedades Mercantiles y Sociedades Unipersonales de Responsabilidad Limitada, y los artículos 5 y 330 del Código Tributario.

ECUADOR LEGAL ADVISOR SOLUTIONS S.C.

LEGAL ADVISORS

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.las.biz

(593) 2 2268 349 | (593) 2 2268 350 | (593) 2 2268 351

Rep. de El Salvador N35 40. ATHOS Bld. 6th Floor. Quito, Ecuador (Head office)

CONTACTO(S):

Walter A. Tumbaco

walter.tumbaco@laz.biz

ASPECTOS DESTACADOS

Impuesto sobre la renta de las sociedades:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	25 %
Impuesto sobre las ganancias de capital:	10%
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	25 %*
Impuesto Único sobre dividendos:	0% distribuidos a sociedades con domicilio fiscal en Ecuador 10 % no residente en jurisdicción considerado paraísos fiscales 14% residente en jurisdicción considerado paraísos fiscales 12% residente fiscal en Ecuador
Tipo impositivo sobre la renta de las pymes:	22%
Retención fiscal sobre:	
Intereses*:	25 %, 37 % jurisdicciones consideradas paraísos fiscales
Regalías*:	25 %, 37 % jurisdicciones consideradas paraísos fiscales
Asistencia técnica*:	25 %, 37 % jurisdicciones consideradas paraísos fiscales
Servicios técnicos*:	25 %, 37 % jurisdicciones consideradas paraísos fiscales
Otros servicios*:	25 %, 37 % jurisdicciones consideradas paraísos fiscales
La reforma tributaria promulgada en diciembre de 2017 estableció que la tasa impositiva será del 25 % para las empresas locales, sucursales y establecimientos permanentes siempre que los accionistas sean residentes fiscales en Ecuador*	Sin embargo, la tasa de renta mencionada aumentaría al 28 % en los siguientes casos: i) La proporción de la base imponible correspondiente a la participación directa o indirecta de socios, accionistas, participantes, beneficiarios, constituyentes o similares, que sean residentes o se encuentren establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición. ii) En caso de que la participación individual o conjunta sea igual o superior al 50 %, se aplicará la tasa del 28 % a toda la base imponible. Cuando las sociedades incumplan la obligación de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, participantes, constituyentes, beneficiarios o similares.
Operaciones financieras	0,15 %
Productos alcohólicos	0,5 %-75,5%

Tipos impositivos locales:	
Impuesto sobre actividades comerciales:	Véase Impuestos municipals
Impuesto sobre actividades industriales:	Véase Impuestos municipals
Impuesto sobre las actividades de servicios:	—
Impuesto sobre bienes inmuebles:	
Impuestos sobre otros bienes:	Véanse Impuestos sobre vehículos, Impuesto de Superintendencia de Sociedades e Impuesto de la Universidad de Guayaquil
Impuestos especiales:	Impuesto sobre consumos especiales: Del 5,15 % al 300 % según el artículo

Residencia fiscal de las personas físicas

En el caso de las personas físicas, independientemente de su nacionalidad:

1. Permanecer en Ecuador durante 183 días naturales o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;
2. Permanecer en Ecuador durante 183 días naturales o más, consecutivos o no, en un plazo de 12 meses dentro de dos períodos fiscales, a menos que demuestren su residencia fiscal en otro país, por haber permanecido en esa jurisdicción durante 183 días;
3. El núcleo de sus actividades o intereses económicos se encuentra en Ecuador, se debe tenerse en cuenta lo siguiente:
    - Contribuyente del impuesto sobre la renta en Ecuador con ingresos procedentes de una fuente ecuatoriana, incluso cuando su residencia fiscal se encuentre en otra jurisdicción.
    - Puede utilizar el impuesto pagado en otra jurisdicción como crédito fiscal.
    - Ser propietario, directa o indirectamente, de activos ubicados en Ecuador, incluidos los derechos que representan el capital de empresas residentes en el país por un valor superior a un millón de dólares.
4. Cuando en cualquier momento antes o durante el año fiscal, se dé alguna de las siguientes circunstancias:
    - Si es residente fiscal en Ecuador.
    - Tener la nacionalidad ecuatoriana o la residencia permanente en Ecuador.
    - Ejercido como representante legal o agente de una empresa residente en Ecuador.

Residencia fiscal de las sociedades

En el caso de las empresas, el domicilio fiscal será el lugar de su constitución o creación:

1. Sociedades anónimas (persona jurídica, sociedades de hecho, fideicomiso comercial, patrimonio autónomo, consorcios, holdings, fondos de inversión).
2. Sucursal o establecimiento permanente (lugar fijo en el que una empresa lleva a cabo la totalidad o parte de sus actividades, tiene un agente dependiente para realizar habitualmente actividades económicas en el país y obtener ingresos imponibles).

Fiscalidad de los tratados

Tratados de Tributación / Elementos de la Renta						
Países	Intereses	Dividendos	Regalías	Servicios técnicos	Técnicos Asistencia	Comienza la solicitud
Alemania	10%-15%	15%	15%			1978
Argentina*						1983
Bielorrusia	10%	5% - 10%	10%			2018
Bélgica	10%	15%	10%			2005
Brasil	15%	0	15% - 25%			1989
Canadá	15%	5% - 15%	10% - 15%			2002
Chile	15%	5% - 15%	10% - 15%			2005
China	10%	5%	10%			2015
Corea del Sur	12%	5% - 10%	5% - 12%			2014

España	5% - 10%	15%	10%			1994
Francia	10% - 15%	0% - 15%	15%			1993
Italia	10%	15%	5%			1991
Japón	10%	5% - 10%	10%			2020
México	10% - 15%	5%	10%			2002
Qatar	10%	5% - 10%	10%			2019
Rumanía	10%	15%	10%			1997
Rusia	10%	5% - 10%	10% - 15%			2019
Singapur	10%	5%	10%			2016
Suiza	10%	0% - 15%	0% – 10%			1996 (texto original) 2001 (Protocolo)
Uruguay	15%	10% - 15%	10% - 15%			2013
Gobierno de Reino Unido e Irlanda del Norte	10%	5% - 10% - 15%	10%			2025
Países del Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Perú)	0%	0%				2015
Países no signatarios del tratado	25%	10%	25%	25%	25%	

* Solo aplicable a alquileres de transporte aéreo.

Convenios para el Intercambio de información

País	Inicio de aplicación
Costa Rica	2017
Estados Unidos	2022
Panamá	2025

(*) Ecuador tiene un convenio específico para el intercambio de información en materia tributaria.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

Con el fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de la declaración y el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la Agencia Tributaria actualiza el formulario aplicable al ejercicio fiscal 2025.

La nueva versión del formulario del impuesto sobre la renta de las personas físicas incorpora varias mejoras, entre las que se incluyen:

- Declaración simplificada para los negocios populares de los contribuyentes RIMPE.

- Beneficio de la reducción de gastos personales para la declaración del impuesto sobre la renta.
- Nueva tabla del impuesto sobre la renta para contribuyentes del régimen general y RIMPE.

Tramos impositivos para personas físicas para 2025

Renta imponible superior a	Renta imponible que no supere	Impuesto sobre el importe inferior	Tipo % sobre el exceso
0	12.081	0	0%
12.081	15.387	0	5%
15.387	19.978	165	10%
19.978	26.422	624	12%
26.422	34.770	1,398	15%
34.770	46.089	2,650	20%
46.089	61.359	4,914	25%
61.359	81.817	8,731	30%
81.817	108.810	14,869	35%
108.810	en adelante	24,316	37%

Para el periodo fiscal 2025 aplicara la siguiente table progresiva:

Negocios populares

Límite inferior	Límite superior	Impuesto a pagar (cuota en USD)
-	2.500,00	0.000
2.500,01	5.000,00	5,00
5.000,01	10.000,00	15,00
10.000,01	15.000,00	35,00
15.000,01	20.000,00	60,00

Tramos impositivos para herencias, legados y donaciones para 2025

Renta imponible superior a	Renta imponible que no supere	Impuesto sobre el importe inferior	Tipo % sobre el exceso
0	77.708	0	0%
77.708	155.416	0	5%
155.416	310.833	3.885,39	10%
310.833	466.281	19.427,08	15%
466.281	621.718	42.744,33	20 %
621.718	777.134	73.831,83	25%
777.134	932.529	112.685,76	30%
932.529	en adelante	159.304,28	35%

Los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el fallecido están exentos del pago del Impuesto de Sucesi ones. El impuesto tampoco se aplicará en el caso de que el beneficiario sea uno de los cónyuges supérstites, siempre que no haya hijos que puedan acceder a la herencia.

1.1. Aspectos generales

Impuesto sobre la renta de las sociedades. El impuesto sobre la renta de las sociedades (en adelante, IRS) grava a las sociedades domiciliadas en Ecuador. Las sociedades domiciliadas en Ecuador incluyen aquellas constituidas en Ecuador y las empresas constituidas en países extranjeros que hayan sido aprobadas como sucursales por la Superintendencia de Sociedades tras un procedimiento legal. Las empresas constituidas en Ecuador están sujetas al impuesto sobre sus ingresos mundiales. Las empresas extranjeras están sujetas al impuesto sobre los ingresos derivados de actividades dentro de Ecuador y de bienes y activos ubicados dentro de Ecuador.

1.2. Base imponible

La base para el cálculo del impuesto sobre la renta está compuesta por la totalidad de los ingresos imponibles ordinarios y extraordinarios, menos las devoluciones, descuentos, costes, gastos y deducciones atribuibles a dichos ingresos. Además de esta base imponible, los contribuyentes deben añadir los costes y gastos no deducibles y restar los ingresos exentos, de conformidad con la Ley Tributaria.

1.3. Tipo del impuesto de sociedades

La tasa estándar del impuesto sobre la renta de las sociedades para **2025** es del 25 %. Sin embargo, se aplicará un impuesto sobre la renta de las sociedades del 28 % a aquellas empresas que tengan una participación accionarial del 50 % o más ubicada en jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

1.4. Base imponible de los ingresos por trabajo en relación de dependencia

Está constituida por los ingresos gravados menos el valor de las contribuciones personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), excepto cuando estas son pagadas por el empleador.

1.5. Base imponible para personas mayores

A las personas mayores se les deducirá una fracción básica gravada con una tasa cero del impuesto sobre la renta.

1.6. Base imponible para personas con discapacidad o sustitutos

A las personas con discapacidad o sus sustitutos se les deducirán dos fracciones básicas gravadas con tipo cero del impuesto sobre la renta, según la siguiente tabla:

Grado de discapacidad	Porcentaje de aplicación de la ventaja
del 30 % al 49 %	60%
del 50 % al 74 %	70%
del 75 % al 84 %	80%
del 85 % al 100 %	100%

La persona con discapacidad o su sustituto, de acuerdo a lo establecido en este Artículo, deberá entregar hasta el 15 de enero de cada año a su empleador, el documento que acredite el grado de discapacidad o su calidad de sustituto, para la respectiva aplicación de la exoneración del impuesto a la renta.

El SRI mantendrá conexión directa con la base de datos de las personas con discapacidad registradas por la autoridad sanitaria nacional para la verificación pertinente, así como con la base de datos de la autoridad encargada de la inclusión económica y social, respecto de los sustitutos.

1.7. Ganancias de capital

La reforma tributaria aprobada en diciembre de 2014 decretó que las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones ya no están exentas.

Las ganancias obtenidas por empresas domiciliadas o no en Ecuador y por personas físicas, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, por la transferencia directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, estarán sujetas, en el momento de la enajenación, a un impuesto único sobre la renta a una tasa del 10 %.

No se entenderá que ha habido enajenación directa o indirecta y, por lo tanto, no se configura el hecho generador del impuesto único sobre la renta cuando la transferencia de acciones, participaciones u otros derechos representativos del capital se produzca por los efectos de procesos de reestructuración societaria, fusión o escisión, siempre que los beneficiarios efectivos de las acciones, participaciones o derechos representativos del capital sean los mismos en la misma proporción antes y después de dichos procesos.

1.8. Exenciones y deducciones generales

La base imponible se calcula a partir de los beneficios contables con los ajustes fiscales oportunos. En el cálculo de la base imponible, una empresa puede deducir todos los costes y gastos que considere necesarios y relacionados con la actividad, destinados a obtener, mantener y mejorar los ingresos imponibles y no estén exentos.

Exenciones

A efectos de la determinación y el cálculo del impuesto sobre la renta, estarán exentos, entre otros, los siguientes ingresos:

- Ingresos exentos consagrados en tratados internacionales;
- Intereses recibidos por personas físicas por sus cuentas de ahorro y depósitos, pagados por instituciones financieras en Ecuador;
- Ingresos percibidos por el gobierno y las universidades;
- Ingresos derivados de inversiones no monetarias realizadas por entidades que mantienen contratos de petróleo y gas con el gobierno;
- Los ingresos obtenidos por la venta ocasional de bienes inmuebles;
- Los ingresos derivados de ganancias de capital, beneficios, ganancias o rendimientos financieros distribuidos por fondos de bienestar social, fondos de pensiones, fondos de inversión y fideicomisos comerciales a sus beneficiarios, siempre que los fondos hayan cumplido con sus obligaciones como contribuyentes;
- Indemnizaciones de pólizas de seguro;
- Decimotercer y decimocuarto salario;
- Indemnizaciones por despido recibidas por trabajadores y empleados, etc.;
- Compensación económica por salario mínimo vital.
- Venta ocasional de bienes inmuebles.

Exento si la enajenación la realiza un particular, con un máximo de dos transmisiones al año, siempre que se trate de bienes inmuebles y que no estén relacionados con la actividad empresarial.

- Los rendimientos y beneficios de los depósitos a plazo fijo y las inversiones en renta fija de personas físicas, empresas, residentes o no en el país.
- Estarán exentos si se emiten por un plazo de 180 días naturales o más y permanecen en posesión del titular durante al menos 180 días consecutivos.

Deducciones locales

a. Para que los gastos superiores a 500 dólares estadounidenses sean deducibles y den derecho a una deducción fiscal, debe utilizar cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de: giros postales, transferencias de fondos, tarjetas de crédito o débito, cheques, cualquier otro medio de pago electrónico.

b. Los gastos de viaje deben estar debidamente justificados con recibos válidos y no superar el 3 % de la renta imponible del año. En el caso de las empresas nuevas, se acepta el 100 % de los gastos de viaje durante los dos primeros años.

c. Asignaciones del extranjero: a empresas domiciliadas en Ecuador por parte de personas vinculadas hasta el 5 % de la base imponible del impuesto sobre la renta más dichos gastos.

d. Primas de seguro: se deducirá un 50 % adicional de los seguros de crédito contratados para la exportación.

e. Para la deducción del deterioro de las cuentas por cobrar, no deberá exceder el 1 % de los gastos de la cartera anual, sin que la provisión acumulada exceda el 10 % de la cartera total.

f. Sueldos y salarios, prestaciones sociales, indemnizaciones según el código laboral.

g. Pérdidas que se producen habitualmente en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos y que pueden reducir su cantidad o volumen, en los porcentajes indicados por el Servicio de Impuestos Internos.

h. Deducción adicional del 150 % sobre los gastos de publicidad, promoción y patrocinio realizados a favor de deportistas calificados por el Ministerio de Deportes.

i. Deducción adicional del 150 % sobre los auspicios y patrocinios realizados a entidades educativas de nivel básico y secundario o a entidades sin fines de lucro cuya actividad se centre en la erradicación de la desnutrición infantil y el cuidado de las madres embarazadas.

j. Deducción adicional del 150 % sobre los gastos de organización y patrocinio de eventos artísticos y culturales y de producción y patrocinio de obras cinematográficas.

k. Deducción adicional del 150 % sobre los gastos por contribuciones privadas para la promoción de las artes, el cine y la innovación en la cultura.

Deducción adicional del 100 % sobre donaciones, inversiones y/o patrocinios destinados a programas, fondos y proyectos de prevención, protección y conservación, bioempresas, restauración y reparación ambiental debidamente calificados por la autoridad ambiental, siempre que la deducción no exceda el 10 % de los ingresos brutos anuales.

1.9. Amortización fiscal y depreciación

La depreciación se calcula generalmente utilizando el método lineal. A continuación se indican algunas de las tasas de depreciación lineal previstas en la legislación fiscal:

Activo Tasa	%
Edificios comerciales e industrials	5%
Equipo de oficina	10%
Vehículos de motor, camiones y ordenadores	20%
Plantas y maquinaria	10%
Equipos informáticos y software	33 %

En general, si los porcentajes indicados son superiores a los calculados en función de la naturaleza de los activos, la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.

En caso de revalorización de activos, el gasto por amortización de los activos revalorizados no será deducible.

Deducción adicional del 100 % por depreciación y amortización de maquinaria, equipos y tecnologías de construcción sostenible.

Para otros activos que producen ingresos, se debe amortizar durante 5 años, utilizando una tasa de amortización lineal del 20 %.

Los activos intangibles deben amortizarse a lo largo del plazo del contrato correspondiente o durante un período de 20 años; el deterioro de los activos intangibles con vida útil indefinida no será deducible.

Activos utilizados: Se calculará de forma razonable la vida útil probable restante para amortizar el coste de adquisición, que, sumada a la gastada durante el uso anterior, no podrá ser inferior a la de los bienes nuevos.

1.10. Pérdidas fiscales: traslado a ejercicios posteriores/traslado a ejercicios anteriores. Desgravación por pérdidas

Las pérdidas operativas netas pueden trasladarse y compensarse con los beneficios de los cinco años siguientes, siempre que el importe compensado no supere el 25 % de los beneficios del año. No se permiten las pérdidas trasladables a ejercicios anteriores.

1.11. Gastos incurridos en el extranjero

Por lo general, son deducibles, siempre que se retengan los impuestos correspondientes si el pago constituye una renta imponible para el beneficiario.

Las cantidades que el contribuyente remita al extranjero como reembolso de los gastos y costes incurridos en el extranjero, directamente relacionados con la actividad realizada en Ecuador por el contribuyente, serán deducibles como gastos a efectos locales y se gravarán a un tipo del 25% y del 37% si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

Con respecto a los pagos remitidos al extranjero por concepto de intereses de préstamos extranjeros contratados por el sector privado, la tasa de retención fiscal para 2025 es del 25% (37 % si los pagos se remiten a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales) y del 0% si los pagos se remiten a bancos e instituciones financieras internacionales.

Los siguientes pagos al extranjero son deducibles dentro de los límites especificados:

- Pagos por importaciones, incluidos los intereses y las comisiones de financiación, según lo dispuesto en las licencias de importación;
- Comisiones de exportación de hasta el 2% del valor de la exportación;

- Intereses con respecto a préstamos extranjeros registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que los préstamos extranjeros sean préstamos de gobierno a gobierno, bancos financieros internacionales
- y préstamos institucionales o préstamos concedidos por el Banco Mundial, la CAF, el BID y otros organismos multinacionales. Además, para que los intereses de los préstamos extranjeros sean deducibles, el importe del préstamo extranjero no deberá superar el 300 % de la relación entre la deuda externa y el capital social para las sucursales extranjeras, los bancos, las compañías de seguros y las entidades del sector financiero de la economía popular y solidaria. Para otras empresas, los intereses no podrán superar el 20% del EBITDA;
- Pagos por cuenta de arrendamientos internacionales de bienes de capital;
- 50 % - 75 % de las primas de seguro o reaseguro pagadas a empresas extranjeras que no tengan un establecimiento permanente o representación en Ecuador.

Los gastos no deducibles incluyen los siguientes:

- Pérdidas o descuentos en la venta de activos financieros de créditos comerciales o carteras que se negocian fuera de la Bolsa de Valores o con partes relacionadas, para personas físicas y/o entidades no financieras.
- Para las entidades no financieras, el deterioro de los activos financieros de créditos incobrables que excedan los límites de deducción, en el período registrado en las cuentas (1% anual sobre las dotaciones comerciales del año, sin que la provisión acumulada exceda el 10 % del total de la cartera). Se reconocerá un impuesto diferido sobre el excedente cuando se cumplan los plazos y condiciones para la eliminación de las cuentas incobrables o se venda el activo financiero a partir del año 2023.
- La diferencia entre el deterioro financiero y los límites de deducibilidad. Se reconocerá un impuesto diferido a partir del ejercicio fiscal siguiente al final de la vida útil financiera, distribuido de manera uniforme durante los años restantes de vida útil del bien, de acuerdo con el Reglamento a partir del año 2023.

Deducción de los gastos y costes incurridos en el extranjero y eliminación de la exención fiscal por el reembolso de los gastos y costes remitidos al extranjero

Los montos que el contribuyente remita al extranjero como reembolso de gastos y costes incurridos en el extranjero, directamente relacionados con la actividad realizada en Ecuador por el contribuyente, serán deducibles como gastos a efectos locales y estarán sujetos a una retención en la fuente del 25% (para 2025) o del 37 % si el beneficiario está domiciliado en jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

1.12. Registros contables para personas físicas

Están obligados a llevar registros contables las personas físicas cuyos ingresos brutos del último ejercicio fiscal sean superiores a 300.000,00 dólares estadounidenses y cuyos costes y gastos anuales relacionados con la actividad económica de la empresa del último ejercicio fiscal sean como mínimo de 240 000,00 dólares estadounidenses.

Se incluirán en esta cantidad las personas físicas que desarrollen las siguientes actividades:

- Agricultura;
- Ganadería;
- Silvicultura o similares;
- Así como profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y otros trabajadores autónomos.

Deben cumplir con esta obligación al inicio de sus actividades económicas o el 1 de enero de cada año, sin necesidad de que la Administración Tributaria les lo notifique.

1.13. Préstamos a accionistas

Cuando una sociedad concede préstamos a sus accionistas o socios, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por lo tanto, la sociedad deberá retener el importe correspondiente, al tipo aplicable a las sociedades sobre el importe de la operación. Dicha retención se declarará y pagará en el mes siguiente y constituirá un crédito fiscal para la sociedad en su declaración anual del impuesto sobre sociedades ( ).

1.14. Impuestos diferidos

A efectos fiscales y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de impuestos diferidos, solo en los siguientes casos y condiciones:

a. Pérdidas por deterioro resultantes del ajuste realizado para alcanzar el valor neto realizable del inventario;
b. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costes totales del contrato superen los ingresos totales del mismo;
c. La depreciación correspondiente al valor capitalizado y la actualización financiera de la provisión para desmantelamiento y otros costos asociados posteriores, de conformidad con las normas contables pertinentes;
d. El valor del deterioro del inmovilizado material y otros activos no corrientes que son utilizados por el contribuyente;
e. Las provisiones distintas de las cuentas incobrables y el desmantelamiento;
f. Las ganancias o pérdidas derivadas de la valoración de los activos no corrientes mantenidos para la venta;
g. Los ingresos y costes derivados de la aplicación de las normas contables correspondientes al reconocimiento y valoración de los activos biológicos, valorados con cambios en los resultados, durante su período de transformación biológica, deben considerarse en la conciliación fiscal como ingresos no sujetos a impuesto. Los ingresos y costes atribuibles a ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta, incluido el pago correspondiente a la participación de los trabajadores.
h. Las pérdidas declaradas después de la conciliación fiscal, de ejercicios anteriores;
i. Créditos fiscales no utilizados generados en períodos anteriores;
j. En los contratos de servicios integrados con financiación del contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre que las fórmulas de amortización previstas a efectos fiscales no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de las inversiones tangibles o intangibles registradas según la técnica contable que exceda el valor de la amortización fiscal de dichas inversiones;
k. Las provisiones constituidas para cubrir los pagos por desalojo y las pensiones de jubilación de los empleadores que se constituyan a partir del año 2019;
l. Para el reconocimiento y la medición de ingresos, costes y gastos de contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establecen procesos de control en formularios de avance de obra;
m. Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento acordados en un contrato y los cargos en la cuenta de resultados que de acuerdo con la técnica contable; y
n. La diferencia entre la depreciación financiera de los activos fijos tangibles y los límites de deducibilidad de dicha depreciación.

1.15. Normas sobre precios de transferencia

El 31 de diciembre de 2004, Ecuador incorporó a su legislación varias normas relativas a la tributación de las transacciones entre partes vinculadas, los paraísos fiscales y los métodos para aplicar el principio de plena competencia.

En las transacciones celebradas entre partes relacionadas, el precio se ajustará mediante la aplicación individual o combinada de cualquiera de los métodos que se describen a continuación, de tal forma que el «principio de plena competencia» se refleje en su resultado. Los métodos son:

- Método del precio comparable no controlado;
- Método del precio de reventa (reventa menos);
- Método del coste incrementado;
- Método de reparto de beneficios; y
- Método de beneficio transaccional o método de margen neto transaccional.

El anexo de precios de transferencia y el informe integral. Los contribuyentes tienen la obligación de presentar ante la Dirección General de Impuestos Internos un anexo de precios de transferencia cuando sus transacciones con partes relacionadas durante un ejercicio fiscal superen los 3 000 000,00 USD, así como un informe integral de precios de transferencia en el que se detallen las transacciones realizadas con partes relacionadas durante un ejercicio fiscal cuando sus transacciones con partes relacionadas en el extranjero superen los 10 000 000,00 dólares estadounidenses. La Dirección General de Impuestos Internos también puede solicitar información sobre las transacciones realizadas con partes vinculadas dentro de Ecuador.

Implementación del BEPS en Ecuador

En 2015, la OCDE publicó el Plan de Acción BEPS («Base Erosion and Profit Shifting»), un documento cuyo objetivo principal es abordar y combatir los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Dicho plan contempla una serie de medidas aplicables a las autoridades fiscales a nivel mundial.

Ecuador, a pesar de ser un país que no se adhiere a la OCDE, ha mostrado interés en buscar la viabilidad de tales acciones en su legislación tributaria actual. Sin embargo, aún no existe un enfoque formal y oficial para la implementación de estas iniciativas; aún se están analizando los efectos que causaría una reforma de tal magnitud.

Actualmente, no existen medidas específicas que impliquen la inclusión de informes o documentación adicionales para el cumplimiento de los precios de transferencia en línea con el plan de acción BEPS.

Medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia

Las medidas establecidas serán obligatorias para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, residentes fiscales o establecimientos permanentes es en Ecuador, en sus operaciones con partes vinculadas, siempre que:

1. En el caso de operaciones que correspondan a:
    - Exportaciones o cualquier otro tipo de venta de petróleo crudo, directa o indirecta, bajo cualquier modalidad;
    - Las exportaciones o cualquier otro tipo de enajenación de oro, plata o cobre u otro mineral metálico en cualquier estado, directa o indirectamente, bajo cualquier modalidad; y

- Las exportaciones o cualquier otro tipo de venta de plátanos, directa o indirecta, bajo cualquier modalidad.

2. Dichas transacciones se realizan entre el contribuyente del impuesto sobre la renta y una o más de sus partes relacionadas que se encuadran en al menos una de las siguientes condiciones:
   - Son residentes o están establecidos en países, jurisdicciones o regímenes designados como paraísos fiscales o jurisdicciones con impuestos más bajos, o están sujetos a regímenes fiscales preferenciales, de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos; y/o
   - Son intermediarios internacionales sin residencia fiscal en Ecuador que no residen en el país o jurisdicción de destino final de las mercancías. A estos efectos, las mercancías destinadas a puertos intermedios u otros espacios que se utilicen con fines logísticos o de otro tipo no se considerarán como destino final de las mercancías cuando estas no entren en el territorio aduanero o no sean nacionalizadas.

1.16. Pago y presentación del impuesto sobre la renta

Presentación de retenciones en la fuente

La retención en la fuente mensual se realizará en los formularios correspondientes y por otros medios, en la forma y condiciones establecidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Incluso en el caso de que un agente retentor no realice retenciones en la fuente durante uno o más períodos mensuales, estará obligado a presentar las declaraciones de impuestos correspondientes a esos meses. Esta obligación no se aplicará a aquellos empleadores que solo tengan trabajadores que no alcancen el ingreso mínimo imponible anual. Los agentes retentores deberán proporcionar al Servicio de Rentas Internas la información completa sobre las retenciones en la fuente efectuadas por ellos, incluyendo el número RUC, el número del comprobante de venta, el número de autorización, el monto del impuesto recaudado, el nombre y la identificación del proveedor y la fecha de la transacción, en los medios y en la forma indicados por el Servicio de Rentas Internas.

Plazos para la presentación y el pago. Los agentes retenedores presentarán la declaración con los importes retenidos, que se pagarán al mes siguiente en la fecha correspondiente al noveno dígito del número RUC.

Si la declaración contiene errores o inexactitudes, podrá ser sustituida por una nueva declaración que contenga toda la información pertinente, pero solo si la nueva declaración implica un importe mayor a pagar al Servicio de Rentas Internas.

Normas relativas a la presentación y el pago del impuesto sobre la renta

Plazos para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta: se presentará anualmente en los lugares y fechas determinados en el Reglamento General de la Ley Tributaria. Normas relativas a la presentación anticipada de la declaración del impuesto sobre la renta en casos de cese de actividades, fusiones y escisiones de sociedades.

En caso de cese de actividades antes del final del ejercicio fiscal, el contribuyente deberá presentar una declaración anticipada del impuesto sobre la renta . Solo cuando se haya presentado esta declaración anticipada, se podrá iniciar el procedimiento de cancelación del RUC o la autorización para el cese de operaciones. Esta norma también se aplicará a las personas físicas que deban ausentarse de Ecuador por un período superior al final del ejercicio fiscal.

El pago del impuesto puede anticiparse voluntariamente y será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta generado en el ejercicio fiscal anterior, menos cualquier retención

realizada en dicho ejercicio fiscal. El valor anticipado constituirá un crédito fiscal para el pago del impuesto sobre la renta.

Podrán realizar el pago voluntario del anticipo del impuesto sobre la renta, a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año en curso y hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio fiscal.

1.17. Obligación de informar y declarar la venta de acciones, cuotas y otros derechos

El incumplimiento de la presentación de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor de mercado de la transacción.

1.18. Sanciones por impuestos no pagados, presentación tardía e intereses

Sanciones: multas e intereses

Sanciones: La sanción por presentación extemporánea será igual al 3% del impuesto recaudado, por cada mes o fracción de mes, hasta un máximo del 100 % del impuesto recaudado. En el caso de presentaciones extemporáneas por parte de los agentes retentores o perceptores, la sanción se impondrá sobre el impuesto adeudado, es decir, después de deducir el crédito tributario correspondiente.

Intereses: La obligación tributaria que no se declare y pague en el plazo establecido en la Ley Tributaria dará lugar a un interés anual equivalente a 1,5 veces la tasa de interés activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, que se calculará desde la fecha en que venció la obligación tributaria hasta que se cumpla. La fracción de mes se considerará un mes completo.

1.19. Retención en la fuente

Retención en la fuente: Todas las personas jurídicas, públicas o privadas, sociedades, empresas o personas físicas que figuren en el catastro de agentes retenedores emitido por el Servicio de Rentas Internas, que estén obligadas a llevar registros contables o que realicen pagos o abonos en cuenta de cualquier tipo de ingreso, considerados ingresos imponibles para el beneficiario, actuarán como agentes retentores del Impuesto sobre la Renta. La Dirección General de Ingresos Publicará periódicamente los porcentajes de retención, que en ningún caso excederán el 10 % del pago o abono en cuenta.

Crédito fiscal local: El importe retenido constituirá un crédito fiscal para el contribuyente cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención fiscal, y podrá compensar el importe retenido con la deuda tributaria en su declaración anual.

En caso de que las cantidades retenidas y/o la cantidad pagada en concepto de impuesto sobre la renta anticipado superen la deuda tributaria total anual, el contribuyente tendrá derecho a elegir entre presentar una solicitud de devolución por la parte del impuesto pagado en exceso o compensarla con las deudas tributarias futuras de los próximos ejercicios fiscales.

Crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero: Independientemente de las disposiciones establecidas en los tratados internacionales, las personas físicas residentes en Ecuador y las sociedades ecuatorianas que perciban ingresos del extranjero, sujetos al impuesto sobre la renta en el país de origen, podrán deducir de la deuda tributaria ecuatoriana los impuestos pagados en el extranjero por los mismos ingresos, siempre que el crédito fiscal no exceda la deuda tributaria local atribuible a la misma cantidad de ingresos en Ecuador.

Momento de la retención: La retención será obligatoria en el momento del pago o del abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Obligación de retener: La obligación de retener será obligatoria en todos los pagos o abonos en cuenta que superen.

Cambio en la tarifa del impuesto a la renta en la distribución de dividendos.

La tarifa del impuesto único es del 12%. El cual puede variar en los siguientes casos:

SUJETOS	%
Residentes (excepto distribución a sociedades residents)	12%
No residentes	10%
No residentes y beneficiario final residente en Ecuador	12%
No residentes, cuando se cumplen dos condiciones: a) El beneficiario final del dividend es residente en Ecuador, y b) Se verifica que existe un residente en paraíso fiscal en la cadena de propiedad	14%
No se cumple la obligación de reporter accionistas	14%

Regalías: Las regalías pagadas o remitidas al extranjero a países no pertenecientes al tratado se gravan a una tasa final fija del 25 % y del 37 % si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

Servicios técnicos, asistencia técnica y servicios de consultoría: Los servicios técnicos, la asistencia técnica y los servicios de consultoría pagados o remitidos al extranjero a países no pertenecientes al tratado se gravan con un tipo impositivo fijo final del 25 % y del 37 % si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

Otros servicios: Todos los demás servicios pagados o remitidos al extranjero a países no pertenecientes al tratado también se gravan con un tipo impositivo fijo final del 25 % y del 37 % si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

Pagos por arrendamiento: Los pagos por arrendamiento remitidos al extranjero se gravan con un tipo impositivo fijo final del 25 % y del 37 % si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

Intereses: El pago de intereses por préstamos extranjeros está sujeto a un 25 % y un 37 % si se envían a jurisdicciones consideradas paraísos fiscales, y a un 0 % si los pagos se remiten a bancos e instituciones financieras internacionales.

1.20. Retención en origen de los pagos al exterior

La obligación de informar si una empresa declara como último nivel de su cadena de propiedad o como beneficiario efectivo a una persona física que no es residente fiscal en Ecuador, puede ser un titular nominal o formal que, en consecuencia, no es el propietario beneficiario, o revelar la propiedad real del capital, se considerará cumplida si la empresa declarante demuestra que dicha persona física no es un titular nominal o formal en virtud del régimen mencionado.

1.21. Normas para la aplicación del método de imputación ordinaria para evitar la doble imposición

Constituye crédito tributario del Ecuador el impuesto pagado en el extranjero, teniendo como límite el monto que se hubiera gravado en el Ecuador. Si los ingresos extranjeros no se gravan en el Ecuador o gozan de exenciones, el impuesto pagado en el extranjero no puede utilizarse como crédito tributario extranjero. La parte del impuesto pagado en el extranjero que exceda el impuesto local no es susceptible de devolución, compensación ni ninguna otra forma de recuperación, ni puede constituir crédito tributario para ese u otro período impositivo.

Código orgánico de producción, comercio e inversiones. Promulgado en diciembre de 2010

- 22% de impuesto sobre la renta para el desarrollo de nuevas inversiones durante un período de hasta 15 años a partir de cuando generen ingresos atribuibles a la nueva inversión.
- 20% de impuesto sobre la renta por la firma de contratos de inversión con el Estado, hasta el final del período de inversión.

Beneficio fiscal para contratos de inversión

Beneficiarios:

- Nuevas empresas (a partir de la fecha de entrada en vigor de la reforma);
- Nuevas empresas creadas por empresas existentes; y
- Nuevas inversiones de empresas existentes.

Las empresas existentes deben mantener un centro de costos para diferenciar los ingresos atribuibles exclusivamente a la nueva inversión en los casos que les sean aplicables. ISD y exención arancelaria:

- Importación de bienes de capital y materias primas (según el dictamen del Ministerio de Economía y Finanzas «MEF» y la aprobación del Comité de Comercio Exterior «COMEX»).

Estabilidad de los incentivos fiscales:

- Inversiones superiores a 1 millón de dólares estadounidenses, al menos 250 000 dólares estadounidenses en su primer año; y
- Que generen empleo.

La reducción acumulada durante el período de inversión no excederá el importe de la inversión o su plazo de aplicación, lo que ocurra primero.

Ley Orgánica para Impulsar la Economía Violeta (LOIEV)

1. Reforma de la Ley del Régimen Fiscal Interno

Se deducirá hasta un 140 % adicional de la base imponible del impuesto sobre la renta por los gastos incurridos en concepto de remuneración y prestaciones sociales que constituyan materia imponible para la cotización a la Seguridad Social.

Esta deducción no será acumulable con las deducciones adicionales a que se refiere el numeral 9 del art. 10 de la Ley del Régimen Tributario Interno, por pagos de:

- Salarios y remuneraciones en general, prestaciones sociales, participación de los trabajadores en las ganancias, indemnizaciones, bonificaciones sociales, desembolsos por actos transaccionales y

sentencias, contribuciones al IESS, asistencia médica, capacitación, etc.

- Deducción adicional del 150 % por remuneraciones y prestaciones sociales a favor de personas con discapacidad o trabajadores con cónyuge o hijos con discapacidad.
- Compensación económica para alcanzar un salario digno.

El incentivo podrá seguir siendo aplicado por los empleadores interesados incluso en caso de extinción de la relación laboral, siempre que se contrate a otro trabajador en las mismas condiciones salariales y contractuales.

Se aplicará en función del tiempo de permanencia del trabajador en el lugar de trabajo:

Tiempo de permanencia	Deducción adicional
6 meses consecutivos durante el ejercicio financiero correspondiente	100 % adicional
7 meses consecutivos durante el ejercicio financiero correspondiente	120 % adicional
8 meses consecutivos durante el ejercicio fiscal correspondiente	130 % adicional
10 meses consecutivos durante el ejercicio financiero correspondiente	140 % adicional

El tiempo de permanencia puede acumularse hasta un máximo de tres (3) años fiscales, de acuerdo con los siguiente detalle:

Nuevos puestos para la contratación de mujeres	Tiempo de aplicación del incentivo
Entre el 10 % y el 25 % de la nómina total	12 meses
Entre el 25,01 % y el 50 % de la nómina total	24 meses
Supera el 50 % de la nómina total	36 mes

2. Modificaciones al Código Laboral

- Se prohíbe a los empleadores exigir y/o requerir en los procesos de selección cualquier elemento diferenciador que no se corresponda con las habilidades y capacidades necesarias para el puesto de trabajo.
- Se aplica la igualdad de remuneración por un trabajo de igual valor. Se considera trabajo de igual valor cuando la naturaleza de las funciones, las condiciones profesionales y laborales en las que se realizan son equivalentes.
- El contrato de trabajo juvenil es un acuerdo que establece una relación laboral con un joven de entre 18 y 29 años, con el objetivo de promover el empleo juvenil dependiente.
- El permiso de maternidad remunerado, que consiste en la concesión de 12 semanas para el cuidado del recién nacido, puede compartirse hasta un máximo del 75 % con el padre; y
- La madre lactante tendrá derecho a un permiso remunerado durante el periodo de lactancia de 12 meses a partir del parto. La jornada laboral de la madre lactante será de 6 horas. La forma en que se disfrute del permiso podrá determinarse de común acuerdo con el padre.

3. Modificaciones a la Ley de Sociedades Anónimas

Todos los tipos de sociedades que formen consejos de administración con tres o más miembros deberán incluir una persona de género femenino por cada tres miembros.

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

2.1. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

El IVA se aplica a la transferencia de bienes, las importaciones y los servicios prestados. Las siguientes transacciones están exentas del IVA:

a. Aportaciones en especie a sociedades;
b. Premios derivados de herencias y liquidaciones de empresas;
c. Venta de empresas en las que se transfieren los activos y pasivos;
d. Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;
e. Donaciones a entidades públicas y organizaciones benéficas;
f. Transferencia de acciones, participaciones y otros valores; y
g. Las cuotas o contribuciones realizadas por los propietarios de unidades para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para financiar los gastos comunes en las urbanizaciones.

2.2. Transferencias gravadas con tipo «0»

a. Productos alimenticios de naturaleza agrícola, avícola, ganadera, apícola, cunícola, acuícola y forestal; carnes y pescados en estado natural;
b. Leche en estado natural, pasteurizada, homogeneizada, en polvo, leche maternizada, leche proteica infantil;
c. Pan, azúcar, azúcar moreno, sal, grasa, margarina, avena, maicena, fideos, harinas para consumo humano, atún, caballa, sardinas y trucha en conserva, y aceites para consumo humano, excepto el aceite de oliva;
d. Semillas certificadas, bulbos, plantas, raíces vivas. Harina de pescado, alimentos equilibrados, fertilizantes, insecticidas, pesticidas, herbicidas y productos veterinarios;
e. Tractores con neumáticos de hasta 200 CV, arados, maquinaria para la cosecha y el cultivo, bombas para riego.
f. Medicamentos y fármacos para consumo humano, así como materia prima para su producción. Frascos y etiquetas para medicamentos;
g. Papel y libros impresos en papel;
h. Mercancías destinadas a la exportación;
i. Mercancías importadas a Ecuador por: diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, siempre que estén exentos de derechos de aduana, pasajeros que ingresan al país, donaciones en nombre de entidades gubernamentales, mercancías importadas bajo el régimen de importación temporal, mientras no sean nacionalizadas, importaciones de bienes de capital realizadas por entidades gubernamentales, Corporación Andina de Fomento, Banco Interamericano de Desarrollo y Banco Mundial.

2.3. Servicios gravados con tasa «0»

a. Transporte fluvial, marítimo y terrestre de pasajeros y mercancías, así como transporte aéreo internacional de mercancías;
b. Servicios de salud;
c. Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles destinados exclusivamente a vivienda;
d. Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, recolección de basuras, riego

y drenaje;
e. Servicios educativos, guarderías, servicios de cuidado infantil y residencias para personas mayores;
f. Servicios religiosos;
g. Servicios de impresión de libros;
h. Servicios funerarios;
i. Algunos servicios administrativos prestados por el Gobierno;
j. Espectáculos y eventos públicos;
k. Servicios de cambio, bolsa y financieros prestados por entidades debidamente autorizadas por la ley y el Gobierno;
l. Transferencia de valores;
m. Servicios de exportación, incluido el turismo interno;
n. Servicios prestados por profesionales hasta un importe de 800,00 dólares estadounidenses por cada caso;
o. Peaje por el uso de carreteras y autopistas;
p. Lotería organizada por Beneficence y Faith and Smile (entidades benéficas);
q. Fumigación aérea;
r. Servicios prestados por artesanos;
s. Servicios de refrigeración y congelación para el mantenimiento de alimentos;
t. Servicios prestados a entidades gubernamentales que reciben ingresos exentos de impuestos; y
u. Servicios de seguros de vida y reaseguros, asistencia médica y accidentes personales.

De acuerdo con la reforma fiscal del 31 de diciembre de 2019, la importación de servicios se grava ahora con un 15 % de IVA y debe calcularse y pagarse en la declaración mensual del IVA que presenta el contribuyente. El adquirente del servicio prestado desde el extranjero debe retener y pagar el 100 % del IVA gravado en la contratación del servicio. Se considerarán importación de servicios aquellos prestados por una sociedad o persona física no residente en nombre de una persona física o jurídica residente o domiciliada en Ecuador, siempre que la utilización del servicio se realice íntegramente en Ecuador, aunque el servicio se preste desde el extranjero.

2.4. Base imponible general

La base imponible del IVA es el importe total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios prestados, calculado sobre sus precios de venta o sobre el precio de la prestación de servicios, que incluye los impuestos, recargos y otros gastos legalmente imputables al precio.

2.5. Base imponible sobre bienes importados

La base imponible del IVA sobre las importaciones es el resultado de sumar al valor CIF los impuestos, derechos de aduana, recargos, tasas y otros gastos declarados en el permiso de importación y otros documentos pertinentes.

2.6. Tipo

El tipo general del IVA es del 15% y para el sector de la construcción es del 5 %.

2.7. Crédito del IVA

Como norma general obligatoria, se concederá un crédito del IVA sobre el IVA pagado en la compra y utilización de bienes y servicios sujetos a este impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios sujetos a un tipo del 15 %. No habrá crédito del IVA en la compra local e importación de bienes o en la utilización de servicios realizados por los contribuyentes para su uso en la producción o venta de bienes, o en la prestación de servicios, gravados totalment e con un tipo del «0 %»; ni en la compra o importación de activos fijos para su uso en la producción de bienes y servicios gravados totalmente con un tipo del «0 %».

2.8. Devolución del IVA en actividades de exportación

Las personas físicas y jurídicas que hayan pagado el IVA en la compra local o la importación de bienes utilizados en la fabricación de bienes destinados a la exportación, tendrán derecho a la devolución del impuesto pagado, sin intereses, en un plazo no superior a noventa días. Si la devolución se realiza después de este plazo, se aplicarán intereses.

No obstante lo anterior, esta norma no se aplicará a las exportaciones de petróleo y gas, debido a que el petróleo y el gas no se fabrican, sino que se extraen del suelo.

2.9. Comisiones por concepto de servicios de valores severos con un 0 % de impuesto sobre el valor añadido (IVA)

Comisiones por servicios de valores que pagan un tipo del 0 % de impuesto sobre el valor añadido.

a. Para las bolsas de valores:
- Comisión por el uso de la infraestructura física y tecnológica para el acceso transparente a las propuestas de compra y venta de valores registrados;
- Comisión por el uso del Sistema Único de Negociación (SIUB), para la negociación bursátil de valores e instrumentos financieros; y
- Registro y mantenimiento para que los emisores puedan negociar los valores.

b. Para las casas de bolsa:
- Comisión que cobran las casas de bolsa por realizar las negociaciones;
- Comisión por la administración de carteras de valores o fondos de terceros para invertirlos en instrumentos del Mercado de Valores de acuerdo con las instrucciones de sus mandantes;
- Comisión por la suscripción o suscripción de una emisión o parte de ella, para su posterior reventa en el mercado, con entidades jurídicas del sector público, del sector privado y con fondos colectivos;
- Comisión por asesoramiento e información sobre asuntos financieros, valores, estructuración de carteras de valores, fusiones, escisiones, adquisiciones, negociación de paquetes de acciones, compra y venta de empresas y otras operaciones del mercado de valores;
- Comisión para la realización de operaciones de recompra;
- Comisión por la realización de operaciones de intermediación de valores de renta variable o renta fija de los sectores público y privado, inscritos en Bolsas de Valores;
- Comisión para celebrar acuerdos de corresponsalía con intermediarios de valores de otros países;
- Comisión para celebrar acuerdos de referencia con intermediarios de valores de otros países; y
- Comisión por la estructuración de procesos de emisión de valores negociables en el Mercado de Valores.

c. Por la compensación y liquidación centralizada de depósitos de valores:

- Comisión encargada de recibir los depósitos de valores inscritos en el Catastro Público del Mercado de Valores y de hacerse cargo de su custodia y conservación hasta su restitución al correspondiente;
- Comisión para el registro de emisiones a corto y largo plazo;
- Comisión en la liquidación y compensación de los valores depositados que se negocian en la Bolsa de Valores;
- Comisión para llevar a cabo la desmaterialización de los valores registrados en el Catastro Público del Mercado de Valores mediante su anotación en cuenta;
- Comisión para actuar como agente pagador de emisiones desmaterializadas autorizadas por la Superintendencia de Sociedades, Valores y Seguros;
- Comisión para la prestación de servicios de agencia numeradora; y
- Comisión por fraccionamiento y consolidación de valores.

d. Para los administradores de fondos y fideicomisos:

- Comisión para la administración de fondos de inversión y fideicomisos comerciales de titulización e inversión.

2.10. Se establecen el procedimiento y las condiciones para la verificación del impuesto al valor agregado (IVA), sujeto al proceso de compensación presupuestaria.

Se establecen las normas generales que regulan la facturación electrónica por parte de los contribuyentes, empresas o personas físicas que contratan, promueven o gestionan la prestación de espectáculos públicos en el país, quienes pueden emitir facturas a través de mensajes de datos y firmadas electrónicamente.

2.11. Normas para la devolución del IVA pagado por personas mayores.

Establece el procedimiento para el reembolso del Impuesto al Valor Agregado pagado por las personas mayores en la adquisición local de bienes y servicios que sean de origen nacional o importados, de primera necesidad y para su uso y consumo personal.

La proporción del IVA pagado por las compras de bienes o servicios que pueden utilizarse mensualmente como crédito fiscal se determinará relacionando las ventas gravadas al 15 %, más las exportaciones, más las ventas de paquetes turísticos receptivos (facturados dentro o fuera del país, proporcionados a personas físicas no residentes en Ecuador), más las ventas directas de bienes y servicios gravadas con un tipo de IVA del 0 % a exportadores, más las ventas de bienes indicados en la letra b del numeral 2 (*) del artículo 66 de la Ley del Régimen Tributario Interno.

2.12. Mecanismos de devolución por coeficientes técnicos

En el caso de los exportadores, se podrá establecer un régimen de devolución del IVA utilizando coeficientes que se considerarán factores técnicos y que podrán emitirse sectorialmente, según lo dispuesto en el artículo 172 del presente Reglamento.

Artículo segundo sin numeración después del artículo 172: La Dirección General de Aduanas, mediante resolución general, podrá establecer un procedimiento para el reembolso automático del IVA pagado y retenido por los exportadores, o la compensación del crédito tributario que les corresponde por el reembolso del IVA con los montos e es pagados o generados por el IVA resultante de su actividad.

Devolución del Impuesto sobre el Valor Agregado por la Adquisición de Activos Fijos

En este caso, el IVA a reembolsar se determinará de la siguiente manera:

1. En el caso de los exportadores, se aplicará el factor de proporcionalidad que represente el total de las exportaciones en comparación con el total de las ventas declaradas.

Podrán solicitar la devolución del IVA de los activos fijos una vez transcurridos seis meses desde su primera exportación. En este caso, el factor de proporcionalidad de la devolución del IVA de los activos fijos, aplicable al período solicitado, se calculará en función del total de las exportaciones en comparación con el total de las ventas declaradas durante los seis meses posteriores al período solicitado.

2. En el caso de los proveedores directos de los exportadores de mercancías, se aplicará a las ventas totales el factor de proporcionalidad que representa el total de las ventas directas a los exportadores.

Los contribuyentes que inicien sus actividades de venta a exportadores podrán solicitar la devolución del IVA de los activos fijos una vez transcurridos seis meses desde su primera venta a exportadores.

2.13. Se publican las Instrucciones para la concesión de los certificados de finalización de producciones audiovisuales y cinematográficas para la devolución del 50 % del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Las empresas que se dediquen exclusivamente a la producción de audiovisuales, videos musicales, telenovelas, series, miniseries, reality shows, plataformas televisivas o de Internet, o producciones cinematográficas que realicen sus rodajes en Ecuador y soliciten al Servicio de Rentas Internas la devolución del 50 % del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado durante la producción de sus proyectos u obras.

Las disposiciones no se aplicarán a las empresas que se dediquen a actividades de programación y transmisión, in.cluso cuando sean responsables de actividades de producción.

2.14. Se establecen porcentajes de retención del Impuesto al Valor Agregado sobre las ventas de derivados del petróleo a los distribuidores

Petrocomercial y los comercializadores de combustible, en las ventas de derivados del petróleo a los distribuidores, deben realizar las retenciones sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) causado, de acuerdo con los porcentajes detallados en la tabla siguiente:

Derivados del petróleo para consumo en el sector automovilístico	Porcentaje de retención del IVA
Gasolina súper	9,5
Gasolina extra o Ecopais	2,0
Gasóleo	2,0

En el caso de otros derivados del petróleo, que no se mencionan en el artículo anterior, se aplicará la retención del 100 % del IVA presuntivo calculado sobre el margen comercial que corresponde al distribuidor; los valores retenidos se declararán y pagarán sin ninguna deducción.

2.15. Impuesto sobre el valor agregado y retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta

Deben presentar sus declaraciones semestrales de IVA e impuesto sobre la renta ante la SRI para los semestres en los que no se hayan producido operaciones, movimientos y/o transacciones económicas, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- No registrar en el semestre operaciones, movimientos y/o cualquier transacción económica;
- No tener una autorización válida para la impresión o emisión de recibos de venta, retención y documentos complementarios para el período de seis meses; y
- No registrar información adicional que deba considerarse dentro de las declaraciones mensuales del IVA y las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta correspondientes al respectivo período semestral.

2.16. Se ha previsto la reducción temporal del IVA del 15 % al 8 % para los días festivos de 2025

Carnaval y Semana Santa

3. Impuesto sobre consumos especiales

3.1. Objeto del impuesto especial sobre el consumo

El Impuesto Especial sobre el Consumo se aplica al consumo de cigarrillos, cervezas, refrescos y artículos de lujo o suntuarios, nacionales o importados.

3.2. Base imponible

La base imponible de los productos sujetos al Impuesto Especial sobre el Consumo de fabricación local se determinará sumando al precio «ex fábrica» los costes y los márgenes de comercialización, menos el IVA y el propio Impuesto Especial sobre el Consumo. A esta base imponible se le aplicarán los tipos establecidos en la ley.

Para las importaciones sujetas al Impuesto Especial sobre el Consumo, la base imponible se establecerá incrementando el «precio franco aduana» en un 30 % adicional en concepto de costos y márgenes de comercialización previstos.

3.3. Transacciones gravadas por el ICE

Negocios populares: como agentes de cobro, deben emitir facturas por las operaciones imponibles que realicen, sin desglosar el IVA, ya que a este segmento de contribuyentes se les aplica un régimen de Impuesto al Valor Agregado presuntivo.

3.4. Tipos impositivos de los consumos especiales

El impuesto sobre consumos especiales grava los siguientes productos.

GRUPO I

Tipo ad valorem	
Descripción	**Tipo**
Productos del tabaco, sustitutos o sucedáneos del tabaco en cualquier presentación, de acuerdo con las definiciones vigentes de la autoridad competente.	150%

Tabaco procedente de productos de tabaco calentado y líquidos que contienen nicotina para ser administrados a través de sistemas de administración de nicotina.	50%
Bebidas gaseosas con un contenido de azúcar inferior o igual a 25 gramos por litro de bebida; y bebidas energéticas.	10%
Perfumes y aguas de tocador.	20 %
Armas de fuego, armas deportivas y municiones.	30 %
Focos incandescentes. Calentadores de agua y sistemas de calentamiento de agua, para uso doméstico, que funcionan total o parcialmente mediante la combustión de gas.	100%

GRUPO II

Tipo Ad Valorem	
Descripción	**Tipo**
Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de carga, según el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta 20 000 USD	5%
Camiones, furgonetas y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta 30 000 USD	5%
Vehículos motorizados, excepto furgonetas, camionetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a 20 000 USD y hasta 30 000 USD.	10 %
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a 30 000 USD y hasta 40 000 USD.	15%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público supere los 40 000 USD y hasta 50 000 USD.	20%
Vehículos motorizados con un precio de venta al público superior a 50 000 USD y hasta 60 000 USD.	25%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público supere los 60 000 USD y hasta los 70 000 USD.	30%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público supere los 70 000 USD.	35%
Aeronaves, aviones ligeros y helicópteros, excepto los destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, triciclos, cuadriciclos, yates y embarcaciones de recreo.	10 %

En cuanto a los vehículos de transporte terrestre motorizados cuya base imponible, según lo dispuesto en el artículo 76 de la presente Ley, sea de hasta cuarenta mil dólares de los Estados Unidos de América ($ 40 000,00 USD), sujetos al pago del impuesto sobre el consumo ( ) del ICE, que cuenten con al menos tres de los siguientes elementos de seguridad y con normas de emisión superiores a Euro 3 o su equivalente, se deducirá el 15 % del valor resultante de aplicar los tipos previstos:

- Cuatro o más airbags;
- Protección de peatones;
- Luces de circulación diurna;
- Freno de emergencia asistido; y
- Prueba posterior.

3.5. Pago de impuestos sobre vehículos de motor (IVM).

Hasta el 31 de enero, los propietarios de vehículos motorizados de uso privado deben pagar, ante las instituciones financieras autorizadas por el SRI, el IVM correspondiente al año 2025, independientemente del último dígito de la placa. Hasta el 28 de febrero, los propietarios de vehículos de uso privado, cuyo último dígito de la placa sea 1, deben realizar el pago del IVM ante las instituciones financieras autorizadas por el SRI. Hasta el 31 de marzo, los propietarios de vehículos de uso privado, cuyo último dígito de la placa sea 2, deben realizar el pago del IVM ante las instituciones financieras autorizadas por el SRI.

Hasta el 30 de abril, los propietarios de vehículos de uso privado, cuyo último dígito de la placa sea 3, deben realizar el pago del IVM ante las instituciones financieras autorizadas por el SRI. Hasta el 31 de mayo, los propietarios de vehículos de uso privado, cuyo último dígito de la placa sea 4, deben realizar el pago del IVM ante las instituciones financieras autorizadas por el SRI. Hasta el 30 de junio, los propietarios de vehículos de uso privado, cuyo último dígito de la placa es 5, deben realizar el pago del IVM ante las entidades financieras autorizadas por el SRI.

GRUPO III

Tasa Ad Valorem	
Descripción	Tasa
Servicios de televisión de pago, excluido el modo streaming.	15 %
Las cuotas, afiliaciones, participaciones y similares que cobran a sus miembros y usuarios los clubes sociales para prestar sus servicios, cuyo importe total supere los 1500 dólares al año.	30%

GRUPO IV

CATEGORÍA	TASA ANTERIOR	Tipo
Fundas de plástico	0,08 por funda de plástico	
Bebidas no alcohólicas y refrescos que contengan más de 25 gramos de azúcar por litro de bebida	0,18 por cada 100 gramos de azúcar añadido	
Alcohol (uso distinto al de bebidas alcohólicas y productos farmacéuticos) y; Alcohol	10,15 por litro de alcohol puro	75%
Cerveza industrial	13,28 por litro de alcohol puro	75%
Cerveza artesanal	1,52 por litro de alcohol puro	75%
Cigarrillos	0,16 cts	

3.6. Impuesto especial al consumo para planes y servicios de telefonía fija que comercializan únicamente voz, datos y SMS, y bebidas no alcohólicas

No se grava con el Impuesto Especial sobre el Consumo la venta de tiempo aéreo por parte de las compañías aéreas para su comercialización a particulares a través de modalidades tales como: corredores, reventa, acuerdos de distribución y otros similares.

En el caso de las bebidas no alcohólicas que tengan un contenido natural igual o inferior al cincuenta por ciento (50 %), no se considerará, a efectos de la aplicación del Impuesto Especial sobre el Consumo, el azúcar natural de la fruta que forma parte de la bebida, de modo que la tasa correspondiente se aplicará únicamente al azúcar añadido.

3.7. Recordatorio a los sujetos pasivos del impuesto especial sobre el consumo

A efectos del cálculo del impuesto, se deben considerar todos los elementos a los que se refiere el artículo 76 de la Ley del Régimen Tributario Interno, incluidos los valores de ensamblaje del bien, ya sea que este proceso se realice en el extranjero, en cuyo caso se debe incluir en el precio franco aduana, o que se realice en el país, en cuyo caso se debe incluir en el precio franco fábrica.

3.8. A los productores nacionales de bienes gravados con el impuesto especial al consumo

A los efectos del cálculo del precio franco fábrica, en el régimen del Impuesto sobre el Consumo Especial, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a. Para el cálculo del precio franco fábrica, se incluirán en el costo del producto los conceptos previstos a tal efecto en las normas pertinentes, aun cuando se realicen a través de unidades empresariales independientes o de terceros, sean estos vinculados o no, a cambio de un precio o retribución e incluso a título gratuito, independientemente de la forma en que el fabricante registre dichos conceptos. Al valor así obtenido se le debe añadir la utilidad marginal del fabricante, en los casos que procedan en función de la estructura de la empresa, tal y como se indica en la normativa fiscal vigente.
b. A los efectos de obtener el precio franco fábrica dentro de los procesos de determinación de la base imponible del Impuesto de Consumos Especiales, esta Administración Tributaria considera el proceso de producción como un único proceso económico, que finaliza con la transferencia del fabricante o productor a la siguiente etapa de comercialización —o al consumidor final, cuando proceda— de un bien en su presentación al consumidor final, independientemente de que dicho proceso productivo haya sido dividido en diferentes subprocesos por diferentes sujetos.

3.9. Se establece la cuota exenta del Impuesto Especial sobre el Consumo, aplicable para el ejercicio fiscal 2025, para las bebidas alcohólicas, incluida la cerveza

Se establece la cuota anual de exención del Impuesto Especial sobre el Consumo de bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, aplicable desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2025, en función de la relación entre la participación de las compras de ingredientes nacionales, con respecto al total de compras (incluidas las importaciones), para la producción local de bebidas alcohólicas, de forma progresiva hasta un máximo del 5 %, de acuerdo con la siguiente tabla:

Proporción entre la parte de las compras de ingredientes nacionales, con respecto al total de las compras (incluidas las importaciones), para la producción local de bebidas alcohólicas.		Exención del ICE calculada sin ningún beneficio
de	Hasta	%
0	69,99	0
70,00	75	0,05
75,01	80	1,0
80,01	85	1,5
85,01	90	2,0
90,01	95	3,0
95,01	99	4,0
99,01	100	5,0

La cuota anual solo será aplicable a las nuevas marcas de bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, que se establezcan en el mercado.

3.10. Establecer los precios de referencia para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Consumo Especial (ICE) de perfumes y aguas de tocador, comercializados mediante venta directa, para el ejercicio fiscal 2025

Los precios de referencia para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Consumo Especial (ICE) de perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, para el ejercicio fiscal 2024, que deben calcularse para cada producto, incrementando el precio franco en aduana (en el caso de los productos importados) y los costos totales de producción (en el caso de los productos de fabricación nacional), los porcentajes que se detallan en la siguiente tabla:

Rango de precios ex-aduana o costo total de producción por producto en USD		% de incremento
desde	hasta	%
0	1,50	150
1,51	3,00	180
3,01	6,00	240 %
6,01	en adelante	300

4. Impuesto sobre la fuga de capitales (ISD)

Tasa impositiva: 5% sobre todo el dinero, los fondos y las divisas remitidos al extranjero, con o sin la intervención de instituciones financieras. Incluye la transferencia o el traslado de divisas al extranjero, en efectivo, en cheques, tarjetas de crédito, mediante transferencia bancaria, retiros o pagos de cualquier naturaleza remitidos al extranjero, con o sin la intervención de las instituciones del sistema bancario y financiero. También incluye la compensación o liquidación de cuentas con entidades en el extranjero. Todas estas transacciones estarán sujetas a un impuesto del 5 % sobre el importe remitido, transferido o transportado fuera de Ecuador.

Contribuyentes sujetos a este impuesto:

- Ecuatorianos y extranjeros residentes en Ecuador;
- Herencias indivisas;
- Las sociedades nacionales privadas, las sucursales de empresas extranjeras y los establecimientos permanentes domiciliados en Ecuador, incluso en los casos en que compensen o liquiden cuentas con entidades, relacionadas o no, del extranjero; y
- Los importadores de mercancías, ya sean personas físicas, sociedades nacionales o extranjeras o establecimientos permanentes de empresas extranjeras.

En el caso de consumos o adelantos en efectivo realizados con tarjetas de crédito o débito, el emisor, administrador o institución financiera retendrá el impuesto sobre el monto total, en la fecha del registro contable de la transacción, a cargo de la cuenta del titular de la tarjeta o cliente.

Momento del pago en caso de importaciones: En el caso de que el pago de las importaciones se realice mediante transferencia o transporte de divisas, los agentes retenedores retendrán el impuesto en el

momento de la transferencia o el transporte. Si el pago de la importación se realizó desde el extranjero, de cualquier forma, el Impuesto sobre la Fuga de Capitales se declarará y pagará en el momento de la nacionalización de las mercancías; a tal efecto, todos los importadores deberán presentar ante las autoridades aduaneras el formulario correspondiente, en la medida en que la autoridad aduanera pueda identificar con precisión la transacción y recaudar el impuesto cuando sea aplicable.

En el caso de adultos que viajen acompañados de menores, se añadirá un salario básico unificado del trabajador en general al importe exento aplicable por cada menor.

Las transferencias, envíos o traspasos realizados al extranjero, excepto por tarjetas de crédito o débito, están exentos hasta un monto equivalente a tres salarios básicos unificados del trabajador en general. De acuerdo con la periodicidad determinada en las normas específicas emitidas para tal fin; de lo contrario, serán gravados.

En el caso de que el hecho generador se produzca con el uso de tarjetas de crédito o débito para consumo o retiros realizados desde el extranjero, se aplica un monto anual exento equivalente a USD 5.188,26, que permanecerá vigente durante los tres siguientes ejercicios fiscales (2025, 2026 y 2027).

También están exentos los pagos realizados en el extranjero para la amortización del capital y los intereses generados por créditos otorgados por instituciones financieras internacionales o entidades no financieras especializadas calificadas por las entidades de control correspondientes en Ecuador, que otorgan financiamiento con un plazo de 180 días calendario o más, mediante crédito, depósito, compraventa de cartera, compraventa de valores en el mercado bursátil, destinados a la financiación de vivienda, microcrédito o inversiones productivas.

En estos casos, la tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa de referencia que define por Resolución la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera.

En caso de que el tipo de interés de la financiación supere el tipo de referencia establecido por la Junta de Política Monetaria y Financiera y Regulación, esta exención no se aplicará al pago de los intereses correspondientes al porcentaje que exceda dicho tipo de referencia.

Las operaciones de financiación concedidas, directa o indirectamente, por personas vinculadas por la gestión, administración, control o capital y que, a su vez, sean residentes o estén establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones con impuestos más bajos, no podrán acceder a este beneficio, salvo cuando el prestatario sea una institución financiera.

El pago del ISD puede utilizarse como crédito fiscal para compensar la deuda tributaria del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal en curso en los casos en que los pagos a cuenta del impuesto especial sobre el consumo se hayan realizado para importar materias primas, bienes de capital y otros bienes que se utilizarán en la producción, y siempre que, en el momento de presentar la declaración de aduana para la nacionalización, estos bienes estén sujetos a DERECHOS DE ADUANA CON TASA CERO AD VALOREM en la legislación de importación vigente en ese momento.

4.1. Retención del Impuesto sobre la Renta de Sociedades (ISD) sobre valores acreditados en el extranjero por el Banco Central del Ecuador (BCE)

En la acreditación de valores en cuentas extranjeras por parte del Banco Central del Ecuador (BCE), derivada de actos administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas, el BCE debe actuar como agente retentor del Impuesto de Salida de Divisas que se genera por tales transferencias, descontando el monto a acreditar por el Impuesto de Salida de Divisas generado, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Reforma Tributaria del Ecuador, el Reglamento de Aplicación del Impuesto de Salida de

Divisas y demás normas tributarias vigentes. Las disposiciones anteriormente mencionadas también se aplicarán en caso de que la acreditación se derive de resoluciones judiciales emitidas en relación con dichos actos administrativos.

4.2. Exención del Impuesto ISD para personas diagnosticadas con enfermedades catastróficas

Pueden llevar o transferir, exentos del impuesto de salida de divisas, el costo total de la atención médica derivada de la enfermedad.

Los pagos realizados en el extranjero mediante tarjeta de crédito o débito por servicios de salud relacionados con enfermedades catastróficas, raras u huérfanas, que están exentos del impuesto ISD, no deben contabilizarse dentro del límite de exención de este impuesto cuando se utilizan tarjetas de crédito o débito. Si se ha realizado una retención, se debe aplicar el procedimiento de reversión descrito en la normativa para la aplicación del impuesto de salida de divisas y en el último párrafo del artículo 23.2 de la resolución NAC-DGERCGC16-00000191.

4.3. Nuevos procedimientos del SRI para declarar transacciones exentas del ISD

El Servicio de Rentas Internas (SRI) decidió modificar el procedimiento para la Declaración Informativa de Transacciones Exentas / No Sujetas al Impuesto de Salida (ISD), de acuerdo con lo siguiente:

Exención para pagos de financiamiento extranjero

En el caso de la exoneración del impuesto a la salida de divisas prevista en el párrafo 3 del artículo 159 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria del Ecuador, en caso de que el pago se realice a favor de un tercero que no corresponda a la institución financiera que otorgó el crédito, se deberá presentar la documentación que acredite el acuerdo realizado con la institución financiera, tales como contratos o convenios, con las formalidades exigidas por la ley en cada caso, en virtud de los cuales se justifique que las condiciones para la concesión del crédito incluyen la intervención de dicho tercero, de conformidad con la Ley.

Adicionalmente, se indica que la institución financiera debe verificar que el préstamo haya sido otorgado con un plazo de financiamiento de 180 días, de conformidad con las recientes modificaciones introducidas a la Ley Reformadora de Equidad Tributaria del Ecuador.

Exención para pagos al extranjero de dividendos

Las empresas residentes nacionales o extranjeras, constituidas o ubicadas en Ecuador, que realicen transferencias al extranjero por concepto de dividendos, a favor de no residentes (empresas o personas físicas), deberán presentar a la institución financiera únicamente el formulario de «Declaración Informativa de Transacciones Exentas/No Sujetas al Impuesto de Salida».

El contribuyente deberá conservar la documentación en su poder durante un período mínimo de 7 años, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1, letra c) del artículo 96 del Código Tributario, de conformidad con su artículo 55, que permite identificar que, dentro de la cadena de propiedad, no existe ningún beneficiario efectivo que sea residente fiscal en Ecuador, que directa o indirectamente posea derechos representativos de capital.

Exención para las inversiones extranjeras en el mercado de valores del país

En el caso de la exoneración del impuesto a la salida de divisas sobre los pagos realizados al exterior por rendimientos financieros, ganancias de capital y aquellas inversiones extranjeras que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en Ecuador y en la Ley del Régimen Tributario Interno, se deberá presentar la siguiente documentación a la institución financiera o empresa de mensajería:

- Formulario de «Declaración informativa de transacciones exentas/no sujetas al impuesto sobre la salida de divisas».
- Prueba de la transferencia que certifique la entrada en Ecuador de los recursos financieros colocados en el mercado de valores;
- Copia de la liquidación bursátil correspondiente a la adquisición de valores a través de las bolsas de valores del país o del Registro Especial de Bolsa;

La entidad que actúa como agente retentor o recaudador de impuestos debe verificar en el recibo de transferencia y en la liquidación bursátil que los recursos financieros han ingresado al mercado bursátil ecuatoriano en inversiones en valores de renta variable o en valores de renta fija.

En caso de que se generen rendimientos de capital como resultado de la inversión, el envío de estos estará totalmente exento del impuesto a la salida de divisas; sin embargo, en los casos en que se produzcan pérdidas, la exención se aplicará únicamente con respecto al saldo del capital invertido (después de la pérdida), sin que el valor correspondiente pueda ser corregido de ninguna manera a los efectos del impuesto a la fuga de capitales.

Excepciones

En caso de que el mismo contribuyente haya realizado transferencias o envíos al extranjero por un importe superior al límite indicado en la normativa correspondiente, deberá declarar y pagar el impuesto correspondiente, a través del formulario de Impuesto de Salida. Divisas, casilla «Transferencias/envíos/transferencias realizadas sin la intervención de agentes de retención o recaudación a través de otros tipos de pago o mecanismos de extinción de obligaciones» con periodicidad mensual, para todas aquellas operaciones realizadas durante ese período mensual, en las fechas establecidas en el calendario tributario.

Exención por el uso de tarjetas de crédito o débito para consumo o retiradas desde el extranjero

En caso de que la persona física o jurídica supere el importe anual exento establecido en el uso de tarjetas de crédito y/o débito y no haya sido objeto de retención o recaudación del impuesto, el titular principal de la tarjeta, en su calidad de contribuyente, deberá realizar la declaración y el pago del impuesto, a través del formulario del Impuesto sobre la Salida de Divisas, casilla «Transferencias/envíos/transferencias realizadas sin intervención de agentes de retención o recaudación a través de otros tipos de pago o mecanismo de extinción de obligaciones», de forma mensual acumulativa, por todas aquellas operaciones realizadas durante ese período mensual, en las fechas establecidas en el calendario tributario, sin perjuicio de las responsabilidades y sanciones que puedan derivarse, de conformidad con la ley.

Exoneración por pagos por el costo de estudios en el extranjero y el costo de tratar enfermedades catastróficas, raras u huérfanas

Para acceder a dicha exoneración, además de los requisitos ya previstos, se deberá añadir el documento de aceptación de exoneración emitido por el SRI; el cual, independientemente de la forma de emisión, solo podrá utilizarse por el importe que figure en el documento de aceptación.

Exención para pagos al exterior en la ejecución de proyectos financiados íntegramente con créditos o fondos e es, ambos de carácter no reembolsable de gobierno a gobierno

En el caso de la exención prevista en el numeral 14 del artículo 159 de la LRETE. El cedente deberá presentar la siguiente documentación a la institución financiera o empresa de mensajería:

- Formulario de «Declaración informativa de transacciones exentas/no sujetas al impuesto sobre la salida de divisas».
- Copia del instrumento diplomático internacional firmado entre gobiernos, que contenga el propósito de los recursos no reembolsables, el monto de dichos recursos, los calendarios de desembolso y la designación de la empresa que ejecutará el proyecto. Este requisito es necesario solo para la primera transferencia realizada en el marco del instrumento internacional en cuestión, en dicha institución.
- Original del «Certificado de Residencia Fiscal» o impresión legible, en el caso de certificados emitidos electrónicamente, que certifique que la residencia fiscal del destinatario de la transferencia o envío es la misma que la del país donante, emitido por la administración tributaria del país de su residencia fiscal, según corresponda. La fecha de emisión de este certificado debe corresponder al año en que se realiza la transferencia o el envío.
- Certificación simple firmada por el representante legal del beneficiario de la exención (ejecutor del proyecto) de nacionalidad del país donante en la que se indique que la moneda que se remitirá como exenta corresponde directa y exclusivamente a fondos procedentes de donaciones y está contemplada en el presupuesto del proyecto, a dicha certificación deberá adjuntar el flujo de caja.

Para acceder a esta exención, la entidad que actúe como agente retenedor o recaudador de impuestos, deberá verificar en la documentación presentada que la residencia fiscal del beneficiario de la transferencia o envío de divisas al extranjero es la del país donante.

Quien realice el pago en el extranjero será la persona designada en el instrumento diplomático internacional como ejecutor del proyecto.

Exención para los pagos realizados en el extranjero, para la amortización del capital y los intereses generados por créditos concedidos por intermediarios financieros públicos o privados u otros tipos de instituciones que operan en los mercados internacionales

En el caso de la exención del ISD prevista en el numeral 12 del artículo 159 de la LRETE, por parte de intermediarios financieros públicos o privados u otro tipo de instituciones que operan en los mercados internacionales, el originador de la transferencia o envío de divisas al extranjero deberá presentar a la institución financiera o empresa de mensajería la siguiente documentación:

- Formulario de «Declaración informativa de transacciones exentas/no sujetas al impuesto sobre la salida de divisas».
- Copia simple del registro crediticio en el Banco Central del Ecuador; y
- Copia simple de la calificación otorgada por la Superintendencia de Bancos del Ecuador o quien la sustituya cuando el pago se realice a una institución no financiera especializada.

La tasa de referencia que se deberá observar para estas operaciones será la misma establecida mediante resolución por el Consejo de Política y Regulación Monetaria y Financiera a los efectos de la deducción del impuesto sobre la renta por financiamiento externo, salvo que dicho Consejo determine una tasa específica para este caso.

5. Impuesto sobre los activos e inversiones mantenidos en el exterior

5.1. Activos gravados con el impuesto

Fondos disponibles e inversiones mantenidas fuera de Ecuador por entidades privadas controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por entidades controladas por las Intendencias de Valores de la Superintendencia de Sociedades. Este impuesto abarca la propiedad o posesión de activos monetarios mantenidos fuera del territorio ecuatoriano, ya sea en forma de cuentas, cuentas corrientes, depósitos a plazo, fondos de inversión, inversiones de cartera, fideicomisos de inversión o cualquier otro instrumento financiero.

5.2. Base imponible

La base imponible será el saldo promedio mensual simple del saldo diario de los fondos disponibles en una institución extranjera, domiciliada o no en Ecuador, y de las inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera de Ecuador. En el caso de propiedad o posesión de varios documentos de inversión en el extranjero, la base imponible se calculará sumando los saldos promedio mensuales obtenidos por cada uno.

5.3. Tasa

La tasa del impuesto sobre los activos mantenidos en el extranjero es del 0,25 % - 0,35 % mensual, aplicada sobre la base imponible consolidada.

5.4. Impuesto mensual sobre los fondos fuera del sistema financiero

El impuesto mensual se establece sobre los fondos disponibles y las inversiones mantenidas fuera de los bancos, cooperativas de ahorro y crédito y otras entidades privadas dedicadas a realizar actividades financieras; sociedades administradoras de fondos y fideicomisos y otras entidades privadas del mercado de valores; compañías de seguros y reaseguros, así como empresas dedicadas a la administración, intermediación, gestión y/o compra de carteras.

5.5. Entidades obligadas a pagar el impuesto sobre los activos en el extranjero

Los bancos, las cooperativas de ahorro y crédito, las sociedades administradoras de fondos y fideicomisos, las compañías de seguros y reaseguros, así como las empresas dedicadas a la administración, intermediación, gestión y/o compra de carteras están obligadas a pagar el impuesto sobre los activos en el extranjero en su calidad de contribuyentes.

6. Impuesto sobre el total de activos

6.1. Tipo

La tasa es del 0,15 % sobre el importe del total de activos ubicados en un municipio específico. Los beneficiarios de este impuesto son los municipios de Ecuador.

6.2. Contribuyentes

Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas, jurídicas, sociedades y empresas de todo tipo que tengan su domicilio en la jurisdicción municipal correspondiente y que realicen habitualmente actividades comerciales, industriales y otras actividades financieras en dicha jurisdicción.

6.3. Deducciones

A los efectos del cálculo de este impuesto, se permitirán como deducciones las obligaciones de hasta un año adeudadas por los contribuyentes y los pasivos contingentes.

6.4. Anexo de activos y pasivos de empresas y establecimientos permanentes

La Dirección General de Impuestos establece la obligación de presentar el «Anexo de activos y pasivos de empresas y establecimientos permanentes» para los siguientes sujetos que tengan un total de activos o pasivos en el extranjero que supere el valor de 500 000,00 USD:

- Las sociedades legalmente constituidas en Ecuador, según la definición del artículo 98 de la Ley del Régimen Tributario Interno; y
- Establecimientos permanentes domiciliados en Ecuador de sociedades extranjeras no residentes.

No estarán obligados a presentar el «Anexo de activos y pasivos de empresas y establecimientos permanentes» los siguientes sujetos:

- Las instituciones y entidades que integran el sector público;
- Las empresas públicas;
- Las personas jurídicas con capital mayoritariamente público, así como los patrimonios independientes o autónomos con o sin personalidad jurídica constituidos por las instituciones del Estado, siempre que los beneficiarios sean dichas instituciones;
- Las organizaciones internacionales reconocidas por el Estado ecuatoriano y sus funcionarios extranjeros debidamente acreditados en el país; las misiones diplomáticas, oficinas consulares o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país;
- Las instituciones que conforman el sistema financiero nacional; y
- Las compañías de seguros y reaseguros.

Los componentes que conforman el «Anexo de activos y pasivos de empresas y establecimientos permanentes» se consideran los siguientes conceptos:

Activos

- Efectivo e inversiones en instituciones financieras y otros depositarios en el Ecuador y en el extranjero;
- Derechos representativos de capital en el Ecuador y en el extranjero;
- Cuentas por cobrar en el Ecuador y en el extranjero;
- Bienes muebles y construcciones en curso, en el Ecuador y en el extranjero;
- Vehículos terrestres motorizados, buques y aeronaves, en Ecuador y en el extranjero;
- Derechos en Ecuador y en el extranjero;
- Bienes inmuebles en Ecuador y en el extranjero; y
- Otros activos en Ecuador y en el extranjero.

Pasivo

- Deudas contraídas en Ecuador y en el extranjero.

7. Impuestos municipales

7.1. Impuesto sobre bienes inmuebles urbanos

Los bienes inmuebles situados dentro de los límites de un municipio concreto estarán sujetos a impuestos municipales, que se pagan anualmente. El impuesto se recauda en función del importe de la tasación de la propiedad evaluada por el municipio correspondiente.

Cada municipio actualizará las tasaciones cada 5 años, separando el valor comercial del terreno y el de las construcciones.

La base imponible de este impuesto es el valor comercial del inmueble, según la tasación del municipio, menos el 40 % de dicho valor, que es la reducción general autorizada por la ley. Sobre la base imponible se aplicará una escala progresiva de impuestos. Se aplica un importe fijo de impuesto a la parte básica y a los excesos se aplican tipos que oscilan entre el 0,3 % y el 0,16 %.

7.2. Impuesto sobre bienes inmuebles rurales

Esto se aplica a los bienes inmuebles situados fuera de los límites urbanos. Al igual que en el caso anterior, este impuesto se recauda en función del valor comercial y los tipos son ligeramente inferiores a los que se aplican a los bienes inmuebles situados dentro de los límites urbanos.

7.3. Impuesto de alcabala

Este impuesto se recauda por la transferencia de bienes inmuebles y buques. La base imponible para el cálculo de este impuesto es el valor comercial del bien inmueble y del buque o el valor declarado en la escritura de compraventa, el que sea mayor. Dependiendo de la base imponible, los tipos de este impuesto oscilan entre el 4 % y el 8 %.

7.4. Ganancias patrimoniales por la venta de bienes inmuebles (impuesto sobre el valor añadido)

Se aplica únicamente a los bienes inmuebles situados dentro de los límites urbanos de un municipio. La base imponible es la diferencia entre el precio de adquisición del bien inmueble y el precio de venta. Se aplica un importe fijo de impuesto a la parte básica de la base imponible y un tipo porcentual al exceso, que oscila entre el 10 % y el 42 %.

7.5. Normas fiscales para espectáculos públicos en los que participan extranjeros no residentes

La autoridad tributaria ecuatoriana emitió normas generales que regulan las obligaciones tributarias formales para eventos públicos ocasionales en los que participan extranjeros no residentes. Los promotores, organizadores o administradores de dichos eventos deben presentar una garantía equivalente al 10 % del total de las ventas autorizadas de entradas, según lo establecido por la autoridad competente.

Además, para obtener el certificado de cumplimiento de las obligaciones fiscales como agente de retención para estos eventos, las partes responsables deben cumplir con los requisitos específicos de documentación y procedimiento descritos en la nueva normativa. Estas medidas tienen por objeto garantizar la correcta retención y declaración de impuestos relacionados con los pagos realizados a personas o entidades extranjeras que participan en los eventos.

8. Universidad de Guayaquil Impuestos

8.1. Beneficiario

Este impuesto fue creado en beneficio del Hospital de la Universidad de Guayaquil y los contribuyentes de este gravamen son personas físicas y jurídicas que realizan actividades comerciales, industriales y financieras dentro de la ciudad de Guayaquil.

8.2. Tasa y base imponible

La tasa anual es del 0,20 %, calculada sobre el monto del capital social propio declarado por los contribuyentes en sus respectivos registros mercantiles e industriales. El pago debe realizarse dentro del primer trimestre de cada año calendario en el Departamento de Tesorería de la Universidad de Guayaquil.

9. Superintendencia de Impuestos de la Empresa

9.1. Contribuyentes

Las empresas nacionales y las sucursales de empresas extranjeras que estén bajo la vigilancia y el control de la Superintendencia de Empresas pagarán este impuesto anual a la entidad gubernamental. El importe del impuesto será publicado anualmente por la Superintendencia de Empresas.

9.2. Base imponible

El importe anual de este impuesto se establecerá y pagará en función del importe de los activos reales de cada empresa, tal y como figuran en el balance general o en los estados financieros del ejercicio fiscal anterior.

9.3. Tipo

El impuesto anual a la Superintendencia de Sociedades para los años 2025:

Importe de los activos reales de las sociedades (en dólares estadounidenses)		Contribución por cada mil sobre el activo real
Desde	Hasta	
0.00	1,00,000.00	0.00
100,000.01	1,000,000.00	0.74
1,000,000.01	20,000,000.00	0.80
20,000,000.01	500,000,000.00	0.88
500,000,000.01	En adelante	0.94

9.4. Condiciones de pago

Los contribuyentes podrán pagar este impuesto anual en dos cuotas, siempre que se pague al menos el 50% del impuesto hasta el 30 de septiembre de cada año y que no haya importes pendientes de años anteriores. El 50 % restante se podrá pagar hasta el 31 de diciembre del mismo año.

9.5. Información que deben enviar las sociedades ecuatorianas que tengan sociedades extranjeras como socias o accionistas

Es obligación del representante legal de la empresa nacional que tenga como socios o accionistas sociedades extranjeras, presentar en formato digitalizado, a la Superintendencia de Sociedades, Valores y Seguros, en el mes de enero de cada año, la siguiente información:

a. Información general:
   - El nombre o razón social de la empresa nacional y su número de expediente; y
   - Nombre y cargo del representante legal de la empresa nacional.

b. Información específica:
   - Una certificación expedida por la autoridad competente del país de origen que acredite la existencia legal de la sociedad extranjera, socia o accionista de la empresa ecuatoriana. Dicha certificación deberá estar autenticada por un cónsul ecuatoriano; y
   - Una lista completa de todos los socios, accionistas o miembros de la empresa extranjera, firmada y certificada ante notario público por el secretario, administrador o funcionario de la empresa extranjera designada, que esté autorizada al efecto, o por un apoderado legalmente constituido. Si la lista ha sido firmada en el extranjero, deberá ser autenticada por el cónsul ecuatoriano.

9.6. Informe de los accionistas de empresas extranjeras

Hasta el 31 de enero, el representante legal de las sociedades anónimas nacionales, sociedades de responsabilidad limitada o sociedades simplificadas que tengan como socios o accionistas a empresas extranjeras deberá presentar la siguiente información a la SCVS:

- Una certificación, expedida por la autoridad competente del país de origen, que acredite la existencia legal de la empresa extranjera, socia o accionista de la empresa ecuatoriana. Esta certificación será apostillada o autenticada por el cónsul ecuatoriano;
- Una lista completa de todos los socios, accionistas o miembros de la empresa extranjera, suscrita y certificada ante notario público por el secretario, administrador o funcionario de la empresa extranjera antes mencionada, que esté autorizado al efecto, o por un apoderado legalmente constituido. Si la lista ha sido firmada en el extranjero, será apostillada o autenticada por el cónsul ecuatoriano;
- Si la sociedad extranjera que es accionista de una sociedad ecuatoriana está registrada en una o más bolsas de valores extranjeras, en lugar de la lista completa de todos sus socios, accionistas o miembros mencionada en el párrafo anterior, deberá presentar una declaración jurada de dicho registro y del hecho de que la totalidad de su capital está representado exclusivamente por acciones, participaciones o títulos nominativos.
- La lista de apoderados de empresas extranjeras que tengan participaciones o acciones en empresas ecuatorianas, indicando los nombres y apellidos completos, nacionalidad y domicilios de cada apoderado. El poder debe consistir en un documento otorgado en el país de origen y apostillado o autenticado por el cónsul ecuatoriano; y
- La situación de remisión o no de la empresa extranjera, socia o accionista de la empresa nacional, con respecto al cumplimiento de su obligación de presentar anualmente la información descrita anteriormente.

Informe de auditoría externa

Las empresas bajo el control de la Superintendencia de Valores y Compañías (SCVS) que están obligadas a informar a la UAFE deben presentar el informe de auditoría externa sobre el cumplimiento de las

políticas, procedimientos y mecanismos implementados para la prevención del lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y otros delitos.

Nuevos umbrales para auditoría externa en 2025.

Con la Resolución N.º SCVS-INC-DNCDN-2025-0005, publicada en septiembre de 2025, los montos para auditar se actualizaron con base en el SBU.

Compañías nacionales anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada y sucursales de compañías extranjeras: Están obligadas a auditoría externa si sus activos superan los 1.366 SBU.

Compañías de economía mixta, anónimas y sociedades por acciones simplificadas (SAS) con participación de personas jurídicas: Tienen la obligación si sus activos superan los 273 SBU.

Fechas límite para el ejercicio fiscal 2025

Las fechas clave para el proceso de auditoría externa del ejercicio 2025 son las siguientes:

Contratación y notificación del auditor externo: La fecha límite para contratar y notificar a la SCVS sobre la designación del auditor externo para el ejercicio 2025 es el 30 de septiembre de 2025.

Presentación de estados financieros: El plazo para presentar los estados financieros del año fiscal 2024 finalizó el 30 de abril de 2025. Las fechas para el ejercicio 2025 aún no han sido publicadas, pero suelen seguir un calendario similar.

10. Impuestos sobre las importaciones

10.1. Derechos de aduana

Los derechos de aduana pueden ser «ad valorem» (según el valor), específicos (por peso o unidades de medida) o combinados. En Ecuador, los derechos de aduana son generalmente «ad valorem» y se calculan sobre el valor CIF de las mercancías. Los aranceles oscilan entre el 5 % (mínimo) y el 45 % (máximo).

10.2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

La tasa es del 15 % y la base imponible es el resultado de sumar al valor CIF todos los impuestos, derechos de aduana, recargos, tasas y otros gravámenes que figuran en el UDI (Documento Único de Importación).

10.3. Arancel del 0 % para las importaciones de vehículos para ensamblar (CKD)

Importaciones gravadas con un tipo arancelario del 0 %, para aquellos proyectos calificados como nuevos por el órgano rector de la Política Industrial.

Se establece un tipo arancelario variable para las importaciones de vehículos para ensamblar (CKD) de acuerdo con la siguiente tabla:

Calendario para la aplicación del arancel mínimo para las importaciones de subpartidas CKD.

Año	Derecho de aduana
2019	13
2020	10
2021	7
2022	3
2023 en adelante	0

No existe un tipo arancelario mínimo específico para las importaciones de la subpartida CKD (Completely Knocked Down, completamente desmontado). En su lugar, se aplica el derecho de aduana general en función de la clasificación de las mercancías. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE) reduce ocasionalmente el tipo arancelario de forma temporal para determinadas importaciones, pero no existe una aplicación específica para los CKD.

11. Impuesto canjeable sobre botellas de plástico no retornables

Su objetivo es reducir la contaminación medioambiental y fomentar el proceso de reciclaje. La incidencia del impuesto se produce al embotellar líquidos en botellas de plástico no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas y no alcohólicas, refrescos y agua. En el caso de las bebidas importadas, la incidencia del impuesto se producirá en el momento de su despacho de aduana para uso doméstico.

Tarifa: Por cada botella de plástico gravada con este impuesto, la tasa será de hasta dos centavos de dólar estadounidense (0,02 USD), cantidad que se reembolsará íntegramente a quien recoja, entregue y devuelva las botellas. El Servicio de Rentas Internas determinará el importe de la tarifa para cada caso específico. Los contribuyentes de este impuesto serán los embotelladores de bebidas contenidas en botellas de plástico y los importadores de bebidas en botellas de plástico.

Los productos lácteos y los medicamentos envasados en botellas de plástico están exentos de este impuesto. Este impuesto no se considerará e e como gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta.

11.1. Formulario 114 para la declaración del impuesto reembolsable a las botellas de plástico no retornables

El formulario 114 para la declaración y el pago del impuesto reembolsable sobre productos plásticos (IRBP) se aprueba y establece además:

a. A partir de la declaración de mayo de 2016, los embotelladores no podrán compensar el impuesto por las botellas recuperadas y sujetas a este impuesto.
b. Las empresas obligadas deberán presentar mensualmente el Anexo IBP con la siguiente información:
    - Número de bebidas embotelladas en envases plásticos no retornables gravados;
    - Número de unidades y vendidas de producto terminado embotellado en envases plásticos no retornables gravados; y
    - Número de unidades importadas de producto terminado embotellado en envases plásticos no retornables gravados.

Los valores de conversión del número de botellas de plástico no retornables, recuperadas o recogidas se establecen en su equivalente en kilogramos de enero a junio de 2025:

PERÍODO	TARIFA EN USD POR KG.	N.º BOTELLAS DE PLÁSTICO PET
Enero - junio de 2025	0,46 USD por kg. De botellas de plástico PET	23 botellas de plástico PET por kg.

12. Régimen de importación temporal

12.1. Concepto

El Régimen de Importación Temporal es un régimen aduanero especial por el cual se suspende el pago de impuestos de importación y derechos de aduana mientras las mercancías ingresan a Ecuador para ser utilizadas con un fin determinado, durante un período de tiempo determinado, y posteriormente se reexportan sin modificaciones adicionales.

12.2. Nacionalización y pago de derechos

Si las mercancías que ingresaron a Ecuador bajo el Régimen de Importación Temporal son nacionalizadas, el pago de los impuestos de importación y los derechos de aduana se efectuará a las tasas y al tipo de cambio vigentes en el momento de presentar la solicitud de importación para consumo local.

12.3. Reexportación

Al momento de reexportar mercancías que ingresaron a Ecuador bajo el Régimen de Importación Temporal para la construcción de obras o la prestación de servicios, se recaudará la parte proporcional de los derechos de aduana que fueron suspendidos.

13. Impuestos sobre la nómina y participación en las ganancias

13.1. Contribuciones a la Seguridad Social

El empleador debe pagar una contribución mensual a la Seguridad Social equivalente al 11,15 % del salario mensual del empleado. Además, debe pagar un 0,5 % al SECAP (Servicios Ecuatorianos de Capacitación Profesional) y otro 0,5 % al IECE (Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo). El Fondo de Reserva es un beneficio adicional que el empleador debe pagar a la Seguridad Social en nombre de los empleados. Se trata de una contribución anual equivalente al salario mensual del empleado. Según una reforma reciente, el empleado tiene derecho a elegir si desea que se le pague anualmente o mensualmente.

13.2. Participación en las ganancias

Ecuador impone a los empleadores una participación en las ganancias del 15 % antes de impuestos. Los beneficiarios de este impuesto son los empleados.

13.3. Salario básico unificado para el trabajador en general a partir del 1 de enero de 2025

Aprueba el acuerdo generado en el pleno del Consejo Nacional de Trabajo y Salarios y, en consecuencia, establece a partir del 1 de enero de 2025 el salario básico unificado para el trabajador en general, microempresa, en 470,00 dólares estadounidenses mensuales.

13.4. El pago de participación en las ganancias

Los empleadores que sean personas físicas o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, incluidas las sociedades de hecho, los patrimonios indivisas y autónomos, con personal en relación de dependencia, están obligados a pagar lo establecido en el presente manual de instrucciones.

El 15 % de la participación en los beneficios se distribuirá de la siguiente manera: el 10 % se repartirá entre todos los trabajadores y antiguos trabajadores; y el 5 % restante se entregará a los trabajadores y antiguos trabajadores, en proporción a sus dependientes.

Para el cálculo de estos porcentajes, el empleador tomará como base las declaraciones o determinaciones que se hagan para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a la participación en los beneficios de los trabajadores. Además, el empleador tendrá en cuenta la antigüedad en el servicio, sin hacer ninguna

diferenciación con la remuneración o el tipo de ocupación o actividad de la persona trabajadora o ex trabajadora que trabajó durante el ejercicio fiscal en el que se generaron las ganancias.

El cálculo del 10 % de la participación en los beneficios: el valor que debe percibir cada trabajador o antiguo trabajador por el 10 % del concepto de participación en los beneficios se obtiene multiplicando el valor del 10 % de los ingresos por el número de días que la persona ha trabajado, dividido por el total de días trabajados por todos los trabajadores y antiguos trabajadores.

El empleador ofrece el 15 % de los beneficios hasta el 15 de abril de cada año.

13.5. Reglamento sobre la inclusión laboral de personas con discapacidad a través de trabajadores sustitutos

Se ha promulgado una nueva normativa para garantizar la inclusión laboral de las personas con discapacidad mediante la formalización del registro y el control de los trabajadores sustitutos, incluidos los reconocidos como «sustitutos por solidaridad humana» y las personas legalmente responsables de las personas con discapacidad.

Se definen como trabajadores sustitutos las personas hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo grado de afinidad, cónyuges, parejas legales, tutores legales o personas directamente responsables del cuidado de personas con discapacidad grave. También se incluyen los padres o representantes legales de niños y adolescentes con discapacidad. Cada persona con discapacidad grave solo puede estar vinculada a un trabajador sustituto a efectos del cumplimiento de las cuotas de inclusión laboral, tal y como se establece en el artículo 48 de la Ley Orgánica de Discapacidad.

En los casos en que no haya ningún familiar elegible disponible, se puede designar a un «sustituto de solidaridad humana». Esta función puede ser asumida por una persona sin vínculos de parentesco, que se responsabiliza del cuidado y mantenimiento de una persona con discapacidad grave, incluidos los gastos y los servicios esenciales, de conformidad con el artículo 74 de la Ley Orgánica de Discapacidad.

La persona acreditada como sustituto de solidaridad humana es responsable del bienestar de la persona y puede realizar los cuidados directamente o a través de servicios contratados. Al igual que en el caso de los sustitutos familiares, esta prestación se limita a un sustituto por persona con discapacidad grave.

13.6. Normas que regulan la modalidad contractual especial para los sectores productivos

De acuerdo con lo siguiente:

- Este tipo de contrato puede ser aplicado por los empleadores que realizan actividades productivas y los trabajadores que trabajan para ellos;
- Debe celebrarse por escrito, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 21 del Código del Trabajo, y registrarse a través del Sistema Unificado Laboral (SUL) en un plazo de 15 días a partir de su suscripción;
- Su duración no podrá exceder de 1 año, continuo o discontinuo, dentro del cual se podrá acordar un período de prueba de hasta 90 días y podrá renovarse por una sola vez por el mismo período. Una vez concluido el plazo del contrato o su renovación, la relación laboral terminará. Sin embargo, si continúa, se entenderá como un contrato de trabajo indefinido;
- Según las necesidades de la actividad, el trabajo podrá realizarse a tiempo parcial o a tiempo ordinario con un máximo de 40 horas semanales, distribuidas hasta 6 días a la semana. El descanso semanal será de al menos 24 horas consecutivas;
- Cuando se requiera la prestación de servicios ininterrumpidos, se podrán acordar días consecutivos que no podrán exceder de 20 días. Los días continuos podrán realizarse los 7 días de la semana, en jornadas de hasta 8 horas diarias, distribuidas según las necesidades de la actividad. Los días de descanso obligatorio acumulado se calcularán sobre la base de 48 horas de descanso por cada 5 días de trabajo que se ejecuten en jornadas de 8 horas, o su parte proporcional en caso de que la jornada laboral sea inferior. Dichos descansos se concederán al trabajador de forma acumulativa.
- La remuneración percibida por el trabajador no podrá ser inferior al salario base o a los salarios sectoriales determinados para la jornada completa o su parte proporcional para la jornada parcial. Cuando el trabajo sea discontinuo, el pago de la remuneración podrá hacerse por horas o por días. Por otra parte, para el trabajo realizado de forma continua, el pago de la remuneración podrá efectuarse por semanas o por meses. Las cotizaciones a la seguridad social y las prestaciones legales deberán pagarse de acuerdo con las horas y la remuneración acordadas con el trabajador. El pago de la decimocuarta remuneración y la participación en los beneficios se efectuará en proporción al tiempo realmente trabajado.
- La relación laboral terminará una vez que haya concluido el plazo, el trabajo, el servicio o la actividad para la que fue contratado el trabajador, sin que sea necesaria ninguna otra formalidad. Para este tipo de contrato, se aplicarán los motivos de aprobación establecidos en los artículos 172 y 173 del Código del Trabajo, así como los motivos de rescisión del contrato previstos en el artículo 169 del mismo cuerpo normativo. La rescisión del contrato realizada unilateralmente por el empleador, antes del plazo acordado, dará derecho al trabajador a una indemnización de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 del Código del Trabajo; y
- Por razones de estabilidad laboral, los contratos solo se aplicarán a las nuevas contrataciones.

13.7. Modificación de los requisitos de empleo para el incentivo fiscal a las nuevas inversiones

Se ha autorizado una modificación de la condición de generación de empleo aplicable a las inversiones nuevas y productivas que deseen beneficiarse de la exención del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 26 de la Ley Orgánica de Desarrollo Productivo.

Las condiciones actualizadas son las siguientes:

a. La inversión debe estar vinculada a la actividad económica de fabricación de envases metálicos para el embalaje o transporte de mercancías (por ejemplo, barriles, latas, bidones, cajas, tapas, latas de alimentos, tubos y envases plegables - C2599.11);
b. La empresa debe cumplir los requisitos para ser considerada una empresa mediana según el artículo 106 del Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de Producción, Comercio e

Inversión (COPCI).

c. Debe considerarse una empresa nueva según la Ley Orgánica de Promoción Productiva, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo.

d. El proyecto debe generar al menos 27 puestos de trabajo permanentes netos, tal y como se describe en el plan de inversión.

e. La inversión debe implicar una intensidad tecnológica media o alta para optimizar los procesos de producción. La certificación del nivel tecnológico puede ser emitida por el Banco Central del Ecuador o mediante normas reconocidas internacionalmente; y

f. Al menos el 60 % de las compras de la empresa deben proceder de proveedores locales, teniendo en cuenta tanto las compras totales como las importadas.

Esta modificación tiene por objeto armonizar los incentivos fiscales con los sectores estratégicos, promover la creación de empleo y fomentar el uso de recursos locales y tecnologías avanzadas.

14. Asuntos varios

14.1. Controles cambiarios

Ecuador no tiene controles de cambio. Todas las transacciones en Ecuador deben realizarse en dólares estadounidenses, que sustituyeron al «sucre» y son la moneda oficial de Ecuador desde enero de 2002.

14.2. Inversión extranjera

Ecuador no impone ninguna limitación ni requisito previo a los inversores extranjeros. Una persona física o jurídica extranjera puede ser propietaria del 100% de una sociedad local. El tratamiento fiscal y jurídico, en general, es igual para los ecuatorianos y los extranjeros. La repatriación de las ganancias y el capital invertido no tiene limitación alguna.

14.3. Estabilidad fiscal

La estabilidad fiscal consiste en garantizar a los inversores extranjeros y locales el mantenimiento, durante un período de tiempo determinado, del tipo impositivo aplicable vigente en el momento de realizar la inversión.

14.4. Declaración de patrimonio personal

De acuerdo con la Resolución emitida por la Agencia Tributaria el 6 de junio de 2017, se indica que están obligados a presentar una declaración financiera, con cierre el 1 de enero del año en curso, todas las personas físicas cuyos activos totales superen las 20 fracciones no tributables. El impuesto sobre la renta es de a $ 241,620 dólares estadounidenses para 2025 y, si se mantiene la unión conyugal, a 483,240 dólares estadounidenses (40 fracciones básicas no gravadas).

Los activos que deben declararse son: Bienes inmuebles: terrenos y edificios, bienes muebles: efectivo, efectivo en cuentas bancarias y otros depósitos en instituciones financieras, otros depósitos, inversiones, acciones, participaciones, materias primas, cartera, créditos y cuentas por cobrar, vehículos de motor, aviones, barcos, bienes muebles y mobiliario doméstico, maquinaria y equipos, mercancías y materias primas, animales.

Las únicas excepciones son las colecciones de bibliotecas y colecciones musicales propiedad del declarante, joyas, pinturas, metales preciosos, obras de arte, etc., derechos: usufructo, derechos de uso y vivienda, derechos de autor, derechos de sucesión, etc. El Servicio de Rentas Internas alega que esta Declaración de patrimonio tiene por objeto comparar el aumento del patrimonio de una persona física con los ingresos declarados en la declaración del impuesto sobre la renta, y que no existe la intención de crear un impuesto sobre el patrimonio.

14.5. Nuevos paraísos fiscales

El Servicio de Rentas Internas incorporó a su lista de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor tributación: BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO, CURAZAO, MANCOMUNIDAD DOMINICA (estado asociado), SAN MARTÍN.

Además, se considerarán regímenes fiscales preferenciales y se les aplicará el tratamiento de paraíso fiscal a los siguientes:

1. HONG KONG se considera un paraíso fiscal
2. Se considerarán regímenes fiscales preferenciales y se les aplicará el tratamiento de paraíso fiscal a los siguientes:
   a. Países Bajos:
      - El régimen fiscal aplicable a las sociedades de inversión, exentas o con derecho a un tipo impositivo cero en el impuesto sobre la renta;
      - Regímenes sujetos a resoluciones fiscales anticipadas o «resoluciones fiscales»; y
      - Regímenes de «caja de innovación» o «caja de innovación».

   b. Reino Unido:
      - Regímenes que permiten a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conoce quiénes son sus beneficiarios efectivos; y
      - Regímenes de «caja de innovación» o «caja de innovación».

   c. Con respecto a Nueva Zelanda, los regímenes fiscales aplicables a los fideicomisos o «Trusts».
   d. Con respecto a Costa Rica, los regímenes de las empresas privadas, creadas con arreglo a sus leyes, pero no registradas en la Administración Tributaria Costarricense.

14.6. Normas que rigen el procedimiento de las empresas consideradas a efectos fiscales como inexistentes o fantasmas

Para la identificación de las empresas consideradas con efectos fiscales inexistentes o ficticios, así como de las personas físicas y jurídicas con actividades presuntas y/o transacciones inexistentes, el Servicio de Rentas Internas llevará a cabo un análisis de la ejecución real de actividades o transacciones económicas con información propia del contribuyente o de terceros que figura en sus bases de datos.

La administración tributaria podrá considerar la ausencia del lugar designado como domicilio fiscal, así como la ausencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que son necesarios para la prestación de servicios, producción o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades económicas o las transacciones, entre otros elementos.

14.7. Pago del Impuesto Único sobre la Renta para las Actividades del Sector Banano

Procedimiento para la liquidación, declaración y pago del impuesto único sobre la renta para las actividades del sector bananero.

Equivalencia de cajas por semana. Para aplicar las tasas correspondientes a las cajas de plátanos por semana, para los tipos de cajas y musáceas distintos de los plátanos de calidad 22XU en cajas de 41,5 a 43 libras, se utilizará un número de cajas equivalente a los plátanos 22XU en cajas de 43 libras, a los precios mínimos de apoyo vigentes. El número de cajas equivalentes por tipo de caja o musáceas que deberá utilizarse para calcular el impuesto será el siguiente:

Tipo de caja	Tipo de fruta	Peso/caja en libras	Caja	Cajas equivalentes (factor de conversión)
22XU	Plátano	41,5-43	1	1
22XU	Banano	45	1	1,0465
208	Banano	31	1	0,7209
2527	Banano	28	1	0,6512
22XUCSS	Banano	46	1	0,5346
STARBUCK22	Banano	10	1	0,2326
BB	Orito	15	1	0,7014
BM	Morado	15	1	0,7014
115KDP	Platano (Barraganete)	50	1	1

Para los tipos de cajas autorizados por la autoridad agrícola nacional que no aparecen en el detalle indicado anteriormente, se aplicará el siguiente procedimiento para calcular las cajas equivalentes (factor de conversión), cuando sean «CAJAS DE PESO/LIBRAS» distintas del rango de 41,5 a 43 libras:

Paso 1: El valor en libras (por tipo de caja) se dividirá por el valor en libras 22XU para las cajas que pesen entre 41,5 y 43 libras.

Paso 2: El resultado obtenido se multiplicará por el peso en libras de la caja según el tipo de caja.

Paso 3: El resultado del paso anterior se dividirá por 43 libras (22XU).

Para el cálculo de las cajas equivalentes (factor de conversión) se utilizarán 4 números decimales.

Orden de aplicación para ventas a diferentes precios: Para calcular la tasa aplicable en los casos de facturas a diferentes precios, se utilizará el orden cronológico de las facturas y el orden de los artículos facturados en el caso de la misma factura.

Retención del impuesto único sobre la renta por la compra de plátanos a productores locales: Los contribuyentes que realicen compras de plátanos a productores locales aplicarán un porcentaje de retención equivalente a los tipos progresivos, basado en los totales semanales de compras realizadas al mismo sujeto pasivo, tanto de plátanos como de otras musáceas, en sus diferentes tipos de cajas, utilizando el factor de conversión necesario para determinar la cantidad equivalente de cajas indicada en la presente Resolución. Si el final de un mes natural se produce dentro de una semana, para definir el tipo y las retenciones que se les aplicarán, se utilizarán las ventas de toda la semana, independientemente del mes al que correspondan.

Los agricultores o productores que cuenten con el certificado vigente de buenas prácticas agrícolas deberán facturar por separado esta producción y la producción que no cuente con el certificado, a fin de que se aplique el porcentaje de retención de la tasa prevista. En este caso, se deberá incluir en el detalle de la factura la leyenda «PRODUCCIÓN RESPALDADA POR EL CERTIFICADO DE BUENAS PRÁCTICAS AGRÍCOLAS», así como los datos del certificado indicando la fecha de emisión y validez. A la producción que no cuente con este certificado o que no tenga el detalle mencionado, se le aplicará

la retención indicada en el párrafo anterior, sin perjuicio del derecho que le asiste a usted de solicitar la devolución del pago en exceso, si fuera el caso.

Cuando el productor de banano venda el producto mediante el uso de esquemas asociativos, la retención será generada única y exclusivamente por estos últimos a los productores, en el momento en que el productor transfiera la fruta, pero no cuando estos esquemas asociativos la comercialicen, sin perjuicio del pago del impuesto sobre la renta por parte de dichas asociaciones cuando corresponda, de conformidad con la normativa fiscal.

Liquidación del impuesto único sobre la producción y venta local de bananos: Las retenciones efectuadas a los productores locales de bananos no eximen a éstos de la obligación de presentar su declaración anual de impuestos, en la que consolidarán el total bruto de las ventas y podrán utilizar como crédito fiscal, únicamente para el pago del impuesto único sobre las actividades del sector bananero, las retenciones en origen que se hayan efectuado durante el ejercicio fiscal a liquidar. Si al final del año queda un remanente, el contribuyente podrá solicitar la devolución del pago en exceso, en los términos previstos al efecto en la normativa tributaria.

El productor que venda a más de un agente retenedor en una misma semana deberá tenerlo en cuenta en su liquidación anual del impuesto sobre la renta, a fin de identificar el tipo que debe aplicar, utilizando el total de ventas de cajas por semana, realizadas durante dicho ejercicio fiscal.

Los agricultores o productores deben diferenciar entre su producción que cuenta con el certificado de buenas prácticas agrícolas y la que no, a fin de aplicar la tasa establecida para el cálculo del impuesto único sobre la renta que deben pagar. La liquidación del impuesto se realizará de la siguiente manera:

- Se sumarán las cajas semanales totales, teniendo en cuenta la conversión establecida en la presente Resolución;
- De este valor se restará el número de cajas que cuentan con el certificado vigente de buenas prácticas agrícolas;
- Se aplicará la tasa general para el cálculo del impuesto único sobre la renta a este resultado;
- A las cajas que cuenten con el certificado vigente de buenas prácticas agrícolas se les aplicará la tasa del 1%; y
- Por último, el impuesto sobre la renta calculado será la suma del impuesto resultante de aplicar los tipos contenidos en la tabla; y, del impuesto resultante de aplicar el tipo del 1% a la producción que cuente con el certificado vigente de buenas prácticas agrícolas.

En caso de que el sujeto pasivo no diferencie en su facturación la producción que cuenta con el certificado vigente de buenas prácticas agrícolas, se aplicarán los tipos previstos en la ley, sin perjuicio del derecho del contribuyente a justificar la aplicación de un tipo diferente.

Liquidación del impuesto único sobre la renta por la exportación de plátanos producidos o no por el mismo contribuyente: Los exportadores de plátanos deben realizar una liquidación mensual.

En el caso de la exportación de plátanos producidos por el mismo contribuyente, este deberá pagar su impuesto teniendo en cuenta los siguientes componentes:

- El impuesto único correspondiente a la fase de producción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de la presente Resolución, considerando como base de cálculo el precio mínimo de apoyo fijado por la autoridad agrícola nacional; y
- En cuanto a los ingresos procedentes de las exportaciones, se aplicarán las deducciones y el tipo previstos en la ley.

El resultado de las liquidaciones previstas en los párrafos anteriores se declarará y pagará mensualmente en la forma prevista por la Administración Tributaria para la declaración de retenciones en la fuente y se utilizará como crédito tributario exclusivamente para el pago del impuesto único sobre la renta de las actividades del sector bananero, durante el ejercicio fiscal. Si al final del año queda un saldo restante, el contribuyente podrá solicitar la devolución del pago en exceso, dentro de los plazos previstos para tal fin en la normativa tributaria.

Para los componentes de producción propia y de exportación, se deberá emitir un recibo de retención por cada componente, a nombre del exportador.

Declaración y pago del impuesto único sobre la renta: El impuesto único sobre la renta para las actividades del sector bananero deberá declararse y pagarse anualmente a través de la declaración del Impuesto sobre la Renta anual en los plazos establecidos en la Ley del Régimen Tributario Interno y sus reglamentos, sin perjuicio de las retenciones mensuales que deban efectuarse en los términos previstos en la normativa tributaria.

14.8. Modificación de los requisitos de empleo para el incentivo fiscal a nuevas inversiones

Se ha autorizado un cambio en la condición de generación de empleo aplicable a las inversiones nuevas y productivas que deseen beneficiarse de la exención del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 26 de la Ley Orgánica de Desarrollo Productivo. Las condiciones actualizadas son las siguientes:

a. La inversión debe estar vinculada a la actividad económica de fabricación de envases metálicos para el embalaje o transporte de mercancías (por ejemplo, barriles, latas, bidones, cajas, tapas, latas de alimentos, tubos y envases plegables - C2599.11);
b. La empresa debe calificar como mediana empresa según el artículo 106 del Reglamento de Inversiones del Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversión (COPCI);
c. Debe considerarse una empresa nueva según la Ley Orgánica de Promoción Productiva, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo.
d. El proyecto debe generar al menos 27 puestos de trabajo permanentes netos, tal y como se describe en el plan de inversión.
e. La inversión debe implicar una intensidad tecnológica media o alta para optimizar los procesos de producción. La certificación del nivel tecnológico puede ser emitida por el Banco Central del Ecuador o mediante normas reconocidas internacionalmente; y
f. Al menos el 60 % de las compras de la empresa deben proceder de proveedores locales, teniendo en cuenta tanto las compras totales como las importadas.

Esta modificación tiene por objeto alinear el incentivo fiscal con los sectores estratégicos, promover la creación de empleo y fomentar el uso de recursos locales y tecnologías avanzadas.

14.9. Se rescindieron los tratados de inversión para la promoción y protección recíproca de las inversiones, suscritos entre la República del Ecuador y los diferentes gobiernos

Los siguientes tratados de inversión fueron rescindidos unilateralmente por Ecuador:

- República de Venezuela

- República Argentina
- Canadá
- Estados Unidos de América
- Reino de España
- República del Perú
- República de Bolivia
- República Italiana

14.10. Los contribuyentes del sector crediticio y del comercio electrónico deben emitir documentos electrónicamente

Sujetos pasivos: empresas emisoras de tarjetas de crédito y administradoras de tarjetas de crédito; entidades financieras controladas por la Superintendencia de Bancos (excepto las mutualidades de ahorro y crédito para la vivienda); contribuyentes especiales; exportadores; contribuyentes autorizados a imprimir comprobantes de venta, documentos de retención y complementarios a través de sistemas informáticos (autoprinters); y contribuyentes que realizan ventas a través de Internet — deberán enviar notas de crédito, notas de débito, guías de referencia y comprobantes de retención únicamente a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente, de acuerdo con el siguiente calendario:

- A partir del 1 de octubre de 2017: notas de crédito y comprobantes de retención
- A partir del 1 de enero de 2018: notas de débito y guías de referencia

14.11. Emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, de manera electrónica, así como respecto de la obligatoriedad de emisión de los comprobantes electrónicos

Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta obligados a facturar que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente Resolución, todavía no se encuentren obligados a emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios en la modalidad electrónica, deberán incorporar este tipo de esquema a su actividad hasta el 29 de noviembre de 2022, de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.

Las personas naturales y sociedades que no sean considerados sujetos pasivos del Impuesto a la Renta pero que: i) se encuentren obligados a facturar, y ii) que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Resolución, todavía no se encuentren obligados a emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios en la modalidad electrónica, en aplicación de las respectivas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, también deberán incorporar este tipo de esquema a su actividad hasta el 29 de noviembre de 2022.

Los sujetos pasivos obligados a la emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios bajo la modalidad electrónica, conforme lo señalado en los artículos 1 y 2 de la presente Resolución, que sean calificados como agentes de retención por el Servicio de Rentas Internas, incluidos los contribuyentes especiales, deberán implementar obligatoriamente la versión ATS de comprobantes de retención, de conformidad con lo dispuesto en la ficha técnica de comprobantes electrónicos, disponible en el portal web del Servicio de Rentas Internas (www.sri.gob.ec), hasta el 29 de noviembre de 2022.

14.12. El sistema financiero debe informar de las transacciones con paraísos fiscales y países con tratados

Se establece la obligación de que las entidades que integran el sistema financiero nacional informen a la Dirección General de Impuestos sobre las transacciones realizadas por estas entidades o sus clientes, hacia o desde paraísos fiscales, que individualmente igualen o superen los 5,000.00 USD o su equivalente en otras monedas; y sobre las transacciones hacia o desde países con los que Ecuador mantiene un convenio para evitar la doble imposición, que individualmente igualen o superen los USD 50,000.00 o su equivalente en otras monedas.

14.13. Se establece el procedimiento administrativo para que los sujetos obligados informen a la UAFE, a efectos de su inscripción en esta Unidad, su sistema de prevención de riesgos y el manual para la prevención del lavado de dinero y el financiamiento de delitos

El procedimiento para el registro del Sistema de Prevención de Riesgos o del Manual para la Prevención del Lavado de Dinero y el Financiamiento del Delito ante la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) será el siguiente:

Los sujetos obligados a informar que cuentan y no cuentan con sus propios órganos de control, registrarán en la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) su Sistema de Prevención de Riesgos o Manual para la Prevención del Lavado de Activos y el Financiamiento de Delitos, el cual deberá cumplir con las directrices que para el efecto establezca el organismo regulador al que estén sujetos.

De acuerdo con la Ley Local, se indica que la política adoptada por las empresas controladas para prevenir el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y otros delitos debe tener en cuenta los siguientes parámetros:

- Establecer directrices que les permitan analizar, evaluar, supervisar y tratar eficazmente los riesgos que se hayan identificado;
- Asegurar que los miembros de la empresa conozcan las normas legales y reglamentarias relacionadas con la prevención del lavado de dinero y la financiación del terrorismo y otros delitos, y las cumplan;
- Minimizar el grado de exposición inherente al lavado de dinero y la financiación del terrorismo y otros delitos;
- Establecer las políticas para conocer al cliente, proveedor, colaborador, mercado y corresponsal, según sea el caso; y definir a los responsables de su implementación;
- Garantizar la confidencialidad y el secreto de la información reportada de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos, así como de la información generada en cumplimiento de las políticas y procesos de prevención; y
- Establecer sanciones para los colaboradores que no cumplan con las políticas y procedimientos aprobados por la empresa.

Una misma persona podrá ejercer el cargo de responsable de cumplimiento de varias empresas, en los siguientes casos:

- En un grupo empresarial, cuando uno o varios socios o accionistas, directa o indirectamente, posean más del 40% de las acciones o participaciones de otras empresas, ya sean nacionales o extranjeras, o cuando dichas empresas estén vinculadas por administración; El grupo empresarial

no podrá exceder de 5 empresas para el nombramiento del cargo; y

- En el caso de sociedades matrices y filiales. Se considerará filial a una sociedad cuando una o varias sociedades controladas por la sociedad matriz tengan al menos el 50% de participación en las decisiones financieras y operativas de la filial.

Auditoría externa

Los sujetos obligados que deban presentar informes de auditoría externa de sus estados financieros tendrán la obligación adicional de contratar otra auditoría externa que verifique el cumplimiento de las disposiciones de está normativa con respecto a las políticas, procedimientos y mecanismos implementados por la entidad regulada para la prevención del lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y otros delitos, evaluando su eficiencia operativa y proponiendo, si fuera necesario, cualquier rectificación o mejora.

Estas auditorías externas podrán ser realizadas por diferentes auditores externos.

Las operaciones o transacciones detectadas durante las auditorías realizadas por los auditores externos, que en su opinión constituyan actividades inusuales e injustificadas, deberán ser comunicadas al responsable de cumplimiento de la parte obligada.

Los informes de auditoría externa sobre el cumplimiento de esta Norma no forman parte de los estados financieros y se introducirán en el sistema institucional hasta el 30 de mayo de cada año.

14.14. Procedimiento para registrarse en la UAFE e implementar un sistema de prevención de riesgos

Para la presentación de la lista de beneficiarios de ganancias, rendimientos o beneficios de las sociedades, fondos o fideicomisos de titulización, en Ecuador o cualquier otro vehículo similar, cuya actividad económica sea exclusivamente la inversión y administración de activos inmobiliarios, a los efectos de aplicar la exención del impuesto sobre la renta.

1. Están obligadas a cumplir con esta resolución las sociedades, fondos y fideicomisos de titulización establecidos en Ecuador, incluidos los establecimientos permanentes, cuya actividad económica sea exclusivamente la inversión y administración de activos inmobiliarios, que pretendan aplicar la exención del impuesto sobre la renta.

También estará obligado cualquier vehículo de naturaleza similar a los mencionados en el párrafo anterior, que tenga como actividad económica exclusiva la inversión y administración de activos inmobiliarios y pretenda acogerse a la exención del impuesto sobre la renta.

2. Información que se debe reportar: Sin perjuicio de las normas para la presentación del «Anexo de Accionistas, Participantes, Socios, Miembros del Consejo de Administración y Administradores», los contribuyentes que deseen acceder a la exoneración deberán presentar la siguiente información, relativa a sus titulares o beneficiarios de derechos representativos de capital, miembros del consejo de administración y administradores:
    - Denominación, razón social o nombres y apellidos completos, según corresponda; otorgados en su país de residencia. En el caso de las personas físicas, a falta de lo anterior, se deberá informar el número de identificación o tarjeta de ciudadanía, expedida por un organismo del Estado donde sean residentes;
    - Tipo de persona (física o jurídica) y, en el caso de ser una persona jurídica extranjera no residente en Ecuador, especificar el tipo de sociedad de que se trate y su régimen jurídico;
    - País y jurisdicción de residencia fiscal;

- Régimen fiscal, identificando si se trata de un régimen general, un paraíso fiscal, un régimen fiscal preferencial o una jurisdicción de menor tributación;
- Porcentaje de participación de cada uno de los titulares o beneficiarios de derechos representativos de capital en la composición societaria;
- Indicación de si sus titulares o beneficiarios de derechos representativos del capital, miembros del consejo de administración o administradores, de conformidad con la normativa fiscal ecuatoriana vigente, son partes relacionadas del sujeto obligado.

La información se presentará con el fin de acreditar el cumplimiento de los requisitos, sin perjuicio del cumplimiento de la normativa para la presentación del «Anexo de Accionistas, Participantes, Socios, Miembros del Consejo de Administración y Administradores», según corresponda.

3. Niveles que deben informarse: A los efectos de aplicar la exención del impuesto sobre la renta, los sujetos obligados deben reportar la información, para cada nivel sucesivamente, que sea necesaria para acreditar el cumplimiento, independientemente de que la sociedad, fondo o fideicomiso de titulización, cualquier vehículo similar, o sus accionistas coticen sus acciones en la bolsa de valores ecuatoriana o extranjera.

El último nivel de composición corporativa será aquel en el que se identifiquen los siguientes:

- Las personas físicas que son beneficiarios finales;
- Las instituciones del Estado, según la definición indicada en la Constitución de la República del Ecuador;
- Las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas;
- Las misiones y organizaciones internacionales reconocidas por el Estado ecuatoriano; o
- Dependencias y organizaciones de Estados extranjeros reconocidos por el Estado ecuatoriano.

4. Forma de presentación: La información necesaria para acreditar el cumplimiento de los requisitos deberá reportarse en el «Anexo de Accionistas, Participantes, Socios, Directivos y Administradores», que se presentará al Servicio de Rentas Internas, a través de su sitio web (www.sri.gob.ec), de acuerdo con el formato y especificaciones contenidos en la respectiva ficha técnica, disponible en el mencionado portal web.
5. Incumplimiento de la obligación de informar: los beneficios, rendimientos o ganancias no estarán exentos del Impuesto sobre la Renta.

14.15. Régimen simplificado para emprendedores y empresas populares – RIMPE

Se establece el régimen RIMPE, para el pago del impuesto sobre la renta, a los empresarios y empresas populares regulados de conformidad con las disposiciones contenidas en la ley.

Están sujetos a este régimen las personas físicas y jurídicas con ingresos brutos anuales superiores a cero y hasta 300,000.00 dólares estadounidenses a 31 de diciembre del año anterior.

Dentro de este régimen, se consideran empresas populares aquellos contribuyentes, personas físicas, con ingresos brutos existentes de hasta 20,000.00 dólares estadounidenses en el ejercicio fiscal del año inmediatamente anterior.

Por ingresos brutos se entenderán los ingresos imponibles percibidos por el contribuyente, menos los descuentos y devoluciones.

Los contribuyentes acogidos al régimen RIMPE pagarán el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con la tabla progresiva correspondiente, aplicable a los ingresos brutos del ejercicio fiscal respectivo,

exclusivamente con respecto a aquellos ingresos procedentes de actividades no excluidas del mismo.

Los artesanos y empresarios están incluidos en este régimen según la definición contenida en la ley sobre la materia, a menos que estén excluidos del régimen según lo establecido en el artículo siguiente.

Exclusiones del régimen

Los siguientes contribuyentes no podrán beneficiarse del régimen regulado en este capítulo:

- Aquellos que hayan percibido ingresos brutos superiores a 300,000.00 dólares estadounidenses en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior;
- Aquellos cuya actividad económica sea la prevista en los artículos 28 y 29 de la Ley del Régimen Tributario Interno;
- Aquellos que se dedican a la prestación de servicios profesionales, mandatos y representaciones, transporte, actividades agrícolas, comercialización de combustibles, relación de dependencia, así como aquellos que perciben exclusivamente rentas del capital y otros que mantienen regímenes especiales de pago de impuestos sobre la renta de acuerdo con la Ley del Régimen Tributario Interno;
- Los receptores de inversión extranjera directa y los que desarrollan actividades en régimen de colaboración público-privada; y
- Aquellos que desarrollan su actividad económica en los sectores de hidrocarburos, minería, petroquímica, laboratorios médicos y farmacéuticos, industrias básicas, finanzas, economía popular y solidaria y seguros.

Validez

Este régimen será obligatorio por un período imperativo de 3 años contados a partir de la primera declaración del impuesto, siempre que el contribuyente no reciba ingresos brutos superiores a USD 300,000.00. En caso de que el contribuyente reciba ingresos brutos superiores al monto establecido anteriormente, los contribuyentes acogidos al régimen deberán pagar los impuestos dentro del régimen general del Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes que mantengan su condición de empresas populares permanecerán en el régimen RIMPE mientras mantengan dicha condición.

Una vez que el contribuyente haya sido excluido del régimen RIMPE, no podrá volver a acogerse al mismo.

Todos los contribuyentes que inicien actividades y no estén excluidos de este régimen, al momento de su inscripción en el RUC, deberán ser incluidos en el régimen RIMPE desde el primer año de operación. En caso de que los contribuyentes incluidos en el régimen RIMPE superen el monto de USD 300,000.00 de ingresos brutos en el primer año de operación, estarán sujetos al régimen ordinario del impuesto a la renta a partir del siguiente ejercicio fiscal.

El Servicio de Rentas Internas dictará las resoluciones que establezcan las formalidades y requisitos para el registro de los contribuyentes en el RUC y su admisión al régimen RIMPE.

Tipo impositivo: Los contribuyentes acogidos al régimen RIMPE pagarán el impuesto sobre la renta de acuerdo con la siguiente tabla progresiva:

Límite inferior	Límite superior	Impuesto sobre la fracción básica	Tipo marginal
20,000.00	50,000.00	60.00	1.00%
50,000.01	75,000.00	360.00	1.25%
75,000.01	100,000.00	672.50	1.50%
100,000.01	200,000.00	1047.50	1.75%
200,000.01	300,000.00	2797.52	2.00%

En caso de que un contribuyente que se encuentre dentro del RIMPE supere el límite máximo de trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América dentro del año fiscal, el exceso se pagará de acuerdo con la tasa marginal prevista para el último tramo. Dicho contribuyente pasará al régimen ordinario del impuesto sobre la renta en el siguiente año fiscal.

Recibos de venta: Los contribuyentes sujetos al RIMPE deben emitir recibos de venta, retención, documentos complementarios, incluyendo liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios, en los casos que proceda, de acuerdo con el Reglamento de Recibos de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Solo los contribuyentes considerados como comercios populares dentro de este régimen emitirán notas de venta según la normativa vigente. Sin embargo, cuando dejen de tener dicha consideración, no podrán emitir notas de venta y deberán destruir aquellas cuya autorización esté en vigor y emitir los recibos y documentos correspondientes. Los contribuyentes clasificados como «comercios populares» que realicen actividades económicas no sujetas al RIMPE deberán emitir facturas exclusivamente para estas transacciones.

Antes de incorporarse al régimen, los contribuyentes incluidos en el RIMPE deberán registrar la baja de los comprobantes de venta autorizados que no hayan sido utilizados. Cuando el contribuyente sea excluido de este régimen, no podrá emitir los comprobantes de venta que no hayan sido utilizados y deberá registrar su cancelación a través de los canales electrónicos previstos para ello. Los contribuyentes inscritos en este régimen solicitarán facturas por sus compras de bienes, transferencia de derechos y contratación de servicios. Si las adquisiciones, cesiones o contratos se realizaron a contribuyentes sujetos al RIMPE bajo la consideración de negocio popular, solicitarán que se identifiquen en la respectiva nota de venta indicando su nombre y número de registro.

Las instituciones privadas sin fines de lucro estarán sujetas al RIMPE para beneficiarse de la presentación de declaraciones semestrales y demás regulaciones relacionadas con la simplificación de las obligaciones tributarias, sin que haya cambiado su naturaleza jurídica ni hayan perdido las exenciones fiscales previstas en la normativa tributaria vigente.

Los contribuyentes sujetos al régimen de microempresas que se adhieran al RIMPE y los sujetos al RISE que cumplan las condiciones para formar parte del régimen RIMPE podrán seguir utilizando sus comprobantes y documentos autorizados hasta su fecha de vigencia, y deberán inscribir en dichos documentos, de forma manual, mediante un sello o cualquier otra forma de impresión, la leyenda «Régimen de Contribuyentes RIMPE». Los contribuyentes que requieran apoyo fiscal para el impuesto sobre el valor añadido, por compras realizadas a contribuyentes del RIMPE que hayan estado sujetos al RISE, y que, al tener que emitir facturas, no puedan hacerlo hasta que la implementación tecnológica lo permita, deberán emitir liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios por dichas adquisiciones. En el caso de transacciones con consumidores finales, los contribuyentes que se adhieran al régimen RIMPE deberán emitir notas de venta en las que se detalle el IVA.

Los contribuyentes clasificados como comercios populares que mantengan las facturas actuales hasta la implementación tecnológica, deben emitir estos recibos sin detallar el IVA, en las transacciones con consumidores finales. Cuando los compradores de bienes y servicios tengan derecho a un crédito fiscal por el IVA, deben emitir una liquidación de compras de bienes y prestación de servicios, en la que se registre el impuesto considerando como base imponible el valor del bien transferido o del servicio prestado y realizar la retención del 100% del IVA generado.

14.16. Personas físicas y jurídicas cuya actividad u objeto social sea la negociación y comercialización de joyas, metales y piedras preciosas como sujetos obligados a informar a la UAFE

Se notifica a las personas físicas y jurídicas (sociedades anónimas y limitadas, consorcios, cooperativas, asociaciones e es, sociedades civiles y otras formas jurídicas) cuya actividad o objeto social sea la negociación y comercialización de joyas, metales y piedras preciosas, como sujetos obligados a informar a la Unidad de Análisis Financiero y Económico.

En el caso de las personas jurídicas que realicen actividades relacionadas con la negociación y comercialización de joyas, metales y piedras preciosas, serán sujetos obligados:

- Concesiones mineras;
- Extracción y comercialización de metales preciosos y/o piedras preciosas;
- Procesamiento de metales preciosos (plantas de beneficio);
- Importación y exportación de metales preciosos; y
- Fabricación y comercialización de joyas y/o piedras preciosas.

En el caso de las personas que realicen actividades relacionadas con la negociación y comercialización de joyas, metales y piedras preciosas, estarán obligadas a:

- Importar y exportar metales preciosos;
- Dedicarse a la venta al por mayor de piedras preciosas;
- Producir perlas talladas; y
- Fabricar y comercializar joyería al por mayor.

Informes de información: Las entidades reguladas enviarán los siguientes informes a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE):

- Informe de operaciones y transacciones individuales cuyo importe sea igual o superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (10 000) o su equivalente en otras monedas; así como operaciones y transacciones múltiples que, en conjunto, sean iguales o superiores a dicho valor, cuando se realicen en beneficio de la misma persona y en un plazo de treinta (30) días, en los quince días siguientes al final de cada mes;
- Informe de operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas (RON), en un plazo de cuatro (4) días a partir de la fecha en que se tengan conocimiento de dichas operaciones o transacciones. Se deberán adjuntar todos los documentos justificativos del caso; y
- Informar sobre sus propias operaciones nacionales e internacionales cuyo monto sea igual o superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas, dentro de los quince días siguientes al cierre de cada mes.

Para enviar los informes previstos en este artículo, se utilizará el Sistema de Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo (SISLAFT). Los informes previstos en este artículo se presentarán en los formatos establecidos en el Manual de Estructura de Informes, emitido para tal fin

por la Unidad de Análisis Financiero y Económico.

Además, deberán registrar en el SISLAFT, dentro de los quince días siguientes al cierre de cada mes, la inexistencia de transacciones y operaciones que igualen o superen el umbral legal.

14.17. Eliminado de la lista de paraísos fiscales

La lista de paraísos fiscales fue eliminada el 21 de enero de 2025 en Ecuador. Las nuevas normas establecen que una jurisdicción se considerará un paraíso fiscal para Ecuador si la tributación de dicha jurisdicción es inferior al 60% del tipo impositivo nacional sobre la renta, si no existe actividad económica real o si no hay cooperación en el intercambio de información fiscal.

14.18. Normas para la aplicación del método de imputación ordinaria para evitar la doble imposición

Constituye crédito fiscal del IR en Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero, teniendo como límite el monto que se habría gravado en Ecuador.

Si los ingresos extranjeros no están gravados en Ecuador o gozan de exenciones, el impuesto pagado en el extranjero no puede utilizarse como crédito fiscal.

La parte del impuesto pagado en el extranjero que exceda el impuesto local no será objeto de devolución, compensación ni ninguna otra forma de recuperación, ni podrá constituir un crédito fiscal para ese u otro período impositivo.

14.19. Ley Orgánica para hacer frente al conflicto armado interno y a la crisis social y económica

Contribución Temporal de Seguridad (CTS)

Contribuyentes:

Los siguientes contribuyentes están obligados a pagar esta contribución

- Las empresas residentes en Ecuador (tal y como se definen en el artículo 98 de la LRTI), y
- Establecimientos permanentes

Excepto: microempresas y pequeñas empresas, bancos y cooperativas de ahorro y crédito.

Tasa y base imponible de la contribución:

- Tasa del 3,25 %
- La tasa se aplicará a la ganancia imponible del ejercicio fiscal 2022.
- A tal efecto, se considerará el importe de la ganancia imponible declarada en la casilla 836 del formulario 101 del impuesto sobre la renta de las sociedades.

Declaración y pago:

- La declaración y el pago de esta contribución deben realizarse mediante el formulario 124, de acuerdo con las especificaciones técnicas emitidas por el SRI.
- El plazo para la declaración y el pago es hasta el 31 de marzo de 2024 y 2025.

Sanción:

- El incumplimiento dará lugar a una sanción del 3 % de la obligación generada por cada mes o fracción de retraso, además de recargos e intereses por demora.

No deducibilidad:

- Esta contribución no puede considerarse como un gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta.

Sin facilidades de pago:

- En relación con esta contribución, no se aplica la solicitud de facilidades de pago.

14.20. Ley Orgánica de Solidaridad Nacional promulgada en Ecuador

La Ley Orgánica de Solidaridad Nacional fue aprobada por la Asamblea Nacional de Ecuador el 7 de junio de 2025 y publicada oficialmente en el Sexto Suplemento del Registro Oficial n.º 56 el 10 de junio de 2025. Esta reciente normativa establece nuevos marcos jurídicos e institucionales destinados a reforzar la cohesión social y hacer frente a las emergencias nacionales.

Puntos clave y reformas que introduce

Crédito fiscal por donaciones:

- Esta ley sustituye la anterior deducción adicional del 150 % por donaciones a la Policía Nacional. Ahora, **los contribuyentes** (personas físicas o jurídicas) que **donen bienes nuevos** (inmuebles, equipos, suministros) a la **Policía Nacional y/o a las Fuerzas Armadas** pueden beneficiarse **de** una **reducción en su obligación tributaria** por el valor de la donación. Esta reducción tiene un límite máximo del **30% del impuesto adeudado** y es un **crédito fiscal no reembolsable**.

Restricciones para las sociedades anónimas simplificadas (SAS):

- La ley impone **nuevas limitaciones** a **las sociedades anónimas simplificadas (SAS)**, **prohibiéndoles operar en determinados sectores estratégicos** como la minería.

Creación de la Sociedad Anónima Deportiva (SAD):

- Esta disposición tiene por objeto **fomentar la transparencia y el desarrollo del deporte profesional** mediante la creación de la Sociedad Anónima Deportiva (SAD).

Fortalecimiento de la UAFE:

- La **Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE)** tendrá **facultades ampliadas** durante el conflicto armado interno para **analizar operaciones sospechosas** y **coordinar la prevención y sanción del lavado de dinero con otras instituciones**.

EL SALVADOR
MAYORA & MAYORA, S.C.

MAYORA & MAYORA, S.C.
ABOGADOS
EST.1966

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.mayora-mayora.com
(503) 2212-0100 | Fax (503) 2212-0120
Address: Avenida los Espliegos casa número 30, Colonia San Francisco, San Salvador.

SOCIOS DE CONTACTO:

Manuel Telles
mtelles@mayora-mayora.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional: 2023	
Impuesto sobre la renta	
Personas jurídicas	30 % para entidades con ingresos anuales superiores a 150 000 USD y 25 % para entidades con ingresos anuales inferiores a 150 000 USD
Pago anticipado del impuesto sobre la renta	1.75 % sobre los ingresos brutos
Personas físicas	Según las tablas de retención
Ingresos procedentes del capital	
Ganancias	10 %, salvo casos especiales.
Ingresos por dividendos	5%
Retención fiscal sobre:	
Intereses	10 % para personas físicas
Premios	15%
Ingresos de personas no domiciliadas	20%
Ingresos de personas domiciliadas:	
Paraísos fiscales	25%
Software	5 % para entidades
Servicios profesionales	10%
IVA sobre las ventas	13%
IVA sobre los servicios	13%
IVA sobre las ventas	13%
Servicios de arrendamiento, transporte y artes/ profesión Individual	10 %
Tipos impositivos locales:	
Impuesto sobre actividades industriales:	No applicable
Impuesto sobre actividades comerciales:	No applicable
Impuesto sobre las actividades de servicios:	No applicable
Impuesto sobre bienes inmuebles:	3 % sobre el excedente de 28 571,43 $
Impuestos sobre otros bienes:	No applicable
Registro de documentos:	Tasas aplicables en varias oficinas de registro
Impuesto turístico:	5 %

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

El criterio para la recaudación del impuesto sobre la renta en El Salvador es la territorialidad o la fuente.

Las retenciones de ingresos en El Salvador constituyen un mecanismo utilizado por el Estado, en virtud de su poder e , para recibir por adelantado los recursos que financian sus operaciones.

Estas retenciones constituyen, en efecto, pagos parciales para los contribuyentes que las soportan y representan un crédito que se utilizará al final del ejercicio fiscal y en el momento del pago del impuesto, salvo en casos especiales en los que las retenciones a cuenta se convierten en pago definitivo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta identifica como contribuyentes a quienes realizan actividades económicas, ya sean:

a) personas físicas o jurídicas, domiciliadas o no en El Salvador; b) sucesiones o fideicomisos, domiciliados o no en el país; c) artistas, deportistas o personas similares, domiciliadas o no en el país, ya sea que se presenten como individuos o en grupo; o d) sociedades irregulares o de hecho y otras uniones.

1.2. Pago y presentación

La Ley del Impuesto sobre la Renta identifica los siguientes regímenes de rentas imponibles:

- Los obtenidos del trabajo, tales como sueldos, salarios, honorarios, comisiones y todo tipo de compensaciones por servicios personales;
- Los obtenidos por actividades empresariales, ya sean comerciales, agrícolas, industriales o servicios de cualquier otra naturaleza;
- Los generados por el capital, como rentas, intereses, dividendos o participaciones; y
- Los obtenidos de todo tipo de productos, ganancias, beneficios o utilidades, sin importar su origen, condonaciones de deudas, pasivos no documentados o provisiones por pasivos excedentes, así como el aumento injustificado de activos y gastos.

En nuestro país, solo los sujetos privados son considerados contribuyentes del Impuesto sobre la Renta del Estado. El Estado, los municipios, las fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública están exentos del impuesto sobre la renta.

Los empleados están obligados a pagar el impuesto sobre la renta utilizando sus ingresos brutos como base imponible, sin contar los ingresos exentos, y aplicando luego el tipo impositivo correspondiente para obtener el impuesto a pagar. Los empleados pueden deducir gastos limitados. Este régimen tiene un período impositivo anual, por lo que el contribuyente debe declarar sus impuestos anualmente, a más tardar el 30 de abril del año fiscal siguiente.

Las personas jurídicas están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta utilizando los ingresos brutos como base imponible, sin contabilizar los ingresos exentos, deduciendo todos los costes y gastos relacionados, útiles, indispensables y necesarios para generar ingresos o conservar la fuente de ingresos, y aplicando luego el tipo impositivo correspondiente. La tasa impositiva depende de los ingresos: si son inferiores a 150 000,00 dólares estadounidenses, la tasa impositiva aplicable es del 25 %, y si son superiores a 150 000,00 dólares estadounidenses, la tasa impositiva aplicable es del 30 %. Aunque en este régimen el período impositivo es anual, los contribuyentes deben realizar anticipos mensuales, que luego se acreditan en la declaración anual del impuesto sobre la renta, que debe presentarse a la agencia tributaria a más tardar el 30 de abril del año siguiente.

Las ganancias de capital se definen en la Ley del Impuesto sobre la Renta como aquellas obtenidas por una persona física o jurídica a partir de una fuente de ingresos inusual, como la venta, el intercambio u otras formas de negociación de bienes muebles o inmuebles, siempre que dichas transacciones se realicen después de 12 meses a partir de la fecha de adquisición de los bienes. El tipo impositivo aplicable a las ganancias de capital es del 10 %.

1.3. Personas físicas o jurídicas no domiciliadas

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los no domiciliados, ya sean personas físicas o jurídicas, deben pagar una tasa impositiva del 20 % sobre sus ingresos salvadoreños. Sin embargo, según el Código Tributario, si el no domiciliado está domiciliado en un territorio con un régimen fiscal preferencial, con baja o nula tributación o en paraísos fiscales, se aplica una retención fiscal del 25 %.

1.3.1. Precios de transferencia

Desde 2009, el Código Tributario de El Salvador cuenta con una normativa sobre precios de transferencia, que sigue las reglas de la OCDE en materia de precios de transferencia, incluyendo la metodología de valoración, los requisitos de información y los criterios sobre grupos de empresas. Establece la posibilidad de celebrar acuerdos previos de valoración y obliga a los contribuyentes a disponer, en el momento de presentar su declaración y liquidación anual del Impuesto sobre la Renta, del estudio de precios de transferencia que respalde la valoración aplicada a las transacciones realizadas entre partes relacionadas.

Estas disposiciones solo se aplican a las partes relacionadas y a aquellas domiciliadas en un Estado o territorio con un régimen fiscal preferencial, con baja o nula tributación, o en paraísos fiscales.

Los precios de transferencia en El Salvador surgen del intercambio de bienes y servicios entre empresas del mismo grupo multinacional, lo que ha dado lugar al problema de determinar el precio de transferencia óptimo fijado entre las mismas partes relacionadas.

En El Salvador, desde el punto de vista de la administración tributaria, los precios de transferencia y las normas que los rigen tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo normas sobre la gestión que se les debe dar a estos precios de transferencia, evitando así ser privados de manera desigual de los impuestos que consideran tener derecho a percibir en virtud de su soberanía fiscal.

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

2.1. Aspectos generales

El Impuesto al Valor Agregado, en adelante IVA, es un impuesto indirecto general sobre el consumo, que se basa en la transferencia de bienes muebles corporales o la prestación de servicios.

De acuerdo con la Ley de Transferencia de Bienes Muebles Personales, dicha Ley del IVA, se considera transferencia de la propiedad de bienes muebles tangibles no solo aquellas transferencias resultantes de un contrato de compraventa, sino también aquellas transferencias resultantes de cualquier acto, convenio o contrato que tenga por objeto transferir parcial o totalmente la titularidad de los bienes.

La base imponible del IVA es el precio del acto gravado y el tipo impositivo aplicable es del 13 %. De acuerdo con la ley, se entiende que cualquier precio de bienes o servicios incluye el impuesto IVA.

2.1.1. Operaciones imponibles

A efectos de la Ley del IVA, las operaciones imponibles son aquellas operaciones tales como:

- Prestación regular, permanente, periódica o continua de servicios de cualquier tipo.
- Asesoramiento técnico y elaboración de proyectos y planes.
- Arrendamiento de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta.

- Arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles para actividades comerciales.
- Prestación de servicios de arrendamiento en general.
- Realización o ejecución de obras materiales mobiliarias.
- Ejecución de proyectos de ingeniería u otros de naturaleza similar.
- Reparación, transformación, ampliación u otras mejoras en propiedades que sean menores que la construcción de una nueva.
- Contratos generales de construcción o edificación.
- Transporte de mercancías o carga, por tierra, aire o mar, de pasajeros.
- Los prestados en el ejercicio liberal de profesiones, servicios independientes no subordinados.
- El arrendamiento, la concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o disfrute de marcas o patentes.

De acuerdo con la modificación del artículo 119 del Código Tributario, se añade la «Factura de sujeto excluido» para documentar las operaciones realizadas por los contribuyentes con sujetos excluidos del IVA (personas físicas).

2.1.2. Base imponible

En lo que respecta a las ventas y servicios, la base imponible es el precio; en lo que respecta a las importaciones, la base imponible es el valor en aduana.

En lo que respecta al arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, la base imponible es igual al alquiler. En lo que respecta a las retiradas de bienes muebles de una empresa, la base imponible es el precio de venta registrado en los libros contables o el precio de mercado.

La deuda tributaria del IVA es la diferencia entre el total de los débitos fiscales y el total de los créditos fiscales generados.

2.1.3. IVA acreditable

Como regla general, el contribuyente del IVA tiene derecho a un crédito, sobre el impuesto del IVA pagado a sus proveedores, por los bienes muebles tangibles comprados o importados y por los servicios contratados, siempre que constituyan un coste o gasto de la actividad generadora de ingresos del contribuyente. El IVA pagado en la adquisición de bienes que se convertirán en activos fijos para el comprador es acreditable en la cuenta del IVA.

El crédito del IVA es la suma del impuesto que se cobra al contribuyente por las importaciones y/o compras de bienes y servicios locales (que deben estar directamente relacionados con su proceso de producción, distribución y/o venta). Se determina mensualmente.

El débito del IVA es la suma del impuesto cobrado por el contribuyente en sus transacciones sujetas al IVA en el mismo período.

La diferencia entre el crédito y el débito total del IVA es el importe del impuesto que debe pagarse para el mes correspondiente.

2.2. Pago y presentación

El IVA tiene un período impositivo mensual. Por lo tanto, el impuesto debe calcularse y la declaración del IVA debe presentarse mensualmente. La declaración del IVA debe presentarse y pagarse en su totalidad en la fecha de presentación, 10 días después del cierre del período mensual.

3. Otros impuestos

3.1. Impuestos sobre la propiedad

El Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, en adelante ITBI, es un impuesto directo y local que grava la transferencia de bienes inmuebles, en particular las propiedades, siendo el único en El Salvador que grava esta manifestación de capacidad tributaria.

La tasa impositiva sobre la transferencia de bienes inmuebles es del 3 % sobre el excedente de 28 571,43 dólares estadounidenses del valor de la propiedad.

Los contribuyentes deben presentar una declaración de impuestos por escrito y firmada, utilizando el formulario proporcionado por la Dirección General, en un plazo de 60 días a partir de la transferencia, adjuntando una copia de la escritura pública.

3.2. Impuestos especiales

En El Salvador, la producción, importación, comercialización o ejecución de determinadas actividades pueden estar sujetas a impuestos ad valorem y/o contribuciones especiales, entre ellas:

Producción y comercialización de alcohol y bebidas alcohólicas. La ley establece una tasa impositiva del 8 % sobre el precio final de venta al público y sobre la diferencia entre el precio oficial sugerido y el precio final al público. También establece tasas fijas que varían según el tipo de bebida alcohólica y pueden oscilar entre 0,0325 y 0,16 dólares estadounidenses por litro.

Refrescos, bebidas isotónicas y energéticas, zumos y concentrados o polvos para bebidas. Este impuesto se aplica con diferentes tipos y/o tipos fijos según el tipo de producto; por ejemplo, las bebidas energéticas y/o estimulantes se gravan con un impuesto específico por un valor de 0,20 dólares estadounidenses por litro de producto o su proporción para envases con menos de 1 litro de contenido.

Del mismo modo, grava con un impuesto ad valorem del 10 % sobre el precio de venta al consumidor las bebidas carbonatadas, los refrescos simples y/o azucarados y las bebidas energéticas y estimulantes, así como los preparados concentrados o en polvo. También grava la venta de bebidas isotónicas, deportivas

o fortificantes, zumos, néctares, bebidas con zumo o refrescos y preparados concentrados y en polvo, con un tipo del 5 % sobre el precio de venta final al público.

Impuesto sobre los productos del tabaco. La ley establece un impuesto específico de 0,0225 dólares estadounidenses por cigarro, cigarrillo o purito. Del mismo modo, establece un impuesto ad valorem con una tasa del 39 % sobre el valor de venta al consumidor, excluido el IVA, y para productos como los cigarros, el valor del impuesto será del 100 % sobre el precio final de venta al público.

Impuesto y/o contribución especial sobre el combustible. El Fondo de Mantenimiento Vial es una contribución especial que establece una tasa impositiva fija de 0,20 dólares estadounidenses por cada galón de combustible, cuyo objetivo es recaudar fondos para la reparación y el mantenimiento de las carreteras.

Contribución al transporte. Se trata de una contribución especial que se aplica con una tasa fija de 0,10 dólares estadounidenses por galón de combustible, con el objetivo de ayudar a mantener la estabilidad de las tarifas que pagan los usuarios por el servicio público de transporte.

Fondo de Estabilización y Crecimiento Económico. Se trata de una contribución especial que se grava con un tipo impositivo fijo de 0,16 dólares estadounidenses por galón de combustible.

Armas de fuego y explosivos. Se establece un impuesto ad valorem del 30 % sobre el precio de transferencia de estos productos, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido.

Impuesto sobre el turismo. Establece dos hechos imponibles: los servicios de alojamiento en hoteles y una contribución especial para todas las personas que salen del país por vía aérea. El primero se grava con un tipo impositivo del 5 % sobre el servicio, sobre una base diaria. El impuesto de salida es un impuesto fijo de 7,00 dólares estadounidenses por persona que abandona el territorio nacional por vía aérea.

Ley de Incentivos a la Innovación y la Tecnología. Establece la eliminación de todos los impuestos: sobre la renta, la propiedad, las ganancias de capital y las tasas de importación, sobre las innovaciones tecnológicas, el software y la programación de aplicaciones, la inteligencia artificial, la fabricación de hardware informático y las comunicaciones. Dichos beneficios o incentivos tendrán una duración de 15 años.

3.3. Derechos de aduana

El Salvador forma parte del Sistema de Integración Centroamericana, que se basa en una serie de tratados que regulan, entre otras cosas, el comercio internacional entre los Estados miembros y entre estos y los Estados no miembros. Los miembros de pleno derecho del sistema son Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Panamá, Belice y la República Dominicana.

Existe un Código Aduanero Uniforme Centroamericano y una nomenclatura común de productos aduaneros en toda la región. Ambos se han elaborado para cumplir con las normas y políticas básicas de la Organización Mundial del Comercio. El comercio entre los Estados miembros está ahora básicamente libre de derechos de importación, salvo en el caso de unos pocos productos que revisten carácter sensible para la economía de los Estados miembros.

Además, existen varios acuerdos de libre comercio, en particular entre:

a. Los Estados centroamericanos (Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), la República Dominicana y los Estados Unidos (CAFTA).
b. Los Estados centroamericanos y México.
c. Los Estados centroamericanos y la UE.
d. Los Estados centroamericanos y Chile.
e. Guatemala, El Salvador, Honduras y Colombia.
f. El Salvador y China.

Todos estos acuerdos crean un entorno comercial internacional bastante abierto, en el que solo unos pocos productos están sujetos a derechos de importación, que se reducirán gradualmente con el tiempo.

Además del IVA, las importaciones también están sujetas a derechos de aduana que oscilan entre el 0 % y el 40 %; para la mayoría de los productos, el tipo medio es del 20 %. También se aplica un tipo cero a determinados productos en el contexto de los tratados de libre comercio.

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de los productos, mientras que el IVA a la importación se calcula sobre el valor CIF más los derechos de aduana correspondientes.

3.3.1. Declaración y pago

Se debe presentar una declaración de impuestos de importación tras la nacionalización de las mercancías, y todos los trámites de importación deben realizarse a través de un agente de aduanas autorizado.

4. Impuestos sobre la nómina/Contribuciones sociales

4.1. Sistema de Seguridad Social

El Instituto Salvadoreño de Seguridad Social gestiona y opera el Sistema de Seguridad Social y el Sistema Nacional de Salud. Estos sistemas proporcionan servicios y prestaciones relacionados con el tratamiento de enfermedades, el sistema de discapacidad y pensiones, la vejez, la maternidad y el seguro de defunción. Las cotizaciones a la Seguridad Social son aplicables a los empleadores y a los empleados. Las cotizaciones se basan en los salarios mensuales, con un límite salarial de 1000,00 dólares, de los cuales el 7,50 % corresponde al empleador y el 3,00 % al empleado.

Si la empresa tiene más de 10 empleados en nómina, se debe añadir un 1 % adicional como cotización a favor del empleador.

4.2. Impuesto sobre la renta para los empleados

Los ingresos por servicios laborales se gravan de acuerdo con una tarifa impositiva progresiva.

El tipo impositivo aplicable se determina en función del importe del salario, con un tipo impositivo comprendido entre el 10 % y el 30 %. Además, el impuesto adeudado se complementa con un importe fijo establecido de acuerdo con una tarifa impositiva, como se muestra a continuación:

	Base imponible (salario mensual)		Tipo impositivo	Excedente	Más importe fijo
	Desde	A			
I TRAMO	0,01	6600,00	-	Exento	-
II TRAMO	6600,01	9142,86	10	6600,00	212,12
III TRAMO	9142,87	22 857,14	20	9142,86	720,00
IV TRAMO	22 857,15	Herin después	30	22 857,14	3462,86

Como se mencionó anteriormente, el empleador debe calcular la retención mensual que se realizará a lo largo del año, pero al final del año fiscal se realiza un pago final, si se retuvo más o menos del impuesto requerido.

GUATEMALA MAYORA & MAYORA, S.C.

MAYORA & MAYORA, S.C.
ABOGADOS
EST.1966

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.mayora-mayora.com
(502) 2223-6868 | Fax (502) 2366-2540
Dirección: 15 Calle 1-04, Céntrica Plaza 3rd Floor, Office 301 of Zone 10, Guatemala City 01010

SOCIOS DE CONTACTO:

Eduardo Mayora Alvarado
emayora@mayora-mayora.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional: 2022	
Impuesto sobre la renta de las sociedades	25 % (o impuesto fijo del 5 % o del 7 %)
Impuesto sobre las ganancias de capital	10
Impuesto sobre la renta del capital	10
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales	25 % (o impuesto fijo del 5 % o del 7 %)
Impuesto sobre dividendos	5 % (impuesto sobre la renta)
Retención fiscal sobre:	
Intereses	10
Regalías	15
Servicios técnicos, científicos y administrativos	
Importaciones	15
Servicios laborales	15
Otros	25
Plazo de compensación de pérdidas fiscales	No disponible
Plazo de compensación de pérdidas fiscales	No disponible
Reorganizaciones libres de impuestos	No disponible
IVA sobre las ventas	12
IVA sobre los servicios	12
IVA sobre las importaciones	12
Tipos impositivos locales:	
Impuesto sobre actividades industriales:	No aplicable
Impuesto sobre actividades comerciales:	No aplicable
Impuestos sobre otros bienes:	GTQ.2 a GTQ.9 por cada GTQ.1000
Registro de documentos:	Tipos aplicables en varios

Tratado fiscal

Guatemala ha aprobado el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. El Convenio fue adoptado por Guatemala el 5 de diciembre de 2012 en la sede de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y ratificado por el Congreso el 5 de junio de 2017, cuando se publicó el Decreto Oficial N.º 9-2017 en el Diario Oficial

Aún no hay ningún tratado de doble imposición o imposición múltiple en vigor. No obstante, según las autoridades fiscales, se están negociando varios tratados de doble imposición. El primer tratado se firmó con México en 2015. Sin embargo, aún no es obligatorio, ya que no ha sido ratificado por el Congreso.

Recientemente, la agencia tributaria guatemalteca ha aplicado por primera vez el Convenio Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, solicitando información sobre los contribuyentes guatemaltecos que han recibido pagos de una conocida aplicación internacional para anfitriones que desean alquilar sus propiedades.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

En general, el impuesto sobre la renta guatemalteco es un impuesto territorial, objetivo y escalonado. Por lo tanto, todos los ingresos generados en Guatemala están sujetos a impuestos según su origen.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, el concepto de contribuyente se extiende a todas las personas físicas y jurídicas residentes o no residentes, sociedades, fideicomisos, sociedades de hecho, empresas conjuntas, establecimientos permanentes y cualquier otra empresa o establecimiento comercial que obtenga ingresos de origen guatemalteco.

La legislación guatemalteca considera tres categorías principales de ingresos imponibles: a) ingresos empresariales; b) nóminas y otras remuneraciones; y c) ingresos por ganancias de capital.

a. Ingresos empresariales procedentes de cualquier actividad con fines lucrativos: esta categoría incluiría los servicios profesionales (como los financieros, los seguros, etc.), las empresas comerciales e industriales, las actividades agrícolas y ganaderas, la minería, el comercio internacional y los servicios de transporte.
b. Nóminas y otras remuneraciones: como salarios ordinarios, bonificaciones y comisiones. Los empleados tributan por los ingresos de origen guatemalteco.
c. Ingresos pasivos procedentes de inversiones de capital y de la venta y enajenación de activos fijos: esta categoría incluiría los ingresos derivados del alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles, intereses, regalías, distribuciones de beneficios, ganancias de capital y premios.

1.1.1. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta de Guatemala tiene una tasa aplicable para diferentes tipos de ingresos. Para los ingresos procedentes de actividades lucrativas, existen dos tipos de regímenes fiscales: a) el régimen general del impuesto sobre la renta de las sociedades, con una tasa impositiva del 25 % sobre los ingresos netos; y b) el régimen de tasa fija, con tasas impositivas del 7 % o del 5 % sobre los ingresos brutos, menos los ingresos exentos. En virtud de este régimen, la tasa impositiva aplicable dependerá del importe de la renta imponible. Cuando la renta imponible es inferior a 3906,82 dólares estadounidenses, el tipo impositivo aplicable es del 5 %. Cuando la renta imponible es superior a la cantidad anterior, el exceso se calcula sobre el 7 % más una cantidad fija de 195,34 dólares estadounidenses.

Los empleados residentes fiscales están obligados a pagar impuestos sobre la renta al 5 % o al 7 %, dependiendo del importe de la renta imponible. Los empleados con ingresos inferiores a 39 068,15 dólares estadounidenses tributan al 5 %; los empleados cuya renta imponible sea igual o superior a esa cantidad, tributan e e al 7 % sobre el excedente.

1.1.2. Deducciones

Para el Régimen del 25 %, como regla general, todos los costos y gastos relacionados, útiles, pertinentes y necesarios para la actividad generadora de ingresos se consideran gastos deducibles. Todos los costos y gastos deben justificarse mediante la documentación legal pertinente, es decir, facturas autorizadas, facturas especiales, facturas de no residentes, permisos de importación, recibos de nómina, etc. Los ingresos excluidos y/o exentos no son deducibles, y la falta de un prorrateo adecuado podría dar lugar a un rechazo proporcional de los costes y gastos deducibles totales. Algunos costes y gastos están limitados

a topes cuantitativos, por ejemplo, los derechos de autor y las deudas incobrables. Sin embargo, para el régimen del 5 % o del 7 %, no hay deducciones disponibles. En lo que respecta a la deducción de los pagos de intereses, el impuesto sobre la renta ha asumido una norma de subcapitalización, que permite una deducción máxima igual al tipo determinado por la Junta Monetaria aplicado al valor neto de los activos multiplicado por tres.

Como empleado residente, las únicas deducciones permitidas son:

a. subsidio por costo de vida: alrededor de 6180,7 dólares estadounidenses al año;
b. las cotizaciones a la seguridad social y a los fondos de pensiones; y
c. las primas de seguro de vida, que no prevén un valor de rescate.

Como resultado de una nueva enmienda a la ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes constituidos en el extranjero que realizan actividades de transporte de carga y personas, y cuyas operaciones que generan ingresos son realizadas por agencias, sucursales y otros establecimientos permanentes en Guatemala, deben determinar los costos y gastos deducibles añadiéndoles una proporción de los costos y gastos globales declarados por la empresa matriz de acuerdo con una fórmula específica dictada por la ley.

1.1.3. Depreciaciones

Para el régimen del 25 %, la depreciación de los activos fijos tangibles e intangibles es deducible. El plazo de depreciación varía en función de la naturaleza de los activos.

1.1.4. Precios de transferencia

Desde 2013, Guatemala cuenta con normas de precios de transferencia aplicables a las transacciones entre entidades guatemaltecas y entidades extranjeras no residentes relacionadas. Dichas normas no se aplican a las entidades relacionadas residentes en Guatemala. La documentación que respalda el precio debe estar lista en el momento de presentar la declaración de impuestos.

El sistema sigue aproximadamente las normas de la OCDE sobre precios de transferencia, incluida la metodología de valoración, los requisitos de información y los criterios sobre grupos de empresas.

Existen diferentes métodos para aplicar el principio de plena competencia, así como diferentes definiciones de partes vinculadas. El impuesto sobre la renta también contiene normas relativas a los acuerdos previos sobre precios.

La ley del impuesto sobre la renta de Guatemala no ofrece una definición cerrada de establecimiento permanente y, por lo tanto, se puede utilizar como orientación el artículo quinto del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la renta y el capital de las empresas asociadas.

1.1.5. Ajustes por inflación

Guatemala no cuenta con mecanismos de ajuste por inflación. Sin embargo, permite la revalorización de los activos tangibles o intangibles.

1.2. Pago y presentación

Para los contribuyentes sujetos al régimen del 25 %, el ejercicio fiscal ordinario abarca el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, y el plazo para presentar la declaración anual vence tres meses después del cierre del ejercicio fiscal correspondiente. Los contribuyentes sujetos a los regímenes del 5 % o del 7 % deben presentar sus declaraciones mensualmente.

1.3. Intereses y sanciones por impuestos impagados o pagados con retraso

Los impuestos impagados están sujetos a un interés que se calcula según el tipo establecido por la ley, aproximadamente la media de los intereses que aplican los bancos, más una multa que, con algunas salvedades, puede alcanzar hasta el 100 % de los impuestos impagados.

Los pagos atrasados (cuando aún no se ha realizado ninguna inspección) están sujetos a una multa que se calcula multiplicando el impuesto impagado por el número de días de retraso por un factor de 0,0005.

1.4. Impuesto sobre los dividendos/Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

El pago de dividendos se considera renta imponible a efectos del impuesto sobre la renta. Se aplica una retención fiscal del 5 % sobre los dividendos pagados tanto a accionistas residentes como no residentes, así como sobre las remesas realizadas a la sociedad matriz de las sucursales locales.

Los dividendos recibidos de empresas extranjeras que no operan ni residen en Guatemala se consideran ingresos de origen extranjero y no están sujetos a impuestos en el país. Los dividendos no son deducibles.

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención de impuestos

Retención de no residentes

Una empresa debe pagar el impuesto sobre la renta en Guatemala por los ingresos obtenidos en Guatemala, independientemente de su nacionalidad o residencia. Sin embargo, los regímenes fiscales aplicables a los residentes difieren de los aplicables a los no residentes. Mientras que las empresas residentes a efectos fiscales tributan en función de la naturaleza de sus ingresos (ya sean derivados de su actividad comercial principal o de inversiones de capital, etc.), las empresas no residentes a efectos fiscales están sujetas a retenciones fiscales, cuyos tipos varían en función de su categoría (intereses, dividendos, remuneración por servicios, regalías sobre propiedad intelectual, etc.). Las empresas residentes a efectos fiscales no pagan impuestos sobre los ingresos mundiales.

La residencia depende, en términos generales, de:

- estar físicamente presente en Guatemala durante más de 183 días al año;
- desarrollar actividades comerciales en Guatemala de forma habitual;
- tener los principales intereses comerciales o la sede administrativa de la empresa en Guatemala; y
- organizar una empresa según las leyes de Guatemala y establecer su residencia fiscal allí.

Dado que la ley del impuesto sobre la renta ha adoptado una definición de residente a efectos fiscales, se han desarrollado dos regímenes diferentes:

- los no residentes con establecimiento permanente; y
- no residentes sin establecimiento permanente.

Por un lado, cuando los ingresos de origen guatemalteco se remiten al extranjero a un beneficiario que es un no residente sin establecimiento permanente, el pago está sujeto a una retención fiscal. Por otro lado, si el extranjero tiene un establecimiento permanente en Guatemala, el régimen fiscal de los no residentes con establecimiento permanente establece que los impuestos deben pagarse como residente.

Retención de impuestos a los empleados residentes

El empleador debe calcular la retención mensual para el año, pero se realiza un pago final a la administración tributaria al final del año fiscal, si se hubiera retenido más o menos del impuesto requerido.

Los empleadores deben retener y pagar en nombre de sus empleados el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social aplicables, incluidas las cotizaciones a la seguridad social del empleador.

1.5.1.1. Regalías

Los pagos de regalías, como las regalías por propiedad intelectual pagadas a no residentes, están sujetos a una retención fiscal del 15 %.

1.5.1.2. Dividendos

Consulte el apartado 1.4 anterior.

1.5.1.3. Servicios técnicos, administrativos, científicos, financieros o económicos

Los pagos realizados a un no residente sin establecimiento permanente por servicios técnicos, administrativos, científicos, financieros o económicos están sujetos a una retención fiscal del 15 %.

1.5.1.4. Otros

Otros pagos realizados a personas no residentes sin establecimiento permanente están sujetos a una retención fiscal residual del 25 %.

En todos los casos, el pagador deberá retener el impuesto sobre el crédito o el pago y abonarlo en nombre del no residente (el contribuyente real) a la administración tributaria en los primeros diez días hábiles del mes siguiente a la fecha de la retención.

1.5.2. Pagos de intereses

Por regla general, el pago de intereses está sujeto a una retención fiscal del 10 %, tanto si se paga e e a residentes como a no residentes, con algunas excepciones, como por ejemplo:

- Bonos del Estado;
- Títulos hipotecarios asegurados, para el desarrollo de proyectos de vivienda para personas con bajos ingresos; y
- En el caso de la financiación extranjera, los intereses de los préstamos concedidos por bancos o instituciones financieras con licencia completa a empresas guatemaltecas (aunque se recomienda solicitar una resolución a la administración tributaria).

Sin embargo, si un residente cobra intereses de forma habitual, los ingresos estarán sujetos al impuesto sobre sociedades.

1.5.3. Reembolsos de capital

Aunque en este contexto pueden surgir obligaciones fiscales, estas no estarían sujetas a obligaciones de retención.

1.5.4. Paraísos fiscales

La normativa fiscal guatemalteca no contiene disposiciones relativas a los paraísos fiscales.

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

2.1. Aspectos generales

El tipo general del IVA es del 12 %. Se aplica un tipo reducido del 5 % a los pequeños contribuyentes con ingresos brutos anuales de hasta aproximadamente 64 000,00 dólares estadounidenses. El anterior régimen simplificado para las actividades agrícolas fue sustituido por dos regímenes fiscales especiales: (i) Producción y comercialización de productos agrícolas y artesanales; y (ii) Producción y comercialización de productos ganaderos, hidrobiológicos y apícolas. En ambos regímenes, los contribuyentes están sujetos a un impuesto del 1,5 % sobre las ventas brutas, o del 2 % en el caso de las exportaciones, sin limitación práctica de ingresos. También existen exenciones del IVA para entidades específicas.

2.1.1. Operaciones imponibles

La ley establece los siguientes hechos imponibles:

- Venta o intercambio en especie de bienes muebles, bienes inmuebles (solo para la primera venta) y/o derechos sobre ellos.
- Prestación de servicios dentro del territorio guatemalteco.
- Importación de bienes.
- Arrendamiento de bienes muebles (bienes muebles) e inmuebles.
- Pagos en especie exigidos judicialmente o de otro modo.
- Descargas de inventario por parte de un contribuyente o del propietario, socio, director o empleado de una empresa para uso y consumo personal.
- Destrucción o pérdida de inventario, excepto en el caso de bienes perecederos o pérdidas causadas por fuerza mayor o hechos delictivos.
- [1]Donaciones de bienes muebles e inmuebles.

Entre las exenciones generales se encuentran las siguientes:

- Importaciones temporales.
- Exportaciones de bienes y servicios.
- Transferencia de la propiedad de bienes muebles e inmuebles como resultado de fusiones, adquisiciones, aportaciones a sociedades y otras entidades, y herencias.
- Servicios prestados por instituciones financieras supervisadas, reaseguros y operaciones de contragarantía.
- La emisión o transferencia de instrumentos negociables y de cualquier tipo de acciones, excepto las facturas negociables.
- La creación de fideicomisos y la reversión de los activos del fideicomiso al otorgante.
- Aportaciones y donaciones realizadas a organizaciones sin ánimo de lucro.
- Ventas minoristas de alimentos crudos y verduras en mercados municipales por menos de 15 dólares.
- Servicios prestados por organizaciones sin ánimo de lucro.
- Venta de activos de instituciones financieras sujetas a procedimientos de quiebra.

2.1.2. Base imponible

En lo que respecta a las ventas y los servicios, la base imponible es el precio, excluidos los descuentos concedidos de acuerdo con las prácticas comerciales e incluidos los importes cobrados por separado a

1 La aportación de bienes inmuebles a sociedades está sujeta al IVA cuando los bienes aportados ya han sido aportados previamente a otra sociedad cuyo objeto social sea la promoción inmobiliaria.

la parte adquirente, que también incluyen impuestos distintos del IVA.

En lo que respecta a las importaciones, la base imponible es el valor CIF, más los derechos de aduana y otros gravámenes relacionados.

Los bienes inmuebles vendidos en mercados secundarios están sujetos al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

En lo que respecta al arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, la base imponible es igual al alquiler más los gastos de financiación. En lo que respecta a las retiradas de bienes muebles de una empresa comercial, la base imponible es el precio de adquisición o el coste de producción de los bienes.

La deuda tributaria del IVA es la diferencia entre el total de los débitos fiscales y el total de los créditos fiscales generados.

2.1.3. IVA acreditable

Por regla general, el contribuyente del IVA tiene derecho a un crédito, sobre el IVA pagado a sus proveedores, por los bienes muebles tangibles comprados o importados y por los servicios contratados, siempre que constituyan un coste o gasto de la actividad e a generadora de ingresos del contribuyente. El IVA pagado en la adquisición de bienes que se convertirán en activos fijos para el comprador es acreditable en la cuenta del IVA.

El crédito del IVA es la suma del impuesto que se cobra al contribuyente por las importaciones y/o compras de bienes y servicios locales (que deben estar directamente relacionados con su proceso de producción, distribución y/o venta). Se determina mensualmente.

El débito del IVA es la suma del impuesto cobrado por el contribuyente en sus transacciones sujetas al IVA en el mismo período. La diferencia entre el crédito y el débito total del IVA es el importe del impuesto que debe pagarse para el mes correspondiente.

Los exportadores tienen derecho a solicitar la devolución del impuesto por el crédito de IVA a su favor. La devolución se realiza mensualmente, trimestralmente o semestralmente, dependiendo del régimen fiscal aplicable.

El crédito fiscal reembolsable tiene su origen en el impuesto aplicado a las facturas por bienes y servicios adquiridos destinados a la actividad comercial del exportador.

2.2. Pago y presentación

El IVA tiene un período impositivo mensual. Por lo tanto, el impuesto debe calcularse y la declaración del IVA debe presentarse mensualmente. La declaración del IVA debe presentarse y pagarse en su totalidad en la fecha de presentación, 30 días después del cierre del período mensual.

3. Otros impuestos

3.1. Impuestos sobre la propiedad

Hay un impuesto inmobiliario que se paga trimestralmente. La tasa impositiva oscila entre 0,25 y 1,17 dólares estadounidenses por cada 130,23 dólares estadounidenses al año, calculada sobre una base fiscal, que puede evaluarse según diferentes procedimientos recogidos en la ley.

3.2. Impuesto sobre el timbre

Se trata de un impuesto documental aplicable a todos los acuerdos escritos y comprobantes de pago. El impuesto de timbre tiene tipos fijos para algunos documentos y acuerdos específicos; para los documentos que no están sujetos a un tipo fijo, existe un tipo impositivo general del 3 %. La base imponible es el importe total de la contraprestación acordada en el documento. La exención general de este impuesto es que todas las transacciones sujetas al IVA no están sujetas al impuesto de timbre.

Este impuesto se aplica exclusivamente a los documentos que representan transacciones y contratos y, por lo tanto, si no hay documento, no hay obligación tributaria.

La segunda venta (y las posteriores) de bienes inmuebles está sujeta al impuesto sobre el timbre.

3.3. Impuestos especiales

La legislación guatemalteca grava con impuestos la distribución de determinados bienes de consumo: petróleo crudo, combustibles y otros derivados; bebidas alcohólicas; bebidas no alcohólicas de diversos tipos; y cemento. También existe un impuesto específico sobre la fabricación e importación de productos del tabaco.

Los tipos impositivos oscilan entre el 8 % y el 100 %.

3.4. Derechos de aduana

Guatemala forma parte del Sistema de Integración Centroamericana, que se basa en una serie de tratados que regulan, entre otras cosas, el comercio internacional entre los Estados miembros y entre estos y los Estados no miembros. Los miembros de pleno derecho del sistema son Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, Panamá, Belice y la República Dominicana.

Existe un Código Aduanero Uniforme Centroamericano y una nomenclatura común de productos aduaneros en toda la región. Ambos se han elaborado para cumplir con las normas y políticas básicas de la Organización Mundial del Comercio. El comercio entre los Estados miembros está ahora básicamente libre de derechos de importación, salvo en el caso de unos pocos productos que revisten carácter sensible para la economía de los Estados miembros.

Además, existen varios acuerdos de libre comercio, en particular entre:

Los Estados centroamericanos (Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), la República Dominicana y los Estados Unidos (CAFTA).

- Los Estados centroamericanos y México.
- Los Estados centroamericanos y la UE.
- Los Estados centroamericanos y Chile.
- Guatemala, El Salvador, Honduras y Colombia.
- Guatemala y Taiwán.
- Guatemala y Panamá.

Todos estos acuerdos crean un entorno comercial internacional bastante abierto, en el que solo unos pocos productos están sujetos a derechos de importación, que se reducirán gradualmente con el tiempo.

Además del IVA, las importaciones también están sujetas a derechos de aduana que oscilan entre el 0 % y el 30 %; para la mayoría de los productos, el tipo medio es del 15 %. También se aplica un tipo cero

a determinados productos en el contexto de los tratados de libre comercio.

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de los productos, mientras que el IVA a la importación se calcula sobre el valor CIF más los derechos de aduana correspondientes.

No hay derechos de exportación, pero hay productos, como el azúcar, que están sujetos a cuotas de exportación.

3.4.1. Cumplimentación y pago

Se debe presentar una declaración de impuestos de importación tras la nacionalización de las mercancías, y todos los trámites de importación deben realizarse a través de un agente de aduanas autorizado.

3.5. Impuesto sobre la renta alternativo

Se aplica un impuesto mínimo deducible del impuesto sobre la renta, denominado Impuesto de Solidaridad (ISO), a las actividades comerciales o agrícolas con un margen bruto superior al 4 % de los ingresos brutos.

La base imponible es el mayor importe entre el 25 % del valor neto patrimonial y el 25 % de los ingresos brutos y, cuando el valor neto patrimonial supera cuatro veces los ingresos brutos, la base imponible es el 25 % de los ingresos brutos.

El impuesto ISO se paga trimestralmente y es deducible del impuesto sobre la renta, en el régimen del 25 %. Los contribuyentes afiliados al régimen de ingresos brutos están exentos del impuesto ISO.

4. Impuestos sobre la nómina/ Contribuciones sociales

4.1. Sistema de Seguridad Social

El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social administra y opera el Sistema de Seguridad Social y el Sistema Nacional de Salud. Estos sistemas proporcionan servicios y prestaciones relacionados con el tratamiento de enfermedades, el sistema de discapacidad y pensiones, la vejez, la maternidad y el seguro de defunción. Las cotizaciones a la Seguridad Social son aplicables a los empleadores y a los empleados. Las cotizaciones se basan en los salarios mensuales, con un 12,67 % a cargo del empleador y un 4,83 % a cargo del empleado.

4.2. Seguro de riesgos laborales

Este seguro obligatorio está cubierto por el monopolio estatal del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y cubre a toda la población activa.

4.3. Impuesto sobre la nómina

En lo que respecta a los ingresos laborales, el impuesto sobre la renta de Guatemala establece que los empleados residentes fiscales están obligados a pagar impuestos sobre la renta del 5 % o del 7 %, dependiendo de la cuantía de la renta imponible. Los empleados con ingresos inferiores a 39 068,15 dólares estadounidenses tributan al 5 %; los empleados cuyos ingresos imponibles sean iguales o superiores a esa cantidad tributan al 7 % sobre el excedente, más una cantidad fija de 1953,41 dólares estadounidenses.

Sin embargo, cabe señalar que las únicas deducciones permitidas son:

a. Subsidio por coste de la vida de aproximadamente 7813,63 dólares estadounidenses al año.
b. Las cotizaciones a la seguridad social y a los fondos de pensiones.
c. Las primas de seguro de vida (que no proporcionan valor de rescate).

Como se mencionó anteriormente, el empleador debe calcular la retención mensual que se realizará a lo largo del año, pero al final del año fiscal se realiza un pago final, si se hubiera retenido más o menos del impuesto requerido.

HONDURAS MAYORA & MAYORA, S.C.

MAYORA & MAYORA, S.C.
ABOGADOS
EST.1966

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.mayora-mayora.com
(504) 2221-2095 | Fax (502) 2366-2540
Dirección: Centro Morazán, Torre 2, Piso 14, Local 21414, Tegucigalpa, M.D.C., Honduras, Centroamérica, 11101

SOCIOS DE CONTACTO:

Odín Alberto Guillén Leiva
oguillen@mayora-mayora.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tasas nacionales 2025	
Sociedad residente o domiciliada	25%
Base imponible exenta de las personas físicas residentes o domiciliadas	L217 493,16 L (8,347,01 USD)[1]
Residentes o domiciliados Impuesto sobre las ganancias de capital	10%
Impuesto sobre las ganancias de capital de personas no residentes o no domiciliadas	4 % del valor total de la operación[2]
Impuesto general sobre las ventas	15%
Impuesto sobre ventas de cerveza, licores fuertes, licores compuestos y otras bebidas alcohólicas, cigarrillos y otros productos elaborados del tabaco.	18%
Tasa de seguridad poblacional	L. 2.00 (0.08 USD)
Impuesto de tradición sobre bienes inmuebles	1.5%
Impuesto sobre dividendos	10%

RESUMEN

1. Jurisdicción tributaria hondureña

Honduras se rige por el principio de la renta territorial desde la aprobación del nuevo Código Tributario (Decreto 170-2016), en vigor desde el 1 de enero de 2017.

Este principio establece que la imposición fiscal hondureña solo puede ejercerse dentro de su jurisdicción territorial, es decir, para que las obligaciones fiscales se produzcan en este Estado, es imprescindible que los ingresos procedan de una fuente hondureña.

Igualmente, importante que el principio descrito es que la base imponible hondureña debe determinarse de acuerdo con el principio de realidad económica, los usos normales y habituales de los negocios, así como las normas, principios, buenas prácticas y reglamentos contables.

Por lo tanto, la base tributaria hondureña debe responder a la naturaleza económica de las transacciones y no a la naturaleza jurídica del acto.

Aún no hay tratados de doble imposición en vigor. No obstante, el código tributario hondureño establece que se debe evitar la doble imposición, por lo que se están negociando varios tratados de doble imposición.

1 La base imponible exenta de las personas físicas residentes o domiciliadas se modificó para 2025. Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025: 1,00 USD = 26,2245 L

2 El límite de responsabilidad del impuesto sobre las ganancias de capital en Honduras es del 10 % de los beneficios netos. Sin embargo, primero debe aplicarse la retención fiscal del 4 % a toda la operación.

2. Impuesto sobre la renta

2.1. Aspectos generales

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, el concepto de contribuyente se extiende a todas las personas físicas y jurídicas, residentes o no residentes, domiciliadas o no domiciliadas, sociedades, fideicomisos, empresas conjuntas, establecimientos permanentes y cualquier otra empresa o establecimiento comercial que perciba ingresos procedentes de fuentes hondureñas.

Existen tres tipos de fuentes de ingresos hondureñas, que son:

- Capital;
- Trabajo y servicios; y/o
- Combinación de ambas fuentes.
    a. Ingresos de capital: Son ingresos de origen hondureño los ingresos derivados de activos situados en Honduras, así como las ganancias o beneficios derivados de la transferencia de acciones o participaciones de sociedades hondureñas.
    b. Las ganancias o beneficios derivados de la transferencia de acciones o participaciones emitidas por sociedades hondureñas se consideran ingresos de origen hondureño, independientemente del lugar en el que se haya realizado la venta.
    c. Ingresos por trabajo y servicios: Los ingresos por servicios y trabajo se consideran fuente de ingresos hondureña cuando se prestan en Honduras. Los ingresos por dichos servicios también se consideran hondureños cuando se prestan fuera del país, pero se pagan desde una fuente hondureña.
    d. Combinación de ingresos de ambas fuentes: Cuando los ingresos se generan por la combinación de capital y servicios, la ubicación de la fuente se determina de acuerdo con las normas sobre ingresos de capital.

2.2. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta

2.2.1. Tipo impositivo para residentes y domiciliados

El impuesto sobre la renta hondureño tiene un tipo específico para las empresas y las personas naturales.

a. Para las sociedades hondureñas, el tipo impositivo aplicable es el 25 % de la renta neta imponible total.
b. Para las personas naturales, la ley del impuesto sobre la renta establece un tipo progresivo del 15 %, 20 % o 25 %, dependiendo del importe de la renta imponible. Esta escala de tipos progresivos se ajustará automáticamente cada año y se llevará a cabo aplicando la variación interanual del Índice de Precios al Consumidor (IPC), publicado por el Banco Central de Honduras (BCH) para el año inmediatamente anterior.

Los ingresos anuales exentos para 2025 son de L217,493,16 L (8,293,51 USD), por lo que cuando las personas físicas residentes o domiciliadas tienen ingresos inferiores o iguales a esa cantidad, no se les aplica el impuesto sobre la renta.

En términos salariales, el salario mensual exento es de L21,457,76 L (818,23 USD).[3]

3 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

2.2.2. Tipo impositivo sobre los dividendos

En Honduras, el pago de dividendos o cualquier otro tipo de beneficio o reservas percibidos por una persona física o jurídica residente o domiciliada está sujeto a una retención fiscal del 10 %, que debe ser retenida y pagada por la sociedad.

2.2.2.1. Informe de socios y participación en los beneficios

El artículo 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las empresas comerciales de cualquier tipo que estén establecidas o se establezcan en el futuro en el país y distribuyan dividendos entre sus accionistas estarán obligadas a presentar a la Administración Tributaria, antes del último día del mes de febrero de cada año, un informe que contenga el nombre de sus accionistas, según su registro, el número de acciones que poseen, el valor nominal de cada acción, el porcentaje de dividendos distribuidos por acción en los semestres anteriores al informe y el monto total en efectivo pagado o por pagar a cada accionista.

Con la nueva oficina virtual de la Administración Tributaria de Honduras, se ha creado una nueva Declaración Informativa Anual de Socios y Participación de Utilidades (Código 541).

2.2.3. Tipo impositivo para no residentes o no domiciliados

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el tipo impositivo aplicable a las personas físicas o jurídicas no residentes o no domiciliadas, de la siguiente manera:

Nº	CLASIFICACIÓN	TIPO IMPOSITIVO
1	Renta procedente de bienes muebles o inmuebles, excepto los indicados en los números 5 y 7 de esta lista.	25 %
2	Regalías procedentes de explotaciones mineras, canteras u otros recursos naturales.	25%
3	Pagos, sueldos, salarios, comisiones u otras compensaciones monetarias por servicios prestados, ya sea dentro o fuera de Honduras, excepto remesas.	25%
4	Rentas o utilidades, obtenidas por empresas extranjeras a través de sucursales, subsidiarias, filiales, agencias, representantes legales y otros que operen en Honduras.	10%
5	Ingresos, ganancias, dividendos u otra participación en beneficios o reservas, de personas físicas o jurídicas	10%
6	Regalías y otras compensaciones monetarias proporcionadas mediante patentes, diseños y procesos, secretos comerciales, marcas registradas, derechos de autor, excepto los que figuran en el número 12 de esta lista.	25 %
7	Intereses sobre operaciones comerciales, bonificaciones, valores u otros tipos de obligaciones	10%
8	Ingresos procedentes de operaciones con aeronaves, embarcaciones y automóviles.	10%
9	Ingresos procedentes de operaciones de empresas de comunicaciones, uso de software, soluciones informáticas, telemática y otros en telecomunicaciones.	10%
10	Primas de seguros y fianzas o cualquier otro tipo de pólizas suscritas.	10%
11	Ingresos procedentes de espectáculos públicos.	25%
12	Clubes de vídeo y derechos para televisión por cable. Películas y cintas de vídeo para cines, televisión, clubes de vídeo y derechos para televisión por cable.	25 %
13	Cualquier otro ingreso no mencionado en los números anteriores.	10%

2.3. Retención fiscal

Cualquier pago o cuenta por cobrar derivada de honorarios profesionales, dietas, comisiones, bonificaciones o remuneraciones por servicios técnicos a favor de personas naturales o jurídicas está sujeto a una retención fiscal del 12.5 %.

Los agentes de retención deben presentar la «Declaración mensual de retenciones» en los primeros 10 días del mes siguiente al mes en el que se efectúo la retención.

Se exceptúan de esta disposición los pagos efectuados bajo contratos de trabajo celebrados dentro del ejercicio fiscal y cuyos honorarios como única fuente de ingresos no excedan escala de tasas progresivas del Impuesto sobre la Renta para Persona Natural).

2.4. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta para personas naturales y jurídicas con ingresos de L1,000,000,000.00 (38.132.280,88)[4]

El Decreto número 31-2018, de 20 de abril de 2018, establece que el cálculo del Impuesto sobre la Renta y sus pagos a cuentas correspondientes al ejercicio fiscal 2020 y los años siguientes deben realizarse de acuerdo con las siguientes normas:

a. Las personas naturales o jurídicas que hayan obtenido ingresos brutos iguales o inferiores a L1,000,000,000.00 (38.132.280,88 dólares estadounidenses)[5] en el ejercicio fiscal anterior, no estarán sujetas a la aplicación del artículo 22-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que el cálculo del impuesto sobre la renta y sus pagos a cuenta del período fiscal correspondiente, deberán realizarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y,
b. Las personas físicas o jurídicas que el año anterior hayan obtenido ingresos superiores a L1,000,000,000.00 L. (40.448.165,68 USD[6]) de ingresos brutos deben pagar un impuesto sobre la renta del 1 % de dichos ingresos cuando se apliquen los tipos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, letras a) o b). Artículo 22[7] , sean inferiores al 1,0 % de los ingresos brutos declarados.

2.5. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta

Por regla general, todos los costes y gastos necesarios para obtener ingresos son deducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta.

2.5.1. Las sociedades pueden deducir de su base imponible los siguientes costes y gastos:

a. **Salarios, propaganda y mantenimiento:** salarios razonables, gastos de propaganda comercial, uso de materiales, reparación y mantenimiento de maquinaria o equipos y todos los costes y gastos relacionados, útiles, pertinentes y necesarios para la actividad generadora de ingresos;
b. **Seguros:** Primas de seguro sobre bienes de origen pagadas a compañías de seguros nacionales y extranjeras debidamente constituidas en el país y que mantengan por lo menos el setenta y cinco por ciento (75%) de sus reservas matemáticas de los contratos, invertidas en el país;
c. **Intereses:** Los intereses pagados o devengados por las cantidades adeudadas por el contribuyente, si las deudas se han contraído para obtener la Renta.

4 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

5 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

6 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

7 El impuesto sobre la renta hondureño tiene una tasa específica para las empresas y las personas físicas. a. El 25 % de la renta neta imponible total es la tasa del impuesto sobre la renta para las empresas hondureñas. b. Para las personas físicas, la autoridad fiscal ha establecido una tasa progresiva del 15 %, 20 % o 25 %, dependiendo del importe de la renta imponible. Esta tasa se incrementa cada año por la misma autoridad fiscal.

d. **Valor de depreciación:** El valor de depreciación de los bienes que son fuente de ingresos, teniendo en cuenta su naturaleza, uso y desgaste normal.

e. **Impuestos y contribuciones:** Las cantidades pagadas en concepto de impuestos y/o contribuciones fiscales, distritales o municipales, con excepción del Impuesto Sobre la Renta.

f. **Daños verificados:** daños verificados en los bienes que son fuente de ingresos.

g. **Provisión para cuentas incobrables:** 1 % del valor de las ventas a crédito realizadas durante el ejercicio fiscal correspondiente, para constituir una provisión para amortizar cuentas incobrables.

h. Amortización:

- Una amortización del 10 % por cada período de contribución durante 10 años consecutivos, sobre el valor de las nuevas edificaciones realizadas para el uso y alojamiento de los trabajadores.
- Una amortización del 20 % por cada período de contribución durante 5 años consecutivos, sobre el valor de todas las obras realizadas con el objetivo de mejorar las condiciones sociales, higiénicas y culturales de los trabajadores;
- Una amortización razonable para compensar el agotamiento, desgaste o destrucción de los bienes y otros bienes utilizados en la actividad empresarial que no pueden depreciarse;

i. **Bonificaciones:** Bonificaciones concedidas a los trabajadores, si no superan el salario de los trabajadores durante un período de 6 meses;

j. **Donaciones:** donaciones realizadas al Estado, a los municipios, a instituciones educativas, benéficas o deportivas legalmente constituidas.

k. **Seguridad social:** cotizaciones a la seguridad social.

l. **Gastos de representación:** Gastos de representación verificados; bonificaciones que forman parte de los salarios de los propietarios, accionistas, gerentes, directores, ejecutivos u otros empleados.

2.5.2. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Las personas naturales pueden deducir de su base imponible los siguientes costes y gastos:

a. Gastos educativos y médicos por un importe de 40 000,00 L (1525,29 USD[8]) por los servicios prestados al contribuyente o a sus dependientes, sin necesidad de presentar comprobante alguno.;

b. Gastos verificados incurridos en el ejercicio de una profesión, arte u ocupación;

c. Donaciones realizadas al Estado, a los municipios, a instituciones educativas, benéficas y deportivas legalmente constituidas, por un importe del 10 % de la base imponible neta;

d. Para ganaderos y agricultores, los gastos de producción y mantenimiento de sus explotaciones agrícolas;

e. En el caso de las personas mayores de 65 años, la suma anual por gastos y honorarios del contribuyente por servicios prestados es de hasta L80,000,00 L (3050,58 USD[9]).

2.6. Impuesto cedular sobre la Renta

El artículo 5 de la Ley de fortalecimiento de la equidad social y racionalización del gasto público indica un impuesto cedular sobre la renta del 10 % que deben pagar las personas físicas que alquilan casas o edificios de apartamentos con un valor mensual de L15,000.00 (571,98 USD[10]).

Este impuesto debe pagarse y presentarse ante la autoridad fiscal entre el 1 de enero y el 30 de abril de cada año.

8 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

9 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

10 Tipo de cambio del 19 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,2245 L

3. Impuesto sobre las ganancias de capital

3.1. Tipo impositivo del impuesto sobre las ganancias de capital para residentes y domiciliados

La Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras establece que las ganancias de capital obtenidas por una sociedad o persona física deben tributar con un 10 % del total de las ganancias obtenidas.

De acuerdo con la ley del impuesto sobre la renta, las ganancias de capital se generan a partir de los beneficios, rentas, utilidades, servicios públicos o cualquier otro incremento del patrimonio o los activos de la sociedad, procedentes de la disposición o enajenación de bienes inmuebles, pertenencias mineras, derechos, acciones o participaciones en sociedades, activos de las sociedades, derechos de agua, derechos de propiedad intelectual e industrial, fondo de comercio y cualquier otro resultado positivo de actividades que no sean el objeto social de las sociedades sobre bienes o acciones que no se ajusten al objeto social principal de las sociedades, como bienes inmuebles, acciones o participaciones, bienes de producción, entre otros.

3.2. Tipo impositivo sobre las ganancias patrimoniales de los no residentes y no domiciliados

La transferencia de bienes inmuebles o derechos y valores, realizada por un no residente o no domiciliado, está sujeta a una retención fiscal del 4 % sobre el importe total de la operación. El impuesto retenido debe pagarse a la autoridad fiscal en los primeros 10 días del mes siguiente al mes de la operación.

Esto se aplica sin afectar a la obligación tributaria hondureña por ganancias de capital del 10 % de la ganancia neta, que debe completarse o recuperarse independientemente de si el resultado de la ecuación es positivo o negativo.

El impuesto mencionado también es aplicable a las ventas de bienes inmuebles. El vendedor debe pagarlo en un plazo de 10 días a partir de la recepción de los beneficios.

4. Impuesto sobre las ventas

4.1. Tipo impositivo del impuesto sobre las ventas

El artículo 6 de la Ley del impuesto sobre las ventas establece la aplicación de este impuesto a toda actividad que represente una venta.

El tipo impositivo general del impuesto sobre las ventas es del 15 % sobre el valor de los bienes importados o vendidos o de los servicios prestados.

El tipo impositivo del impuesto sobre las ventas aplicable a la importación o venta de cerveza, bebidas alcohólicas fuertes, bebidas alcohólicas compuestas y otras bebidas alcohólicas, cigarrillos y otros productos elaborados del tabaco es del 18 %.

Para la venta de billetes de avión en clase de negocios nacional o internacional, primera clase u otras clases de estándares similares, el tipo también asciende al 18 %.

Para los servicios de telecomunicaciones, existe una tabla específica según el tipo de servicio.

Servicio telefónico y servicio de telefonía móvil		
Tipo de modo	**Monthly consumption**	**Tax rate**
Pospago	De 0,01 a 40,00 dólares estadounidenses	15%
	A partir de 40,01 USD	15%
Prepago	-	15%

Servicio de Internet con ancho de banda y/o velocidades	
Tipo de modo	Tipo impositivo
Ancho de banda y/o velocidades de hasta 1,024 Mbps	15%
Ancho de banda y/o velocidades superiores a 1,024 Mbps	15%
Servicio de televisión por suscripción con consumo mensual, en sus diferentes tipos de difusión: • Desde L.0.01 hasta L.500,00 • Desde L.500.00 en adelante • Otros servicios de telecomunicaciones, excepto los servicios complementarios y verticales prestados por los operadores de servicios de comunicaciones personales.	15%

4.2. Exención del impuesto sobre las ventas

4.2.1. Exención por mercancía usada

El artículo 5-A, apartado e), de la Ley del impuesto sobre las ventas indica que, cuando los bienes o mercancías ya han sido utilizados, están exentos del impuesto sobre las ventas para su comercialización en el mercado local.

4.2.2. Artículo 15 Exención del impuesto sobre las ventas

El artículo 15 de la ley del impuesto sobre las ventas mencionada establece la exención en la venta de los siguientes productos:

- Productos farmacéuticos para uso humano, incluido el material quirúrgico de curación;
- Maquinaria y equipo para actividades de generación de energía eléctrica ya contratadas y sus respectivas piezas de repuesto, gasolina, diésel, combustible «C», queroseno, gas LPG, Av-jet, petróleo crudo o reconstituido, libros, periódicos o revistas, revistas científicas, técnicas y culturales, cuadernos, material escolar, pinturas y esculturas artísticas; artesanía menor y flores de producción nacional; Partituras musicales; pieles y cueros de animales bovinos para la pequeña industria y la artesanía; partituras musicales; pieles y cueros de animales bovinos para la pequeña industria y la artesanía; libros, periódicos o revistas, revistas científicas, técnicas y culturales, partituras musicales; pieles y cueros de animales bovinos para la pequeña industria y la artesanía;
- Servicios de construcción, honorarios profesionales obtenidos por particulares; enseñanza; hospitalización y transporte en ambulancia; laboratorios clínicos y análisis clínicos humanos; servicios radiológicos y otros servicios médicos, diagnósticos y quirúrgicos, excepto los servicios de tratamientos estéticos de belleza, tales como: spa, liposucción láser y similares; transporte terrestre de pasajeros; servicio de transporte de productos petrolíferos; servicios bancarios y financieros; excepto el arrendamiento de bienes muebles con opción de compra; los relacionados con las primas de seguros para particulares y los reaseguros en general. La venta o el servicio de

alimentos preparados para su consumo dentro o fuera del local están sujetos a este impuesto;

- Materias primas y herramientas para la producción agrícola y agroindustrial de especies mayores y menores, incluidas las aves de corral y los peces; productos farmacéuticos para uso veterinario, fertilizantes, abonos, fungicidas, herbicidas, insecticidas, pesticidas, rodenticidas y otros antirroedores; animales vivos; medios de reproducción animal; semillas y material vegetativo para siembra y propagación sexual y asexual; materias primas para la fabricación de piensos e es piensos en su presentación final, excepto los destinados a animales de compañía;
- Los miembros del cuerpo diplomático acreditados ante el Gobierno de Honduras también estarán exentos del pago del impuesto sobre las ventas, salvo que no exista reciprocidad; las instituciones exentas constitucionalmente; las compras de bienes y servicios estrictamente relacionados con la ejecución de programas a los que se haya concedido este beneficio; la transferencia o cesión de la propiedad de bienes o servicios realizada por empresas comerciales entre sí debido a su fusión o absorción y las verificadas por disolución o liquidación; la compraventa y el arrendamiento con opción de compra de bienes inmuebles; el arrendamiento de locales comerciales cuyo alquiler no exceda de cinco mil lempiras (L5,000.00) al mes; y el arrendamiento de viviendas, excepto en el caso de hoteles, moteles y alojamientos;
- El importe de la entrada a eventos deportivos;
- El valor de la entrada a conciertos, conferencias, cruzadas y asambleas de las iglesias católica y evangélica agrupadas en la Confederación Evangélica de Honduras (CEH), así como de todas aquellas iglesias que estén registradas en la Secretaría de Estado en las Oficinas del Interior, Justicia y Descentralización.[11]

4.2.3. Exención del consumo de energía eléctrica

De acuerdo con el decreto número 125-2019, se establece que a partir del 3 de diciembre de 2019, todos los consumidores de electricidad en el rango de tarifa residencial están exentos del pago del impuesto sobre las ventas.

4.3. Declaración Mensual de Compras

La Declaración Mensual de Compras (DMC) fue establecida por el Acuerdo número DEI – SG-276 – 2015. La DMC es una declaración informativa en la que se registrarán cronológicamente los comprobantes de compra correspondientes a las compras realizadas en el período a declarar, debiendo informar todas las compras realizadas en el mercado interno y sus importaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto Sobre Ventas.

Los sujetos obligados a presentar la DMC son aquellos clasificados por la Autoridad Tributaria como grandes y medianos contribuyentes, incluidos aquellos que se acogen a regímenes especiales y otros contribuyentes que realizan operaciones comerciales exentas.

El 5 de agosto de 2019 se publicó el Acuerdo número SAR-343-2019, en el que se reformó el Acuerdo número DEI-SG-276–2015, añadiendo a las instituciones estatales como parte de los sujetos obligados a presentar la «Declaración Mensual de Compras», ya sea que realicen compras en el mercado interno y externo, o que dichas compras estén gravadas o no con el Impuesto sobre las Ventas, independientemente de su categoría.

El Acuerdo número SAR-237-2024 modificó parte del Procedimiento Aplicable para la Presentación de la «Declaración Mensual de Compras» estableciendo lo siguiente:

11 Reformado por el Acuerdo n.º 160-2018 publicado el 25 de mayo de 2019.

1. Las compras que generan crédito fiscal deben separarse de las compras que se incluyen en los costes y/o gastos de la contabilidad de la empresa.
2. La presentación de la declaración debe realizarse a través de la nueva Oficina Virtual.

Debido al nuevo proceso de transición a la Oficina Virtual, la Autoridad Tributaria de Honduras ha decidido realizar cambios en la fecha de presentación de la Declaración Mensual de Compras (DMC). **La Declaración debe presentarse dentro de los primeros ocho (08) días calendarios del mes siguiente al que se efectuaron las compras internas o las importaciones.**

Sin embargo, para facilitar la transición, se concedió un período de adaptación de dos meses. Por lo tanto, las fechas de presentación de la DMC durante este período fueron:

- 30 de agosto de 2024: Presentación de la DMC correspondiente al mes de junio.
- 20 de agosto de 2024: Presentación de la DMC correspondiente al mes de julio.

4.3.1. Declaración Jurada Informativa Mensual de Retenciones (DMR)

El Acuerdo SAR 238-2024 establece un sistema automatizado en el que los agentes retenedores pueden informar a la Administración Tributaria los detalles de las retenciones efectuadas a terceros, a través de la «Declaración Jurada Informativa Mensual de Retenciones (DJIMR)», que proporcionará la determinación de la obligación de presentar y pagar el tributo en la Declaración Jurada Determinativa de los impuestos retenidos; derogando, en consecuencia, el Acuerdo Número DEI-SG-155-2011; autorizado por la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) publicado en «La Gaceta».

Los Agentes Retenedores deben presentar la Declaración Jurada Informativa Mensual de Retenciones (DJIMR) en los primeros diez (10) días calendarios del mes siguiente a aquel en que se realizó la retención.

Los Agentes Retenedores deberán preparar y presentar una Declaración Jurada Informativa Mensual de Retenciones (DJIMR) por cada código tributario de retención, y esta, a su vez, proporcionará la información en su declaración determinativa y de información de terceros.

Losagentesderetenciónquenocumplanconlaobligacióndeinformarsobrelasretencionesrealizadasatravésde la Declaración Jurada Informativa Mensual de Retenciones (DJIMR), en la forma y plazo establecidos en el presente Acuerdo, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario vigente.

El Acuerdo SAR 256-2024 establece que para el período fiscal correspondiente al mes de mayo de 2024, la Declaración Informativa Mensual de Retenciones se presentará a través del DET 5.5; entendiéndose que para el período fiscal del mes de junio de 2024 y siguientes, deberá presentarse a través de la nueva Oficina Virtual.

4.3.2. Declaración Informativa de Retenciones Contribución por Transacciones Financieras

El Acuerdo Número SAR-239-2024 establece un sistema automatizado para reportar los detalles de las retenciones y percepciones de la contribución especial Pro-Seguridad de la Población por Transacciones Financieras, a través de las Declaraciones Informativas de los contribuyentes que aprueban la Declaración Informativa denominada «Declaración Informativa de Retenciones Contribución por Transacciones Financieras» que forma parte del Servicio Web de la Administración de Ingresos (SAR); derogando el Acuerdo Número DEI- SG-110-2012; autorizado por la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) el 13 de noviembre de 2012, que establece el Procedimiento Aplicable para la Presentación de la Declaración Informativa denominada «Declaración Mensual de Retenciones de Contribución Especial de Transacciones Financieras Pro Seguridad de la Población».

La presentación de dicha declaración jurada debe realizarse a través del Servicio Web o por los medios previstos para tal fin por el Servicio de Administración de Ingresos (SAR).

De acuerdo con el cuarto ordinal del Acuerdo N.º SAR-239-2024, el plazo para cumplir con la obligación de presentar la Declaración Informativa de Retenciones de la Contribución de las Transacciones Financieras es el siguiente:

1. El detalle de lo retenido o percibido dentro de la primera quincena (del 1 al 15 de cada mes) debe presentarse dentro de los cinco (5) días calendario siguientes; y
2. El detalle de lo retenido o percibido dentro de la segunda quincena (del 16 al último día de cada mes), debe presentarse a más tardar dentro de los primeros cinco (5) días calendario del mes siguiente.

El Acuerdo Número SAR-256-2024 establece que la Declaración Informativa de Retenciones de la Contribución por Transacciones Financieras, correspondiente al período fiscal del mes de mayo de 2024, debe presentarse dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente al de la retención, entendiéndose que la Declaración correspondiente al mes de mayo se presentará el día quince (15 de junio) a través del Portal Web Institucional. La correspondiente al período fiscal del mes de junio de 2024 deberá presentarse excepcionalmente la primera y segunda quincena a más tardar el quinto (05) de julio de 2024, a través de la nueva Oficina Virtual. Y a partir del período fiscal de julio de 2024 y períodos posteriores, deberá presentarse de conformidad con lo establecido en el Cuarto Ordenal del Acuerdo N.º SAR-239-2024.

4.4. Modificación del crédito fiscal e inconstitucionalidad

La sentencia de inconstitucionalidad de 25 de marzo de 2021, dictada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el expediente RI-0763-2011, indica que el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas relativo al crédito fiscal es inconstitucional, por lo que ya no puede utilizarse.

4.5. Impuesto sobre la producción y el consumo

El acuerdo número 125-2025, del 26 abril de 2025, contiene el ajuste del tres punto ochenta y ocho por ciento (3,88 %) del impuesto sobre la producción y el consumo que grava los cigarrillos, los refrescos, bebidas alcohólicas y otras bebidas preparadas o fermentadas, alcohol etílico sin desnaturalizar con un contenido alcohólico volumétrico superior o igual al 80 %, y alcohol etílico y alcohol desnaturalizado de cualquier graduación, de conformidad con la variación interanual del Índice de Precios al Consumidor a diciembre de 2024 publicado por el Banco Central de Honduras (BCH) y lo dispuesto en los artículos 25 y 34 de la Ley para Fortalecer los Ingresos, equidad social y racionalización del gasto público, contenida en el Decreto N.º 17-2010, publicado en La Gaceta el 22 de abril de 2010.

5. Incentivos fiscales para proyectos de energía renovable

5.1. Exención del impuesto sobre las ventas

Las personas físicas y jurídicas que desarrollen u operen proyectos de generación de energía renovable están exentas del impuesto sobre las ventas en la compra de equipos, materiales, servicios y cualquier otro tipo de bienes y servicios destinados o directamente relacionados con la infraestructura necesaria para la generación de energía renovable, incluyendo, entre otros, sistemas, materiales, maquinaria y equipos para la generación, control, regulación, transformación y/o transmisión de energía mediante turbinas, así como equipos y maquinaria para la construcción. Quedan excluidos los vehículos cuya

función principal sea el transporte de personas, utilizados en el estudio, desarrollo, diseño, ingeniería, construcción, instalación, administración, operación y mantenimiento de la planta de energía eléctrica renovable.

5.2. Exención de derechos de importación

Exención de todos los impuestos, tasas, contribuciones, aranceles y derechos de importación para los equipos, materiales, repuestos y cualquier otro bien adquirido localmente o en el extranjero relacionado con la infraestructura necesaria para la generación de energía renovable; incluidos, entre otros, los sistemas, materiales, maquinaria y equipos para la generación, control, regulación, transformación y transmisión de energía mediante turbinas, así como equipos y maquinaria para la construcción, excepto los automóviles cuya función principal sea el transporte de personas, y que se utilizarán en el estudio, desarrollo, diseño, ingeniería, construcción, instalación, administración, operación y mantenimiento de la planta de generación de energía eléctrica con recursos renovables.

5.3. Exención del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las ganancias de capital, el impuesto de aportación solidaria y el impuesto sobre el activo neto

Las personas físicas y jurídicas pueden solicitar una exención del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las ganancias de capital, el impuesto de aportación solidaria y el impuesto sobre el activo neto durante 10 años a partir de la fecha de inicio de la explotación comercial del proyecto de generación de energía renovable, establecida mediante la Certificación de Inicio de Explotación Comercial expedida por la Empresa Nacional de Energía Eléctrica (ENEE) o, en su defecto, la Certificación expedida por la Comisión Nacional de Energía (CNE).

5.4. Exención del impuesto sobre la renta y las retenciones

Las personas físicas y jurídicas pueden solicitar la exención del impuesto sobre la renta y las retenciones sobre los pagos por servicios o honorarios contratados con personas físicas o jurídicas extranjeras, necesarios para los estudios, el desarrollo, el diseño, la ingeniería, la construcción, la instalación, la administración y la supervisión del proyecto de energía renovable.

5.5. Exención de derechos de importación de sistemas de energía solar

Los equipos y materiales necesarios para la instalación de sistemas de energía solar, como los sistemas solares fotovoltaicos y térmicos, para uso rural, residencial e industrial y/o autoconsumo o generación de energía, están exentos de derechos de importación, incluido el impuesto sobre las ventas.

Las empresas que suministran estos sistemas también pueden solicitar este beneficio.

6. Precios de transferencia

La Ley de Precios de Transferencia se creó con el propósito de regular las operaciones comerciales y financieras que se llevan a cabo entre partes relacionadas, valoradas de acuerdo con el principio de libre o plena competencia (precio de mercado).

Honduras cuenta con normas de precios de transferencia aplicables a las transacciones entre entidades hondureñas y entidades extranjeras relacionadas no residentes, así como a las entidades hondureñas relacionadas residentes.

6.1. Partes vinculadas

La ley mencionada establece en qué casos las partes involucradas se considerarían relacionadas:

a. Una persona física o jurídica que participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de otra, debidamente documentada o legalizada;
b. Las sociedades que constituyan individualmente una unidad de decisión, en la que una sociedad sea socia de otra y tenga una participación directa o indirecta superior al 50 % y estén vinculadas;
c. Se realizan operaciones comerciales y financieras directas e indirectas entre contribuyentes residentes o domiciliados en el territorio nacional y personas o sociedades ubicadas en otra jurisdicción calificada como paraíso fiscal;
d. Una sociedad residente en el país que tiene establecimientos permanentes en el extranjero;
e. Siempre que una sociedad esté relacionada con otra sociedad que tenga los mismos directores o administradores;
f. Cuando un agente, distribuidor o concesionario tiene la exclusividad para la venta de bienes, servicios o derechos por parte de otro, si la relación contractual entre ellos tiene derechos preferenciales;
g. Cuando se acuerdan cláusulas contractuales de naturaleza preferencial, en relación con las concedidas a terceros en circunstancias similares;
h. Cuando existe dependencia financiera o económica, derivada de acuerdos de actuación conjunta, depósitos fiduciarios, entre los principales; y
i. La contraparte está constituida en un país o territorio clasificado como paraíso fiscal.

Como lo anterior, las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones comerciales o financieras con sus partes relacionadas dentro o fuera del país deben determinar el número de beneficios imponibles de acuerdo con dicho principio.

La ley de precios de transferencia establece que Honduras debe seguir, como prácticas y costumbres generales del mercado, las establecidas en las directrices de la OCDE para los precios de transferencia, incluyendo la metodología de valoración, los requisitos de información y los criterios sobre los grupos de empresas.

6.2. Método aplicable en operaciones de exportación de mercancías con cotización internacional

El Decreto número 62-2019 fue publicado el 19 de octubre de 2019 interpretando el artículo 10 de la Ley de Precios de Transferencia, estableciendo que cuando se trata de operaciones de exportación que tienen como objeto mercancías con un precio conocido en mercados transparentes, bolsas de valores o similares, el exportador sujeto al Impuesto sobre la Renta puede optar por aplicar el método del precio comparable no controlado entre partes independientes, considerando como tal el valor cotizado de la mercancía en el mercado transparente, las bolsas de valores o similares, a la fecha de inicio del envío.

6.3. 6.3. Informe país por país

El acuerdo SAR-653-2023, en relación con el artículo 17 del Decreto 232-2011, establece que el informe país por país forma parte de la información que deben presentar a la Administración Tributaria los contribuyentes con el fin de alinear la documentación de precios de transferencia, tal y como se establece en la Acción del Proyecto BEPS de la OCDE.

Las entidades obligadas a presentar el informe país por país son:

- La entidad matriz última de un grupo multinacional residente en Honduras a efectos fiscales; y

- La entidad miembro que no sea la matriz última de un grupo multinacional, cumpliendo con los requisitos indicados en dicho acuerdo.

Este acuerdo entrará en vigor con respecto a los impuestos declarables de los grupos multinacionales para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025.

7. Impuesto sobre la Industria, el Comercio y los Servicios

La Ley Municipal de Honduras establece el impuesto a la Industria, Comercio y Servicios, que debe pagar mensualmente cualquier persona física o jurídica por sus actividades comerciales, industriales, mineras, agrícolas y de servicios públicos o privados, comunicaciones electrónicas, urbanistas, casinos, entidades bancarias de ahorro y préstamo, aseguradoras y cualquier otra actividad lucrativa.

Para determinar la tasa del impuesto sobre la industria, el comercio y los servicios, se debe tomar como base de cálculo el plan de arbitraje vigente de cada municipio.

Las organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro pueden solicitar la exención del impuesto sobre la industria, el comercio y los servicios; sin embargo, dependerá de la discreción del municipio determinar si pueden ser beneficiarios de dicha exención en función del propósito de la ONGD.

8. Tasa de seguridad de la población

El impuesto de seguridad grava todas las transferencias o movimientos financieros en moneda nacional o extranjera, dentro del país, realizados a través de una entidad financiera. Este impuesto es ahora permanente debido a la reforma promulgada por el Decreto 275-2013.

La tasa de contribución es de L2.00 (0,07 USD[12]) por cada L1,000.00 o fracción de mil, basada en el importe transferido.

9. Impuesto de Tradición sobre bienes inmuebles

La transferencia de propiedades está sujeta al impuesto de transmisiones patrimoniales. El tipo impositivo aplicable es del 1,5 % sobre el valor total de la transacción.

El vendedor es responsable del pago del impuesto, que debe abonarse en un plazo de 3 días tras la venta.

El incumplimiento del pago dentro de este plazo se sancionará con una multa del 20 % del valor del impuesto.

10. Impuesto sobre Aportación Solidaria

Las sociedades, salvo aquellas acogidas a regímenes especiales, que tengan una renta neta imponible superior a L1,000,000.00 (38 022,23 USD), deben pagar un impuesto sobre Aportación solidaria, equivalente al 5 % del excedente de L1,000,000.00 L (38 022,23 USD[13]).

12 Tipo de cambio del 20 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,3004 L

13 Tipo de cambio del 29 de septiembre de 2025, 1,00 USD = 26,3004 L

11. Impuesto sobre Activo Neto

El impuesto sobre el activo neto grava el patrimonio neto total de las sociedades hondureñas cuyo objeto social principal sea el comercio (comerciantes).

La tasa impositiva aplicable es del 1 % sobre los activos netos de las sociedades establecidos en el balance general actualizado al 31 de diciembre de cada año.

Este impuesto se declara y paga conjuntamente con el impuesto sobre la renta.

12. Impuesto sobre los intereses

Desde que el Decreto número 110-93 fue reformado por el Decreto número 135-94, Honduras aplica el impuesto sobre los intereses de rentas, valores, depósitos a la vista, depósitos de ahorro y depósitos a plazo, devengados por personas físicas o jurídicas, en moneda nacional o extranjera, con un tipo impositivo del 10 % calculado sobre el total de dichos valores.

13. Derechos de aduana

13.1. Sistema de Integración Centroamericana (SICA)

Honduras forma parte del Sistema de Integración Centroamericana, que es el marco institucional de la integración regional centroamericana, creado por los Estados de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá. Posteriormente, Belice se convirtió en miembro de pleno derecho en 2000 y la República Dominicana en 2013.

13.1.1. Unión Aduanera de Guatemala, El Salvador y Honduras

La unión aduanera entre Honduras y Guatemala entró en vigor el 26 de junio de 2017, con el Protocolo Habilitante para el Proceso de Integración Profunda hacia el libre tránsito de mercancías y personas físicas entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras.

Con esta unión, se eliminaron los aranceles de importación (DAI) y las regulaciones comerciales para lo esencial del comercio de mercancías originarias y nacionalizadas entre las partes de la Unión Aduanera, lo que permitió la libre circulación de mercancías nacionales y nacionalizadas entre ambos países.

El 20 de agosto de 2018, El Salvador se adhirió a la Unión Aduanera entre Honduras y Guatemala.

Se estima que la Unión Aduanera entre los tres países permitirá la libre circulación de personas y mercancías.

13.2. Acuerdos comerciales de Honduras

Honduras ha suscrito varios acuerdos de libre comercio con otros países, entre ellos:

- TLC RD – CAFTA; suscrito por Estados Unidos, República Dominicana y Honduras;
- TLC México; suscrito entre Honduras y México;
- TLC República Dominicana; suscrito entre Honduras y República Dominicana;

- Preferencia arancelaria aduanera entre Centroamérica; suscrito por Honduras, Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica;
- TLC Chile; suscrito por Honduras y Chile;
- TLC Taiwán; suscrito entre Honduras y Taiwán;
- TLC Panamá, suscrito entre Honduras y Panamá;
- TLC Colombia; suscrito entre Honduras y Colombia;
- Acuerdo parcial con Venezuela; suscrito por Honduras y Venezuela;
- Acuerdo de asociación con la Unión Europea; suscrito entre Honduras y la Unión Europea;
- TLC Canadá; suscrito entre Honduras y Canadá;
- TLC Perú; suscrito entre Honduras y Perú; y
- TLC CHINA: actualmente Honduras y China siguen negociando para celebrar dicho TLC entre ambos países.

Los acuerdos de libre comercio otorgan preferencias arancelarias entre las Partes, lo que significa un entorno comercial internacional abierto que ofrece bajos aranceles aduaneros en la importación de productos producidos en los territorios de las partes.

Los aranceles aduaneros varían según los productos; sin embargo, este trato preferencial no les exime del impuesto sobre las ventas, que deben pagar si los productos están sujetos a él.

13.3. 13.3 Convenio Internacional sobre la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kioto revisado)

Mediante el Decreto N.º 39-2024, Honduras se adhirió al Convenio Internacional sobre la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, cuyo objetivo es facilitar el comercio a nivel mundial mediante la armonización y simplificación de los procedimientos y prácticas aduaneros, con instrumentos y normas que den lugar a una aduana moderna, ágil, competitiva y transparente, lo que se traduce en una reducción de los costos y plazos del comercio internacional, lo que significa exportaciones e importaciones más rápidas, promoviendo el crecimiento económico y, por lo tanto, un aumento de los ingresos aduaneros.

14. Impuesto Selectivo al Consumo

El impuesto selectivo al consumo en Honduras es aplicable a los productos importados, este impuesto se basará en el importe resultante de sumar al valor CIF los derechos de aduana correspondientes más el servicio administrativo de aduanas.

15. Incentivos fiscales para microempresas y pequeñas empresas

El 21 de diciembre de 2020 se publicó el Decreto número 163-2020, que reforma el artículo 3 de la Ley de apoyo a las micro y pequeñas empresas.

Esta reforma amplió el plazo de vigencia de los incentivos fiscales incluidos en la citada ley a 36 meses a partir de la fecha de publicación del mencionado Decreto.

Las micro y pequeñas empresas que se constituyan o que estén constituidas, o aquellas que hayan estado operando de manera informal y legalicen su situación, podrán disfrutar durante un período de 5

años de los siguientes incentivos:

- Pago del impuesto sobre la renta;
- Pago del impuesto sobre el patrimonio neto;
- Pago del impuesto de contribución solidaria;
- Pago anticipado del 1 % y del 12,5 % del impuesto sobre la renta;
- Impuesto sobre la renta de las personas físicas; e
- Impuesto sobre la industria, el comercio y los servicios.

16. Contribución social del impuesto del sector social de la economía

El 26 de febrero de 2019 se publicó el Decreto n.º 131-2018 por el que se establece la contribución social del sector social de la economía, que debe pagarse anualmente en los tres meses siguientes al final del ejercicio fiscal anterior.

La Contribución Social es el 15 % del superávit neto o de las ganancias netas generadas en el ejercicio fiscal anterior, entendiéndose por superávit neto o ganancia neta, el que resulta de la diferencia entre los ingresos totales, menos:

1. Los gastos totales directamente relacionados con la generación de dichos ingresos; y
2. Fondos destinados a:
    - Capitalizaciones;
    - Reserva para pérdidas o casos de reserva legales;
    - Vivienda, educación y salud;
    - Seguridad social y formación; y
    - Donaciones debidamente documentadas.

17. Regulación del régimen de facturación, otros documentos fiscales y registro fiscal de impresoras

El Acuerdo 817-2018, de 4 de diciembre de 2018, establece la obligatoriedad, a partir del 1 de marzo de 2019, de que las facturas, tickets de compra y facturas prevalorizadas contengan los datos del adquirente exonerado, los descuentos y las rebajas concedidas.

Si los documentos anteriores no contienen la información requerida, no se considerarán documentos válidos para respaldar el crédito del impuesto sobre las ventas, el impuesto sobre la renta, la contribución social del sector social de la economía y cualquier otro impuesto que grava los beneficios netos.

18. Amnistía

El 4 de abril de 2022 se publicó el Decreto 15-2022 y el 10 de abril de 2023 se publicó el Decreto 14-2023, que prórroga hasta el 4 de abril de 2026 la amnistía para los vehículos. Esta amnistía permite que los vehículos con o sin matrículas de otros países, independientemente de su origen, tipo o antigüedad, sean importados, nacionalizados y matriculados en Honduras.

Los vehículos de 2005 y anteriores realizarán un pago único de L10,000.00 (380,22 USD) y los vehículos a partir del año 2006 pagarán según el régimen fiscal vigente, teniendo que pagar la matrícula normal y la tasa municipal, según el domicilio de los propietarios.

El 11 de junio se publicó el Decreto 44-2025, en el que se aprueban seis nuevas amnistías, entre las que destacan las siguientes:

Amnistía del impuesto municipal

El beneficio se concede en todos los municipios del país hasta el 30 de septiembre de 2025, para el pago de intereses, multas y recargos causados por el retraso administrativo o judicial acumulado hasta el 31 de diciembre de 2024.

Amnistía vehicular

El beneficio se otorga desde la vigencia del Decreto antes mencionado hasta el 30 de septiembre de 2025, a los contribuyentes que se encuentren en mora o que no hayan cumplido con sus obligaciones formales y materiales con el Estado de Honduras, debido a la actuación del Instituto de la Propiedad (IP) a partir del ejercicio fiscal 2024 en relación con los bienes muebles categorizados como vehículos y similares que se administran en el Registro de la Propiedad de Vehículos.

19. Nueva Oficina Virtual de los Servicios de Administración de Ingresos

El Acuerdo Nº SAR-236-2024 crea la Nueva Oficina Virtual de los Servicios de Administración de Ingresos; de acuerdo con el Acuerdo Nº SAR-256-2024, el acceso a la plataforma mencionada comenzó el 28 de junio de 2024. Entre los trámites en línea que se pueden realizar en la plataforma, destacan los siguientes:

- Actualización del Registro Nacional de Contribuyentes;
- Solicitud de facilidades de pago;
- Solicitud de registros y certificados;
- Solicitud de inscripción de obligaciones;
- Solicitud de compensaciones y reembolsos;
- Solicitud de baja y cancelaciones;
- Solicitud de autorizaciones;
- Solicitudes de cobro;
- Presentación de recursos;
- Generación de boletines de pago;
- Presentación de declaraciones;
- Aceptación o rechazo de propuestas de declaración;
- Consultas de débito y crédito;
- Facturación, buzón electrónico, actualización de datos;
- Verificación de obligaciones;
- Información general; y
- Otros servicios.

El Acuerdo n.º SAR-236-2024 también crea la modalidad de servicio del sitio web para la preparación y presentación de determinadas Declaraciones Informativas Juradas, en las que el contribuyente, con la plantilla proporcionada por la Administración de Servicios de Ingresos (SAR), introducirá la información que será procesada para su aceptación o no.

20. Información adicional

El Decreto 32-2022 fue publicado el 21 de abril de 2022, derogando en su totalidad los Decretos de Reforma Constitucional de aprobación y ratificación que contienen la creación, configuración y todo lo relativo a las Zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE).

Además, este decreto indica que las normas jurídicas derivadas de dicha reforma constitucional, tales como la Ley Orgánica, las leyes, los reglamentos, las resoluciones, así como cualquier disposición, acto, contrato, concesión o cualquier otra normativa relacionada, carecen de validez jurídica.

Posteriormente, el 26 de abril de 2022, se publicó el Decreto 33-2022 por el que se deroga la Ley Orgánica de Zonas de Empleo y Desarrollo Económico y los decretos n.º 368-2013, 153-2013, 32-2021 y sus reformas que incluyen la normativa beneficiosa de las ZEDES; no obstante, su derogación ha sido ratificada por el Congreso Nacional.

El 25 de noviembre de 2024, la Gaceta Oficial publicó la sentencia SCO-0738-2021, en la que se declaraban inconstitucionales los siguientes decretos:

a. El Decreto Legislativo n.º 236-2012, que modificó los artículos 294, 303 y 329 de la Constitución de la República para autorizar la creación de Zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDES);
b. El Decreto Legislativo n.º 120-2013, por el que se promulgó la Ley Orgánica de las Zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE);
c. El Decreto Legislativo N.º 368-2013, que confirma el nombramiento de los miembros del Comité para la Adopción de Mejores Prácticas (CAMP);
d. Decreto Legislativo N.º 153-2013, por el que se instituye el Programa para el Establecimiento de Zonas de Empleo y Desarrollo Económico (ZEDE);
e. Decreto Legislativo N.º 32-2021, que impone un impuesto sobre la venta de bienes y servicios por parte de las ZEDE o sus empresas en el mercado hondureño;
f. La modificación del Decreto Legislativo N.º 32-2021, promulgada mediante el Decreto Legislativo N.º 68-2021; y
g. Cualquier otra normativa o acto jurídico relacionado con las ZEDE que contravenga la autoridad inalienable del Estado.

21. Abolición de la Ley de Empleo por Horas

El Decreto 38-2022 se publicó el 28 de abril de 2022, aboliendo por completo la Ley de Empleo por Hora. Esta disposición provocó que los trabajadores sujetos a este régimen laboral pasaran a ser empleados fijos.

22. Ley de Recuperación de Micro y Pequeñas Empresas y Reactivación Económica

El Decreto 48-2022 se publicó el 26 de mayo de 2022 y creó la Ley de Recuperación de Micro y Pequeñas Empresas y Reactivación Económica. El objetivo de la ley es conceder incentivos fiscales que promuevan la creación, el desarrollo, el fortalecimiento y la formalización de las micro y pequeñas empresas (MYPE).

El plazo de vigencia de la Ley es de un año a partir de la publicación del decreto.

En consecuencia, el 8 de junio de 2022 se publicó el Acuerdo 362-2022 por el que se crean los Estatutos de la Ley de Recuperación y Reactivación Económica de Microempresas y Pequeñas Empresas.

23. Información adicional

Reembolso o devolución de créditos

El 17 de enero de 2022 se publicó el Decreto 142-2021, por el que se establece que se reembolsará cualquier solicitud de reembolso o devolución de cualquier tipo de impuesto, ya sea que se haya declarado a la Administración Tributaria y que haya sido indebidamente pagado por cualquier motivo por las empresas acogidas a regímenes especiales en el sector agrícola, de reexportación y acuícola, en compras locales, a partir de enero de 2012.

Este reembolso se realizará mediante una nota de crédito o una transferencia electrónica, sin necesidad de acreditar la resolución de exención del pago de dichos impuestos y la solvencia fiscal emitida por la Autoridad Tributaria (SAR). Las solicitudes de devolución de impuestos presentadas antes de la vigencia del mencionado decreto también pueden acogerse a los beneficios indicados en el presente documento.

Reclasificación de los contribuyentes

La Autoridad Tributaria Hondureña reclasificó a todos los contribuyentes de Honduras analizando sus ingresos, activos y otras características de acuerdo con el Acuerdo SAR-125-2022 publicado el 26 de mayo de 2022.

Rescisión y liquidación de contratos o acuerdos de fideicomisos

El Decreto 66-2022, publicado el 15 de junio de 2022, establece la rescisión y eliminación de y todos los contratos o acuerdos de fideicomisos suscritos por el Estado de Honduras.

En consecuencia, el 4 de agosto de 2022 se publicó el Acuerdo Ejecutivo n.º 395-2022, que contempla el reglamento de ejecución del Decreto 66-2022 relativo a la rescisión y liquidación de contratos o acuerdos fiduciarios.

Consumo popular Lista de artículos esenciales exentos del pago del impuesto sobre las ventas

El café en sus diferentes estados de la cadena de producción: café en oro, café en pergamino seco, café en pergamino húmedo y café marrón en uva se incluyó en la lista de artículos de consumo popular esenciales exentos del pago del impuesto sobre las ventas por el Decreto 59-2022 publicado el 2 de junio de 2022.

Procedimientos para el control, la verificación y la validación del acuerdo de exenciones

El 6 de mayo de 2025, el Acuerdo 143-2025 del Reglamento que contiene los procedimientos de control, verificación y validación de exenciones otorga a la Secretaría de Finanzas la autoridad para revisar y controlar las exenciones concedidas a los beneficiarios de regímenes especiales. Este acuerdo les otorga la autoridad para sancionar y cancelar las exenciones que no cumplan con la legislación hondureña.

MÉXICO TURANZAS, BRAVO Y AMBROSI, S.C.

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.turanzas.com.mx
52 (55) 50814590
Dirección: Paseo de los Tamarindos No. 100, Piso 3, Bosques de las Lomas, C.P. 05120
Ciudad de México, México

SOCIOS DE CONTACTO:

Mauricio Bravo Fortoul
mbravo@turanzas.com.mx

Carl E. Koller Lucio
ckoller@turanzas.com.mx

ASPECTOS DESTACADOS

Tasas impositivas a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta corporativo:	30 %
Impuesto sobre la renta en ganancias de capital:	30 %
Impuesto sobre la renta en beneficios de sucursales (branch tax):	30 %
Impuesto sobre la renta en dividendos:	No se grava si procede de la CUFIN. En caso contrario, se aplica un 30 % sobre los dividendos brutos.
Retención de impuesto sobre la renta a residentes extranjeros sobre	
Dividendos:	10 %
Intereses:	4,9 %, 10 %, 15 %, 21 % o 35 %.
Regalías:	1 %, 5 %, 25 % o 35 %
Alquiler de propiedades y activos:	25 %
Venta de bienes inmuebles y acciones:	25 % (bruto) o 35 % (neto)
Otros servicios:	25 %
Plazo de amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores:	10 años
Normas sobre precios de transferencia:	Sí
Reorganizaciones libres de impuestos:	Fusiones, escisiones, transferencia de acciones, etc., siempre que se cumplan determinados requisitos.
IVA sobre enajenación de bienes, prestación de servicios, el otorgamiento del uso y goce de bienes e importaciones	16 % (norma general) virtual (importación)
IVA sobre las exportaciones:	0 %

Fiscalidad de los tratados:

Dividendos				
Países	General	Participación accionaria	Intereses	Regalías
Argentina	15	10	12	10/15
Australia	15	0	10/15	10
Austria	10	5	10	10
Bahrein	0	0	4,9/10	10
Barbados	10	5	10	10
Bélgica	10	0/10	5/10	10
Brasil	15	10 %*	0/15 %*	10/15 %*
Canadá	15	5	10	10

Chile	10	5	5/15 %*	5/10 %*
China	5	5	10	10
Colombia	0	0	5/10	10
Costa Rica	12	5	10	10
República Checa	10	10	10	10
Dinamarca	15	0	5/15	10
Ecuador	5	5	10/15	10
Estonia	0	0	4,9/10	10
Finlandia	0	0	10/15	10
Francia	515	0/5	5/10/15 %*	10/15 %*
Alemania	15	5	5/10	10
Grecia	10	10	10	10
Hong Kong	0	0 %	4,9/10	10
Hungría	15	5	10	10
Islandia	15	5	10	10
India	10	10	10	10
Indonesia	10	10	10	10
Irlanda	10	5	5/10 %*	10
Israel	10	5	10	10
Italia	15	15	10/15 %*	15
Jamaica	10	5	10	10
Japón	15	0/5	10/15	10
Corea (República de)	15	0	5/15	10
Kuwait	0	0	4,9/10	10
Letonia	10	5	5/10	10
Lituania	15	0	10	10
Luxemburgo	15	8	10	10
Malta	0	0	5/10	10
Países Bajos	15	0/5	5/10	10
Nueva Zelanda	15	15	10	10
Noruega	15	0	10/15	10
Panamá	7,5	5	5/10	10
Perú	15	10	15	15
Filipinas	15	5/10	12,5	15
Polonia	15	5	10/15	10
Portugal	10	10	10	10
Qatar	0	0	5/10	10

Rumanía	10	10	15	15
Rusia	10	10	10	10
Arabia Saudita	5	5	5/10	10
Singapur	0	0	5/15	10
República Eslovaca	0	0	10	10
Sudáfrica	10	5	10	10
España	10	0	4,9/10 %*	10 %*
Suecia	15	0/5	10/15	10
Suiza	15	0	5/10	10
Turquía	15	5	10/15	10
Ucrania	15	5	10	10
Emiratos Árabes Unidos	0	0	4,9/10	10
Reino Unido	15	0	5/10/15	10
Estados Unidos	10	0/5	4,9/10/15 %	10
Uruguay	5	5	10	10

* Es posible que se aplique una cláusula de nación más favorecida con respecto a los dividendos, intereses o regalías.

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Impuesto sobre sociedades (entidades residentes en México)

Una persona moral se considera residente fiscal cuando ha establecido en México su administración principal o su sede de dirección efectiva.

Los contratos de asociación en participación se tratarán como sociedades para efectos fiscales.

Las personas morales y figuras jurídicas extranjeras fiscalmente transparentes que tengan su administración principal o su sede de dirección efectiva en México también se considerarán sociedades residentes para efectos fiscales en México.

Las sociedades residentes en México están sujetas al impuesto sobre la renta corporativo mexicano sobre su renta mundial.

La tasa corporativa es del 30 %.

Todas las entidades deben utilizar el año calendario. Existe la obligación de realizar pagos provisionales (o anticipados) mensuales a cuenta del impuesto anual. La declaración de impuestos anual debe presentarse y el impuesto debe pagarse en un plazo de tres meses tras el cierre del ejercicio (es decir, en marzo del siguiente ejercicio fiscal).

El resultado fiscal se determinará restando de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio fiscal las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. La

utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal se determinará reduciendo del resultado fiscal, según sea el caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (es decir, las pérdidas fiscales pueden amortizarse durante los 10 ejercicios posteriores a su generación).

Los ingresos acumulables incluyen todo tipo de ingresos, ya sean en efectivo, en especie, en servicios o en crédito, así como los ingresos recibidos del extranjero. Esto incluye todos los rendimientos de las transacciones, los ingresos de inversiones no relacionadas con la actividad habitual de la sociedad y las ganancias de capital.

Los gastos comerciales ordinarios son deducibles si se registran y justifican adecuadamente. Por lo general, las deducciones se aplican íntegramente sobre una base anual; sin embargo, las inversiones se deducen según los coeficientes de depreciación correspondientes a lo largo del número correspondiente de ejercicios fiscales.

1.2. Régimen simplificado de confianza

El régimen simplificado de confianza («RESICO», por sus siglas en español) es aplicable a las sociedades constituidas, por regla general, exclusivamente por personas físicas, cuyos ingresos anuales no superen los 35 millones de pesos.

Quedan excluidos de este régimen los siguientes contribuyentes:

- Las sociedades cuyos socios, accionistas o miembros participen y tengan control sobre otras sociedades relacionadas o su administración.
- Los contribuyentes que realicen actividades a través de un fideicomiso o una asociación en participación.
- Las instituciones financieras, las sociedades integradoras e integradas, las entidades coordinadas, los contribuyentes sujetos al régimen especial para actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, y las entidades sin fines de lucro.
- Las cooperativas de producción.

Estos contribuyentes acumularán los ingresos obtenidos cuando se obtengan efectivamente y aplicarán sus deducciones autorizadas cuando se paguen efectivamente. No se realizarán ajustes inflacionarios al final del ejercicio fiscal.

Este régimen especial, al igual que el régimen general para personas morales, permite la depreciación de las inversiones, pero establece porcentajes de depreciación fiscal más beneficiosos, siempre que el importe total de las inversiones en el ejercicio fiscal no supere los 3 millones de pesos.

Los pagos mensuales anticipados del impuesto sobre la renta anual pueden determinarse restando las deducciones autorizadas de los ingresos obtenidos en el período correspondiente y aplicando la tasa del 30% al resultado. Estos pagos son acreditables contra el impuesto anual.

Estos contribuyentes están obligados a cumplir con las obligaciones generales de las personas morales residentes en México.

1.3. Régimen de intereses

El tratamiento fiscal de los intereses se aplica a los siguientes elementos:

- Ajuste anual por inflación.
- Ingresos y gastos por intereses.
- Ganancias y pérdidas cambiarias.

Se debe realizar una comparación entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos. Si el primero es superior al segundo, la diferencia se multiplica por el factor de inflación de ese año, y el resultado es el ajuste anual por inflación acumulable.

La pérdida por inflación es deducible (ajuste anual por inflación deducible). De acuerdo con el procedimiento mencionado anteriormente, si el saldo promedio anual de los créditos es superior al saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplica por el factor de inflación de ese año y el resultado es el ajuste anual por inflación deducible.

Los ingresos por intereses se incluyen en la base gravable del contribuyente según el principio de devengo.

Los intereses devengados son deducibles (a su valor nominal, sin ningún ajuste, ya que estarán sujetos al ajuste anual por inflación) siempre que los fondos obtenidos del préstamo se inviertan en actividades relacionadas con la consecución del objeto social del contribuyente.

Existe una limitación en la deducción de los «intereses netos» que excedan la utilidad fiscal neta ajustada de las personas morales multiplicado por el 30 %, aplicable a las personas morales que hayan devengado intereses derivados de deudas superiores a 20 millones de pesos. Si los intereses netos son inferiores a dicho 30 %, la partida será totalmente deducible. Este umbral se aplica conjuntamente a todas las personas morales residentes para efectos fiscales en México y a los establecimientos permanentes de residentes extranjeros que formen parte del mismo grupo o sean partes relacionadas, en proporción a su utilidad (pérdida) fiscal del ejercicio fiscal anterior.

Los intereses netos no deducibles (es decir, los intereses netos que superen la utilidad fiscal neta ajustada multiplicado por el 30 %) podrán deducirse durante los siguientes 10 ejercicios fiscales.

- Interés neto: Interés devengados (-) ingresos por intereses (-) importe proporcional de los 20 millones de pesos. Si los ingresos por intereses son superiores al interés devengado, no se produce ninguna deducción.
- Utilidad fiscal neta ajustada: Utilidad fiscal (+) intereses devengados (+) deducción por inversiones. Si la utilidad fiscal neta ajustada es 0 o un número negativo, no se permitirá la deducción de todos los intereses devengados.
- Límite a la deducción de los intereses netos: Utilidad fiscal neta ajustada (X) 30 %.
- Intereses no deducibles: Intereses netos (-) límite a la deducción de los intereses netos. Si el resultado es 0 o negativo, el importe total de los intereses devengados será deducible. Por el contrario, si el resultado es positivo, dicho importe corresponderá a los intereses no deducibles. Los intereses no deducibles podrán deducirse durante los siguientes 10 ejercicios fiscales.

Existen ciertas exenciones a esta limitación de la deducibilidad de los intereses netos (por ejemplo, los intereses derivados de la deuda contraída para financiar obras de infraestructura pública o proyectos relacionados con los hidrocarburos, etc.).

Como se mencionó anteriormente, las ganancias y pérdidas cambiarias resultantes de activos y pasivos financieros se consideran intereses a efectos del impuesto sobre la renta. Si una persona moral con residencia fiscal mexicana tiene pasivos en moneda extranjera, una devaluación del peso dará lugar a una pérdida por tipo cambio. La pérdida cambiaria se reconoce según el principio de devengo y se añade a los gastos por intereses del mes.

Si una persona moral tiene una ganancia cambiaria derivada de un activo financiero denominado en moneda extranjera (por ejemplo, cuentas por cobrar en dólares estadounidenses), entonces la ganancia se añade a los ingresos por intereses.

Las ganancias y pérdidas cambiarias no pueden ser inferiores o superiores, respectivamente, a las que se obtendrían considerando el tipo de cambio establecido por el Banco de México.

Los intereses de los créditos concedidos a sociedades mexicanas por partes relacionadas nacionales o extranjeras pueden reclasificarse como dividendos si se producen determinados hechos previstos por la ley, por ejemplo, cuando los intereses se derivan de créditos respaldados «back-to-back», incluso si se conceden a través de una entidad financiera con sede en México o en el extranjero. Como resultado de la reforma fiscal para el ejercicio fiscal 2021, se amplió la definición de préstamo «back-to-back» para incluir cualquier operación de financiación que devengue intereses y carezca de «razón de negocios».

1.4. Ganancias de capital

Se realiza un ajuste por inflación al costo de adquisición de (i) acciones o (ii) activos fijos para calcular la ganancia por su enajenación. Las ganancias y pérdidas de capital se tratan como ingresos ordinarios acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

1.5. Depreciación

La base para la depreciación deducible es el valor de adquisición definido en la ley (monto original de la inversión), ajustado por la inflación.

La depreciación debe calcularse utilizando el método lineal con las tasas máximas. Ejemplos de tales tasas son:

Elemento	Tasa
Edificios y otras estructuras relacionadas	5
Mobiliario y accesorios de oficina	10
Equipos informáticos	30
Equipos informáticos periféricos	30
Patentes, marcas registradas, derechos de autor, etc.	15
Automóviles, camiones pesados, camiones tractores, grúas, autobuses	25
Equipos anticontaminación y equipos para la conversión al consumo de gas natural.	100
Equipos utilizados en la investigación de nuevos productos y el desarrollo de tecnología.	35

En los casos del sistema ferroviario, las comunicaciones telefónicas y por satélite, las tasas de amortización se subdividen según los diferentes tipos de activos que implican.

Las inversiones en automóviles están limitadas a 175 000 pesos. En cuanto a los automóviles propulsados por baterías recargables, eléctricos con motor de combustión interna o motores de hidrógeno, la deducción por inversión está limitada a 250 000 pesos.

1.6. Costo de ventas

El impuesto sobre la renta corporativo en México sigue el sistema del costo de ventas, que considera deducible la adquisición de inventario cuando se enajena. Por lo tanto, es necesario calcular el costo de los bienes enajenados para efectos fiscales.

1.7. Participación de los trabajadores en las utilidades

La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa debe restarse de los ingresos acumulables para determinar la base gravable. Por lo tanto, dichas erogaciones son un concepto disminuible para efectos del impuesto sobre la renta.

El derecho individual de los trabajadores (en lugar de su derecho «colectivo») a participar en las utilidades de la empresa está sujeto a los siguientes límites máximos: (i) tres meses del salario del trabajador o (ii) la media de la participación en las utilidades recibida en los últimos tres años, lo que sea más favorable para el trabajador.

1.8. Gastos específicos deducibles y no deducibles

1.8.1. Provisiones

Las provisiones para crear o aumentar las reservas de activos o pasivos no son deducibles.

1.8.2. Pagos por prestaciones laborales

Los pagos realizados en beneficio de los trabajadores que, a su vez, se consideran ingresos exentos para dichas personas, serán deducibles para las personas morales con residencia fiscal mexicana solo hasta el 47 % de la erogación realizada (o el 53 % cuando las prestaciones no se reduzcan con respecto al ejercicio fiscal anterior). Es importante señalar que, a efectos del impuesto sobre la renta, los pagos considerados como prestaciones laborales abarcan, entre otros, los beneficios complementarios, los fondos de ahorro, las indemnizaciones por despido, las bonificaciones, las horas extras y las bonificaciones por vacaciones y aguinaldo.

1.8.3. Contribuciones a planes de jubilación

Solo son deducibles hasta el 47 % de la erogación realizada (o el 53 % cuando las aportaciones no se reducen con respecto al ejercicio fiscal anterior) y cuando las empresas cumplen los siguientes requisitos:

- Las aportaciones deben financiarse a través de un fideicomiso irrevocable en una institución bancaria mexicana, o ser gestionadas por instituciones de seguros, instituciones mutualistas, sociedades de valores, operadores de fondos de inversión o sociedades gestoras de fondos de pensiones autorizadas para operar en México.
- Las aportaciones deben calcularse sobre la base de un estudio actuarial.
- Al menos el 30 % de dichas reservas deberá invertirse en valores públicos o en participaciones de fondos de inversión en títulos de deuda (la diferencia está sujeta a normas específicas en lo que respecta a su inversión).

1.8.4. Otros conceptos no deducibles

- Gastos incurridos por el alquiler de aviones que no cuentan con un permiso o concesión del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.
- Las contribuciones de seguridad social adeudadas por los empleados pero pagadas por el empleador.
- Crédito comercial.
- Gastos en el extranjero que se hagan a prorrata con residentes fiscales en el extranjero sin establecimiento permanente en México, salvo que se cumplan ciertos requisitos onerosos.
- Los pagos a miembros del consejo de administración, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, entre otros, cuando dichos pagos representen participaciones en los beneficios o dependan de la rentabilidad del contribuyente.
- Sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios y penas convencionales, salvo que sean

impuestas por la ley.

- Las erogaciones realizadas por una entidad mexicana cuando dichos gastos también se consideren deducibles para un miembro del mismo grupo o para la entidad mexicana en una jurisdicción en la que esta última también se considere residente fiscal, y los pagos realizados por un residente extranjero que tenga un establecimiento permanente en México si los pagos también son deducibles en su país de residencia.
- Pagos realizados a partes relacionadas o mediante acuerdos estructurados cuando los ingresos del beneficiario están sujetos a regímenes fiscales preferentes.
- Los pagos realizados a partes relacionadas o mediante acuerdos estructurados cuando los ingresos del destinatario estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que dichos pagos se deriven de una actividad empresarial realizada por el destinatario.
- Pagos realizados por servicios subcontratados que no sean «servicios especializados». Como resultado de la reforma laboral de abril de 2021, se prohíbe la subcontratación (outsourcing), entendida como «cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición sus propios trabajadores en beneficio de otra». La subcontratación solo se permite para la prestación de servicios «especializados» y la realización de «obras especializadas» que no formen parte del objeto social y la actividad económica predominante del beneficiario, siempre que el proveedor de servicios esté inscrito en el registro público de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social («Servicios Especializados»).

1.9. Dividendos

Se establece que cuando las sociedades distribuyen dividendos, deben calcular el impuesto correspondiente aplicando la tasa impositiva del 30 % al importe resultante de multiplicar dichos dividendos por un factor de 1.4286, lo que da lugar a un efecto real (o económico) de tributación a una tasa del 42,86 %.

Este impuesto puede considerarse como un crédito fiscal contra el impuesto sobre la renta del año de distribución de los dividendos y trasladarse a los dos ejercicios fiscales siguientes.

Los dividendos pagados con cargo a la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), que se define como la utilidad por la que ya se ha pagado un impuesto corporativo en años anteriores, no están sujetos al impuesto corporativo sobre dividendos mencionado anteriormente.

Las entidades residentes en México deben retener un impuesto sobre la renta adicional del 10 % sobre los dividendos pagados tanto a (i) personas físicas residentes en México como a (ii) personas morales o físicas residentes en el extranjero.

Se concede un incentivo fiscal temporal consistente en un crédito contra el impuesto adicional del 10 % sobre los dividendos a las personas físicas residentes en México por los dividendos distribuidos por entidades residentes en México derivados de los beneficios generados entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, siempre que dichos ingresos se reinviertan en la unidad productiva y la entidad distribuidora cumpla con determinadas obligaciones formales. El crédito fiscal se determinará de acuerdo con la siguiente tabla y no se considerará como ingreso acumulable para efectos fiscales:

Ejercicio fiscal	Importe del crédito fiscal
2017	1 % del dividendo distribuido
2018	2 % del dividendo distribuido
A partir de 2019	5 % del dividendo distribuido

1.10. Integración fiscal

La legislación mexicana permite que los grupos empresariales tributen bajo un régimen de integración (similar a la consolidación fiscal) que permite a las personas morales que forman parte del grupo diferir una parte de su impuesto sobre la renta causado para ese ejercicio fiscal durante un período de tres años.

A efectos del impuesto sobre la renta, un grupo integrado está formado por la sociedad holding mexicana y las filiales en las que tiene una participación efectiva directa o indirecta superior al 80 % de las acciones con derecho a voto. Es importante señalar que el régimen de integración funciona de forma proporcional, en función del porcentaje de participación directa o indirecta de la sociedad controladora.

Solo las personas morales residentes en México pueden formar parte del régimen de integración.

1.11. Pérdidas fiscales

Las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores pueden amortizarse en un periodo de 10 ejercicios posteriores al de su generación. El importe de la pérdida fiscal que puede trasladarse a un año determinado se ajusta por la inflación. No se permite utilizar pérdidas fiscales de ejercicios posteriores para reducir el impuesto a pagar de ejercicios anteriores (carry-back).

1.12. Establecimientos permanentes

Se puede crear un establecimiento permanente de no residentes debido a las siguientes circunstancias:

a. Al realizar actividades empresariales, en su totalidad o en parte, dentro de México, a través de un lugar de negocios a disposición del contribuyente extranjero.
b. Al realizar proyectos de construcción o instalación, actividades de mantenimiento o montaje en bienes inmuebles o actividades de supervisión relacionadas con los mismos, siempre que dichas actividades tengan una duración superior a seis meses (incluidos los días laborables de los subcontratistas), consecutivos o no, en un período de doce meses.
c. Al realizar actividades empresariales en México a través de un fideicomiso.
d. Al realizar actividades empresariales en México a través de un agente dependiente, cuando este último (a) celebre habitualmente contratos o (b) desempeñe habitualmente el papel principal que conduzca a la celebración de contratos por parte del residente extranjero, siempre que:
    - Se celebren en nombre o por cuenta del residente extranjero;
    - Dichos contratos prevean la transferencia de la propiedad de un activo que posea el residente extranjero;
    - Dichos contratos prevén la concesión del uso o goce temporal de un bien sobre el que el titular tiene un derecho temporal de uso o goce;
    - Obligan al residente extranjero a prestar un servicio; o
    - No son de naturaleza auxiliar o preparatoria en los términos del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), como se expone a continuación.
e. Cuando se realizan actividades empresariales en México a través de un agente independiente que no actúa en el curso ordinario de sus propias actividades; considerando que tal situación se da cuando, entre otras cosas, el agente:
    - Celebra contratos en representación de la entidad extranjera.
    - Asume riesgos del residente en el extranjero.
    - Actúa bajo las instrucciones o el control general del residente en el extranjero.

- Realiza actividades que corresponden económicamente al residente extranjero, no a su propia actividad.
- Obtiene una remuneración garantizada, independientemente de los resultados de sus actividades.
- Tiene inventarios con los que se realizan entregas en nombre de una entidad extranjera.
- Realiza operaciones con el residente en el extranjero, estableciendo precios o contraprestaciones diferentes de los que se utilizarían entre partes independientes en transacciones comparables.

f. Las instituciones de seguros que obtienen pagos de seguros dentro de México o emiten seguros sobre riesgos ubicados en México a través de una persona que no sea un agente independiente, excepto en el caso de reaseguro.

Básicamente, los establecimientos permanentes están sujetos a las mismas normas fiscales que las personas físicas o morales residentes en México, según sea el caso.

Los Convenios de Doble Imposición que México tiene en vigor suelen establecer hipótesis más restrictivas en las que se considera que existe un establecimiento permanente.

1.13. No residentes con fuente de riqueza ubicada en México

Los no residentes para efectos fiscales en México, ya sean personas morales o físicas, que no tengan un establecimiento permanente ubicado en nuestro país pueden estar sujetos al impuesto sobre la renta sobre determinados tipos de ingresos.

Por lo general, el pagador mexicano debe retener el impuesto correspondiente sobre el pago bruto realizado a un residente extranjero.

Los tratados internacionales en materia fiscal celebrados por México con otros países reducen las tasas de retención sobre determinados pagos de fuente mexicana realizados a no residentes.

Un pagador mexicano que esté obligado a realizar retenciones debe retener el impuesto (i) cuando el pago sea exigible o (ii) cuando el pago se realice efectivamente, lo que ocurra primero.

En casos específicos, el no residente puede estar sujeto a tributación sobre una base «neta», y no sobre los ingresos «brutos», que es la regla general. Esto suele ocurrir cuando el no residente tiene un representante en México, que es solidariamente responsable del impuesto así generado.

Algunas de las tasas impositivas aplicables a los ingresos brutos son las siguientes:

- Servicios relacionados con proyectos inmobiliarios, 25 %.
- Alquiler de propiedades y activos, 25 %.
- Venta de bienes inmuebles y acciones, 25 %
- Asistencia técnica, 25 %
- Regalías por el uso de patentes, certificados de invención o mejora, marcas comerciales y nombres comerciales, 35 %
- Otros derechos de autor, 25 %
- Intereses pagados a bancos extranjeros, 4,9 % o 10 %.
- Intereses de determinados valores, 4,9 % o 10 %
- Intereses pagados a proveedores de maquinaria y equipo, 21 %.
- Intereses pagados a otros acreedores, 35 %.

- Cualquier pago a residentes de territorios con regímenes fiscales preferentes (paraísos fiscales), 40 %.
- Los accionistas residentes en el extranjero que reciban dividendos o ganancias derivadas de reembolsos de capital pagados por una entidad mexicana estarán sujetos a un impuesto adicional sobre la renta del 10 % sobre el importe recibido. El impuesto adeudado será retenido por la entidad mexicana pagadora.

Las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones cotizadas en la Bolsa Mexicana de Valores estarán sujetas a una tasa del 10 %; sin embargo, cuando el vendedor sea residente en un país con el que México tenga un tratado fiscal, se podrá reducir dicho impuesto, siempre que se cumplan ciertos requisitos formales.

1.14. Precios de transferencia

En la interpretación/aplicación de este régimen, las autoridades fiscales y los contribuyentes utilizan las Guías de la OCDE, de conformidad con las normas administrativas emitidas por el Poder Ejecutivo Federal que así lo establece.

A lo largo del período en que se han adoptado las reglas de precios de transferencia, las autoridades fiscales mexicanas han adoptado un enfoque más internacional, en lugar de uno local (mexicano), para auditar las transacciones entre partes relacionadas.

1.14.1. Personas físicas y morales sujetas a precios de transferencia

Las reglas de precios de transferencia se aplican a las personas físicas y morales partes relacionadas, ya sean residentes y no residentes, así como a los establecimientos permanentes en México de personas no residentes.

El término «persona moral» incluye a las entidades comerciales y civiles, los organismos gubernamentales que desarrollan actividades comerciales, las entidades de crédito y las asociaciones. Las organizaciones sin ánimo de lucro y los fondos de inversión no están sujetos a las normas sobre precios de transferencia.

Las asociaciones en participación (acuerdos de «asociación en participación») se consideran contribuyentes y, por lo tanto, están sujetas a las normas sobre precios de transferencia.

La fijación de precios de las transacciones solo está regulada en el caso de las transacciones entre partes relacionadas.

Cabe destacar que las personas físicas y morales residentes en México están obligadas a aplicar este sistema no solo con respecto a sus transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, sino también con otras partes relacionadas residentes en México.

Dos o más partes están relacionadas cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de la otra, o cuando una parte o grupo de partes participa directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de otras.

Cabe mencionar que cuando las partes relacionadas realizan transacciones, están obligadas a determinar sus ingresos gravables y/o partidas deducibles teniendo en cuenta los precios y/o contraprestaciones que se habrían acordado entre partes no relacionadas en transacciones comparables.

1.14.2. Transacciones sujetas a precios de transferencia

Las normas de precios de transferencia se aplican a cualquier importación o exportación de bienes, servicios y derechos entre partes relacionadas.

1.14.3. Métodos

La naturaleza de plena competencia de una transacción entre partes relacionadas (es decir, una transacción controlada) se comprueba comparando los precios, las condiciones y otras características de la transacción en cuestión con los precios, las condiciones y otras características de transacciones comparables realizadas entre partes no relacionadas (es decir, transacciones no controladas).

El método del precio comparable no controlado prevalece sobre la aplicabilidad de otros métodos; y solo si dicho método no es adecuado para las circunstancias del contribuyente, éste deberá elegir cualquiera de los otros cinco métodos contemplados por la ley.

A continuación se indican los métodos aceptables para la fijación de precios según las normas de precios de transferencia:

a. Método del precio comparable no controlado (CUP, por sus siglas en inglés). El método CUP requiere la comparación de los precios de la transacción controlada con los precios de las transacciones no controladas.
b. Método del precio de reventa. Según el método del precio de reventa, el precio de reventa cobrado por la parte controlada a los compradores no relacionados se reduce en una cantidad adecuada del beneficio bruto para llegar al precio de venta estimado en la venta entre las partes controladas.
c. Método de costo adicionado. Según el método de costo adicionado, primero se determina el coste de la empresa que vende a la parte relacionada y, a continuación, se añade un margen de beneficio bruto adecuado a esta cantidad, para llegar al precio de venta estimado en la venta entre las partes controladas.
d. Método de participación de utilidades. Según el método de participación de utilidades, la rentabilidad de un grupo de partes relacionadas se distribuye entre los miembros del grupo en función de sus contribuciones económicas.
e. Método residual de participación de utilidades . Consiste en asignar el beneficio operativo obtenido por las partes relacionadas en la proporción en que se habría asignado entre partes no relacionadas.
f. Método de márgenes transaccionales de utilidades de operación. Consiste en determinar, en las transacciones entre partes relacionadas, el beneficio operativo que habrían obtenido partes independientes en transacciones comparables, basándose en factores de rentabilidad que tienen en cuenta variables como las ventas y los costes.

1.14.4. Normas de comparación

La falta de datos comparables en México es uno de los problemas a los que se enfrentan los contribuyentes mexicanos.

Las fuentes comparables que utilizan actualmente son las siguientes: (i) comparables internos, (ii) datos de la Bolsa Mexicana de Valores (aproximadamente 300 empresas cotizan en bolsa) y (iii) base de datos de sociedades públicas mexicanas (información de aproximadamente el 90 % de las empresas pertenecientes al sector público). Si no se encuentran comparables en estas fuentes de información, se utilizan bases de datos extranjeras (de Estados Unidos de América y Europa) y realizan ajustes de precios teniendo en cuenta las características específicas del mercado mexicano.

La legislación mexicana permite el uso de comparables secretos. Las autoridades mexicanas aún no han utilizado comparables secretos y, según los funcionarios de la Administración Tributaria, se consideran un recurso de información de último recurso.

Existen normas que establecen que la información confidencial obtenida tanto por los contribuyentes como por los funcionarios fiscales durante los procedimientos de precios de transferencia debe permanecer secreta, y su uso indebido está sujeto a sanciones.

1.14.5. Rango de plena competencia

En algunos casos, la aplicación de un método de fijación de precios producirá un único resultado que será la medida más fiable de un resultado de plena competencia. Sin embargo, en otros casos, la aplicación de un método puede producir varios resultados de los que se puede derivar un rango de resultados fiables. Un contribuyente no estará sujeto a ajustes si sus resultados se encuentran dentro de ese rango (el rango de plena competencia).

México ha incluido en su normativa el concepto de rango de plena competencia y también ha previsto métodos estadísticos para aumentar la fiabilidad del análisis realizado (es decir, el rango intercuartílico).

Las regulaciones mexicanas solo hacen referencia a los ajustes realizados a la mediana de los resultados, en caso de que se apliquen métodos estadísticos; en este sentido, cabe mencionar que estos métodos no siempre se aplican. Además, la LISR no incluye una descripción detallada sobre cómo alcanzar el rango de plena competencia, y no establece diferencias entre comparables de clase A y clase B.

El régimen mexicano incluye la posibilidad de utilizar datos de varios años al analizar la comparabilidad de las transacciones o entidades.

1.14.6. Acuerdos previos sobre precios de transferencia («APA»)

La normativa actual sobre APA faculta la emisión de resoluciones que aprueban los APA para el año en curso solicitado, así como para un año anterior y tres años posteriores. Como resultado de la reforma fiscal para el ejercicio 2022, este método ya no está disponible para las empresas maquiladoras. El único método que queda es el conocido coloquialmente como «puerto seguro».

1.14.7. Requisitos de información y documentación

Solo con respecto a las transacciones con no residentes, la legislación mexicana establece requisitos de información y documentación para poder demostrar, si es necesario, que se ha cumplido el principio de plena competencia.

No existe ninguna disposición legal específica que establezca la necesidad de obtener esta información/estudios al realizar transacciones con partes residentes en México; sin embargo, en la práctica son necesarios para demostrar, en su caso, ante las autoridades fiscales mexicanas el cumplimiento adecuado de las normas aplicables en materia de precios de transferencia.

Derivadas de las recientes normas internacionales establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la evasión fiscal, se incluyen obligaciones de información adicionales para determinados contribuyentes en relación con las transacciones realizadas con partes relacionadas residentes en México y en el extranjero. Los contribuyentes sujetos a estas obligaciones de información son los siguientes:

- Las sociedades residentes en México que hayan declarado ingresos iguales o superiores a $1,062,919,860 pesos en el último ejercicio fiscal (esta cantidad se actualizará anualmente por motivos de inflación), así como las sociedades cotizadas en bolsa.
- Las entidades comerciales sujetas al «régimen de entidades integradas».
- Entidades estatales de la Administración Pública Federal.
- Residentes extranjeros con establecimiento permanente en México.
- Las sociedades residentes en México, en lo que respecta a las operaciones realizadas con residentes en el extranjero.
- Las declaraciones informativas correspondientes deben presentarse a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio fiscal correspondiente y constan de lo siguiente:

- Declaración informativa maestra de las partes relacionadas en un grupo empresarial multinacional («Archivo Maestro»).
- Su objetivo es proporcionar una visión general del grupo empresarial multinacional para ayudar a las autoridades tributarias en la evaluación de la existencia de cualquier riesgo significativo a efectos de precios de transferencia.
- Este archivo contendrá información sobre la estructura organizativa del grupo empresarial, la descripción de la actividad, los activos intangibles y las actividades financieras con partes relacionadas, así como la situación fiscal y financiera del grupo empresarial.
- Declaración informativa local de partes relacionadas («archivo local»). Su objetivo principal es proporcionar información relacionada con las transacciones entre empresas del grupo. Esta información será útil para verificar el cumplimiento adecuado de las normas aplicables en materia de precios de transferencia.
- Este archivo contendrá información relativa a la descripción de la estructura organizativa, las actividades comerciales y estratégicas, la descripción de las transacciones con partes relacionadas y la información financiera del contribuyente y de las entidades o transacciones utilizadas como comparables en el análisis.
- Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, aplicable únicamente a las entidades multinacionales que generen ingresos consolidados anuales iguales o superiores a 12 000 millones de pesos («informe país por país» / «CbC»).

Las entidades obligadas a presentar este informe son (i) las entidades controladoras residentes en México que tengan subsidiarias o establecimientos permanentes en el extranjero, que presenten estados financieros consolidados y hayan obtenido ingresos consolidados por un monto superior a 12 mil millones de pesos en el ejercicio fiscal anterior, así como (ii) las personas jurídicas residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que sean designadas a tal efecto por la entidad controladora del grupo multinacional residente en el extranjero.

La información que debe proporcionarse en este informe incluye información por jurisdicción fiscal sobre la distribución global de los ingresos y los impuestos pagados; indicadores de ubicación de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal; y una lista de todas las entidades miembros del grupo empresarial multinacional y sus establecimientos permanentes, incluidas las principales actividades económicas de cada una de las entidades del grupo empresarial multinacional.

Las autoridades fiscales pueden exigir el informe CbC a las personas jurídicas residentes en México que sean filiales de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes extranjeros con establecimiento permanente en México, cuando las autoridades no puedan obtener la información pertinente a través de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales vigentes en México. Los contribuyentes que deban presentar el informe CbC en estos términos dispondrán de un plazo de 120 días hábiles para su presentación.

El incumplimiento de estas obligaciones de información dará lugar a sanciones económicas y a la prohibición de celebrar contratos de adquisición, arrendamiento, servicios u obras públicas con la Administración Pública Federal.

1.14.8. Ajustes secundarios

De conformidad con los principios de precios de transferencia, cuando las autoridades fiscales realizan un ajuste principal, es lógico/razonable que se realice un ajuste secundario.

Sin embargo, en virtud de la LISR, la posibilidad de estos ajustes secundarios solo se prevé expresamente en relación con las transacciones internacionales en las que una de las partes contratantes es residente

de un país con el que México tiene en vigor un Convenio de Doble Imposición.

Por consiguiente, con respecto a los ajustes locales, esta modificación secundaria no está prevista expresamente en la legislación vigente; sin embargo, opinamos que la parte relacionada está legalmente facultada para realizarla una vez que su contraparte correspondiente haya sido objeto de una modificación principal por parte de las autoridades fiscales.

En virtud de las normas sobre precios de transferencia mexicanas, los contribuyentes están obligados a (i) acumular los ingresos que deriven de los ajustes principales de conformidad con las reglas de precios de transferencia, así como a (ii) deducir los ajustes considerando los mismos importes de precios de transferencia.

1.15. Normas sobre paraísos fiscales

Este tratamiento fiscal especial, conocido como régimen fiscal preferente («REFIPRE»), se aplica únicamente a los ingresos obtenidos a través de entidades jurídicas extranjeras controladas y no transparentes fiscalmente en las que participan directa o indirectamente residentes fiscales mexicanos, excluyendo los ingresos obtenidos a través de otro tipo de vehículos extranjeros (es decir, entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente y figuras jurídicas).

Este régimen también se aplica a las personas morales extranjeras controladas que obtienen ingresos a través de personas morales y/o figuras jurídicas extranjeras transparentes a efectos fiscales, en función de su participación en las mismas.

a) Ingresos sujetos a un REFIPRE

Los ingresos de origen extranjero generados u obtenidos a través de una entidad jurídica extranjera controlada no transparente fiscalmente en la que un residente fiscal mexicano participe directa o indirectamente se considerarán ingresos sujetos a un REFIPRE cuando: (i) no estén gravados en el extranjero; o (ii) estén gravados en el extranjero, pero el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado sea inferior al 75 % del impuesto sobre la renta que se habría causado y pagado en México (es decir, la tasa teórica para las personas morales es del 22,5 % y del 26,25 % para las personas físicas).

Para determinar si los ingresos están sujetos al REFIPRE, se considerarán todos los impuestos pagados en el extranjero por la entidad jurídica controlada, independientemente de que se paguen en diferentes niveles de gobierno. El impuesto adicional mexicano del 10 % sobre los dividendos o beneficios, el ajuste anual por inflación y las ganancias o pérdidas cambiarias derivadas de la fluctuación de la moneda extranjera con respecto a la moneda nacional (peso mexicano) no se tendrán en cuenta a estos efectos.

No se considera que se haya pagado un impuesto si se ha abonado mediante créditos fiscales o incentivos.

En términos generales, para determinar la existencia de ingresos sujetos al REFIPRE, se tomará en cuenta la utilidad o pérdida fiscal generada por todas las operaciones realizadas por cada entidad. Sin embargo, existe la opción de determinar la existencia del REFIPRE si la tasa impositiva extranjera es equivalente al menos al 75% de la tasa correspondiente del impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan ciertos requisitos, entre ellos que la persona moral extranjera no esté sujeta a múltiples tasas impositivas sobre la renta en su país de residencia.

b) Control efectivo

Este régimen solo se aplica si el contribuyente mexicano ejerce un «control efectivo» sobre la entidad jurídica extranjera. Se considera que existe control efectivo cuando, entre otros casos:

- La participación media diaria del residente fiscal mexicano (ya sea directa o indirecta): le permite tener más del 50 % de los derechos de voto de la persona moral extranjera, le otorga el derecho de veto sobre las decisiones de la persona moral o se requiere su voto favorable para la toma de decisiones, o dicha participación corresponde a más del 50 % del valor total de las acciones emitidas por la entidad.
- El contribuyente tiene derecho (directo o indirecto) a más del 50 % de los activos y beneficios de la entidad jurídica extranjera, en caso de reducción de capital o liquidación, en cualquier momento del año natural.
- Si la suma porcentual de los apartados (i) y (ii) anteriores supera el 50 % de los derechos mencionados anteriormente.
- Tanto el contribuyente como la entidad jurídica extranjera consolidan sus estados financieros basándose en normas contables.
- Cuando el contribuyente tiene derecho (directo o indirecto) a determinar unilateralmente las resoluciones de la asamblea o del consejo de administración de la entidad jurídica extranjera.
- Para evaluar la existencia de «control efectivo», se tendrán en cuenta todos los derechos del residente fiscal mexicano y de sus partes relacionadas o vinculadas, independientemente de su residencia fiscal o lugar de constitución. Se presume que los residentes fiscales mexicanos mantienen el control sobre las personas jurídicas extranjeras que generan ingresos.

c) Exención

Los ingresos obtenidos a través de entidades jurídicas extranjeras controladas que se dedican a actividades comerciales no estarán sujetos al REFIPRE, siempre que sus ingresos pasivos no representen más del 20 % de sus ingresos totales. Esta excepción no será aplicable cuando más del 50 % de los ingresos de la entidad jurídica provengan de fuentes de riqueza ubicadas en México o representen, o hayan representado, una deducción autorizada en México, ya sea directa o indirectamente.

d) Consecuencias fiscales

En términos generales, los ingresos sujetos a este régimen fiscal especial están sujetos a tributación en el ejercicio fiscal en el que se generan en el extranjero, aunque aún no se hayan distribuido. El pago del impuesto sobre la renta correspondiente debe realizarse junto con la declaración anual de impuestos del ejercicio fiscal en el que se generan los ingresos en el extranjero. El impuesto sobre la renta correspondiente se determinará aplicando los siguientes tipos: 30 % a las sociedades y 35 % a las personas físicas.

La base imponible es la proporción de los ingresos imponibles que corresponde a cada contribuyente en función de su participación directa o indirecta en el vehículo extranjero. Los ingresos imponibles se determinarán cada año natural, de acuerdo con las normas generales para las sociedades mexicanas, utilizando la moneda extranjera en la que el vehículo lleva sus registros contables, convertida a pesos mexicanos al tipo de cambio vigente el último día hábil del cierre del ejercicio.

En virtud de la reforma fiscal para el ejercicio fiscal 2022, se especifica que la renta gravable de los vehículos extranjeros debe determinarse sin incluir el ajuste anual por inflación, ni las ganancias o pérdidas cambiarias derivadas de la fluctuación de la moneda extranjera con respecto a la moneda nacional (peso mexicano).

e) Declaración informativa

Los contribuyentes deben presentar en el mes de febrero de cada año una declaración informativa ante las autoridades fiscales mexicanas sobre: (i) los ingresos generados en el ejercicio fiscal anterior sujetos

al REFIPRE, (ii) los ingresos generados en jurisdicciones de la «lista negra», o (iii) las transacciones realizadas a través de personas jurídicas o figuras extranjeras fiscalmente transparentes.

1.16. Entidades y figuras transparentes

1.16.1. Pagos realizados a entidades y figuras jurídicas fiscalmente transparentes

A partir del 1 de enero de 2021, la transparencia fiscal de las entidades y figuras jurídicas transparentes no se reconoce a efectos fiscales en México, por lo que se consideran como si fueran personas morales; esto implica que los pagos recibidos por estas últimas se considerarán (por parte del pagador) como obtenidos por ellas, y no por sus socios, beneficiarios, miembros o participantes.

Si la entidad o figura fiscalmente transparente tiene su administración principal o sede de dirección efectiva en México, los ingresos obtenidos por ésta se gravarán en virtud de los siguientes regímenes fiscales: (i) personas morales con residencia fiscal en México, (ii) personas morales con residencia fiscal en México con fines no lucrativos o (iii) de las entidades extranjeras controladas sujetas a REFIPREs.

Por el contrario, si dichas entidades y figuras solo obtienen ingresos de fuentes de riqueza ubicadas en México (sin un establecimiento permanente, administración principal o sede de dirección efectiva en México), se gravarán únicamente por dichos ingresos de origen mexicano.

Esta falta de reconocimiento de la transparencia fiscal de las entidades y figuras antes mencionadas con respecto a los pagos realizados a estas últimas no se aplicará siempre que un tratado aplicable para evitar la doble imposición (y/o las autoridades fiscales como resultado de un procedimiento de acuerdo mutuo) reconozca específicamente su aplicación para los vehículos transparentes.

Por lo tanto, en el caso de los pagos de origen mexicano realizados a dichas entidades y figuras, la falta de reconocimiento de su transparencia fiscal dará lugar a que estas últimas sean consideradas como beneficiarios de los mismos.

1.16.2. Ingresos obtenidos por residentes mexicanos a través de entidades y figuras jurídicas extranjeras fiscalmente transparentes

Existe un régimen fiscal especial aplicable a los ingresos obtenidos a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras, en las que participan directa o indirectamente residentes fiscales mexicanos.

Las sociedades extranjeras y otras entidades creadas o constituidas bajo la legislación extranjera que tengan personalidad jurídica propia, así como las entidades jurídicas constituidas bajo la legislación mexicana que sean residentes en el extranjero, se consideran entidades jurídicas extranjeras, mientras que los fideicomisos (similares a los «trusts» anglosajones), las sociedades colectivas, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar de la legislación extranjera sin personalidad jurídica se consideran figuras jurídicas extranjeras.

Dichas entidades y figuras se considerarán fiscalmente transparentes cuando: (i) no sean residentes fiscales para efectos del impuesto sobre la renta en su país o lugar de constitución ni en el lugar donde tengan su administración principal o su sede de dirección efectiva, y (ii) sus ingresos sean atribuibles a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios (la atribución de los ingresos debe realizarse con arreglo a la legislación fiscal extranjera, a fin de evaluar, a efectos del impuesto sobre la renta mexicano, la existencia o no de transparencia fiscal). La definición de transparencia fiscal antes mencionada requiere la presencia conjunta de ambos elementos.

a) Ingresos obtenidos a través de entidades jurídicas extranjeras fiscalmente transparentes.

Se reconoce la transparencia fiscal de estas entidades. Por lo tanto, los ingresos obtenidos o generados a través de ellas se consideran ingresos acumulables para el residente mexicano que participa en ellas, en el ejercicio fiscal de su generación, en proporción a su participación directa o indirecta en las mismas, independientemente de que dichos ingresos aún no hayan sido distribuidos o pagados por dichas entidades.

Existen dos reglas para determinar el monto de los ingresos devengados, dependiendo de si dicha entidad es totalmente transparente o, por el contrario, parcialmente transparente, según la legislación fiscal extranjera.

Si dicha entidad es totalmente transparente, sus ingresos acumulables se determinarán considerando la utilidad gravable de la entidad del año natural (calculada como si se tratara de una sociedad). Para evaluar la proporción de ingresos que corresponde (o se atribuye) al residente fiscal mexicano, se deben tener en cuenta los criterios de «control efectivo» previstos en el sistema REFIPRE, incluso cuando el contribuyente no tenga «control» sobre dichas entidades.

Por el contrario, si dicha entidad es parcialmente transparente, los residentes fiscales mexicanos solo estarán obligados a devengar los ingresos que se les atribuyan en virtud de la legislación fiscal extranjera. Una entidad jurídica extranjera se considera parcialmente transparente cuando la legislación fiscal extranjera aplicable atribuye una parte de sus ingresos a sus socios o accionistas, mientras que la parte restante se atribuye a dicha entidad.

b) Ingresos obtenidos a través de figuras jurídicas extranjeras.

También se reconoce la transparencia fiscal de estas figuras. Por lo tanto, los ingresos obtenidos o generados (legalmente) a través de ellas se considerarán ingresos acumulables para el residente fiscal mexicano que participe en ellas, en el año de su generación y en proporción a la participación directa o indirecta de este último en las mismas, independientemente de que dichos ingresos aún no hayan sido distribuidos o pagados por dichas figuras.

También existen dos reglas para determinar el monto de los ingresos devengados, dependiendo de si dichas personas jurídicas son fiscalmente transparentes o no.

Si dicha figura es fiscalmente transparente, el residente fiscal mexicano que participe en ella acumulará los ingresos que le sean atribuibles en virtud de la legislación fiscal extranjera. El contribuyente residente mexicano podrá deducir los gastos e inversiones realizados por la figura jurídica en proporción a los ingresos que le resulten atribuibles.

En cambio, si dicha figura se considera residente fiscal en su país de constitución, el importe de los ingresos acumulables será la utilidad fiscal del año natural (calculado como si se tratara de una entidad) y, por lo tanto, el residente fiscal mexicano acumulará la proporción de ingresos que le corresponda de acuerdo con las normas del REFIPRE.

c) Disposiciones comunes para las entidades y figuras extranjeras fiscalmente transparentes.

Este reconocimiento de transparencia fiscal se aplica cuando los residentes fiscales mexicanos tienen participación directa o indirecta en una cadena (estructura de inversión) integrada únicamente por entidades y figuras jurídicas extranjeras transparentes a efectos fiscales.

Si la participación indirecta del residente fiscal mexicano implica al menos una entidad no transparente a efectos fiscales, se aplicarán las normas REFIPRE. En otras palabras, si existe un REFIPRE en el que hay entidades jurídicas y/o figuras jurídicas extranjeras transparentes a efectos fiscales, se aplicarán las normas REFIPRE.

Los impuestos pagados por o a través de entidades jurídicas extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras se considerarán pagados directamente por el residente fiscal mexicano que participa en ellas, de acuerdo con la proporción de acumulación de ingresos.

El residente fiscal mexicano que participe en entidades jurídicas extranjeras transparentes a efectos fiscales o figuras jurídicas extranjeras podrá acreditar el impuesto sobre la renta mexicano pagado por dichas entidades o figuras, de acuerdo con el coeficiente de acumulación de ingresos.

Se deberá llevar una cuenta especial similar a la CUFIN para cada entidad extranjera transparente a efectos fiscales o figura jurídica extranjera opaca. La existencia de dicha cuenta es cuestionable en las figuras jurídicas extranjeras transparentes a efectos fiscales.

Los registros contables de la entidad o figura jurídica extranjera fiscalmente transparente deben mantenerse a disposición de las autoridades fiscales, de lo contrario no se permitirá la deducción de los gastos o inversiones realizados, lo que daría lugar a que la base gravable se integrara únicamente por los ingresos brutos.

1.17. Normas de subcapitalización / capitalización delgada o insuficiente

Las empresas deben cumplir la proporción 3:1 (ratio deuda/capital social). Las principales características del régimen son las siguientes:

- Los intereses derivados de deudas con partes relacionadas extranjeras, que superen el triple del capital social de la empresa, no son deducibles.
- El procedimiento establecido para determinar los intereses no deducibles puede producir efectos indeseados contrarios al espíritu de la disposición. En determinados casos, cuanto mayor sea la proporción de deuda contraída por una empresa con sus partes relacionadas extranjeras, mayor será la proporción de intereses no deducibles, y cuanto menor sea la proporción de deuda, menor será la proporción de intereses deducibles.
- La deuda contraída (i) por los miembros del sistema financiero en el ejercicio de sus actividades, y (ii) para la construcción, operación y mantenimiento de la infraestructura productiva vinculada a áreas estratégicas o para la generación de energía eléctrica, no se considerará a efectos de la subcapitalización.

1.18. Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos (Donatarias autorizadas)

El régimen tributario aplicable a las personas morales sin fines de lucro —es decir, las organizaciones benéficas autorizadas para recibir donaciones deducibles y otras entidades que, en virtud de su naturaleza jurídica, están sujetas al mismo régimen (como las cámaras de comercio, los sindicatos, entre otras)— se caracteriza por lo siguiente:

- Ciertas entidades no están obligadas a obtener autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta (como cámaras de comercio, sindicatos, entre otras).
- Las asociaciones y sociedades regidas por el derecho civil dedicadas a: la asistencia, la investigación científica o tecnológica; el otorgamiento de becas; la investigación o la preservación de la flora acuática o terrestre o de la fauna silvestre; o la reproducción de especies protegidas y

en peligro de extinción y la conservación de los hábitats de esas especies, solo pueden acogerse a este régimen si obtienen autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

- Como regla general, estas entidades no están sujetas al impuesto sobre la renta, salvo en determinados casos establecidos por la Ley.
- Cuando existan ingresos no declarados, compras que no se hayan realizado pero que se hayan registrado indebidamente, gastos no deducibles o préstamos concedidos a miembros o socios, entre otros casos, se considerarán remanentes distribuibles gravados al 35 % del impuesto sobre la renta.
- Si la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos se revoca por incumplimiento de las obligaciones fiscales, por expiración de la validez o por cancelación voluntaria, podrá volver a obtenerse en un plazo de 12 meses. Si no se obtiene en ese plazo, la entidad deberá transferir todos sus activos a otra entidad autorizada para recibir donativos deducibles.
- Si la revocación se debe a la obtención de ingresos por actividades no autorizadas expresamente, en una cuantía superior al 50 % de los ingresos totales de la entidad en el ejercicio fiscal, no se podrá recuperar la autorización.
- Los requisitos para obtener y mantener la autorización para recibir donativos deducibles se han vuelto cada vez más estrictos.

1.19. Tratados internacionales en materia fiscal

México cuenta con una amplia gama de tratados fiscales en materia fiscal; dichos tratados solo pueden otorgar beneficios con respecto al régimen establecido en la legislación mexicana. Por lo tanto, dichos tratados no pueden imponer cargas no establecidas en la legislación mexicana.

Algunos ejemplos de beneficios de los tratados son:

- Tasas más bajas que las previstos en la legislación local.
- Casos estrictos (en comparación con los establecidos en la legislación local) en los que se considera que existe un establecimiento permanente.
- Ingresos no sujetos a tributación según lo dispuesto en la legislación local, por ejemplo: pagos por servicios de «asistencia técnica».
- Principio de no discriminación, que implica que los residentes fiscales de una de las partes del tratado correspondiente no pueden estar sujetos a impuestos más elevados que los residentes fiscales de la otra parte.

1.20. MLI de la OCDE

Como se ha mencionado anteriormente, México cuenta con una red de 60 tratados fiscales en vigor.

México es una jurisdicción contratante del Convenio Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (MLI, por sus siglas en inglés) de la OCDE, que entró en vigor el 1 de julio de 2018.

El MLI entró en vigor en México el 1 de enero de 2024.

El 15 de marzo de 2013, México depositó su instrumento de ratificación ante la OCDE. Por lo tanto, de conformidad con los artículos 34, sección y 35 del MLI, este último entró en vigor en México (i) el 1 de enero de 2024, con respecto a los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas o acreditadas a no residentes, y (ii) el 1 de enero de 2025, con respecto a cualquier otro impuesto cubierto por el MLI.

México incluyó 61 tratados fiscales (incluido el convenio fiscal con Guatemala, que aún no ha entrado en vigor) como tratados cubiertos por el MLI. Los siguientes tratados fiscales no se verán afectados porque dichas jurisdicciones no son partes contratantes del MLI o porque el convenio fiscal firmado con México no figuraba en su instrumento de ratificación:

- Brasil;
- Ecuador;
- Guatemala;
- Filipinas;
- Estados Unidos de América; y
- Alemania.

Del mismo modo, los siguientes convenios fiscales se verán afectados en el futuro por el MLI, pero hasta que las jurisdicciones contratantes del MLI hayan depositado su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación ante la OCDE:

- Argentina;
- Colombia;
- Italia;
- Jamaica;
- Kuwait;
- Perú; y
- Turquía.

En cualquier caso, la forma en que el MLI afectará al tratado fiscal pertinente debe evaluarse caso por caso.

Una de las normas mínimas que sustituye a las medidas contra la evasión fiscal previstas en los tratados fiscales de México es la del test PPT, por sus siglas en inglés, del MLI, cuyo componente objetivo exige demostrar la existencia de una actividad comercial real o sustancial para que se apliquen los beneficios del tratado fiscal pertinente, es decir, demostrar el elemento objetivo mediante una prueba de razón de negocios (es decir, el ejercicio de funciones económicas sustantivas utilizando activos y asumiendo riesgos, los atributos comerciales de la jurisdicción, el entorno económico y político y la red de tratados de doble imposición, etc.). De obtenerse un beneficio fiscal derivado de la aplicación del tratado correspondiente, podrá conservarse dicho beneficio si se demuestra que es acorde con el objeto y fin de dicho tratado.

2. Impuesto al Valor Agregado

México tiene un IVA federal basado en los sistemas fiscales europeos de dicho impuesto indirecto.

Se sabe que el IVA tiene una característica territorial muy marcada, por lo que los actos/actividades gravados son aquellos que se realizan dentro del territorio aplicable (México) y sin transferir su efecto a las operaciones de salida, razón por la cual las exportaciones de bienes y servicios se gravan, por regla general, con una tasa impositiva del 0 %.

Por lo tanto, estarán sujetos al IVA los siguientes actos/actividades realizados en México:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Concesión del uso de bienes.
- Importación de bienes/servicios.

El IVA se aplica en cada fase de su producción, con derecho a acreditar el impuesto así trasladado al adquirente/destinatario de los bienes/servicios; por lo tanto, la persona que finalmente soporta la carga económica del IVA es el consumidor final de los bienes/servicios.

Dado (i) el derecho al acreditamiento del IVA transferido al contribuyente, y (ii) su traslado a los clientes, el IVA básicamente crea un efecto financiero y no implica una carga económica notable para los contribuyentes. Esto es cierto, excepto en el caso de los contribuyentes exentos del IVA que, al no poder trasladar el IVA a sus clientes, deben integrar en sus estructuras de costos el IVA que les transfieren sus proveedores.

Por regla general, el IVA se aplica a una tasa del 16 % calculado sobre la contraprestación recibida como pago (es decir, sobre la base del flujo de efectivo); sin embargo, existen normas especiales (por ejemplo, en los préstamos de entidades financieras, en que el IVA se aplica sobre los intereses devengados).

Los servicios digitales prestados a través de aplicaciones o contenidos en formato digital a través de Internet u otra red, fundamentalmente automatizados, que pueden requerir o no una intervención humana mínima, y por los que se cobra una contraprestación, están sujetos a normas especiales en materia de IVA.

No obstante, existen diversas facilidades fiscales para ayudar a los proveedores de servicios digitales extranjeros a cumplir con sus obligaciones en materia de IVA:

- Algunas categorías de prestadores de servicios residentes fiscales en el extranjero están exentas del cumplimiento de las obligaciones previstas en la ley (por ejemplo, presentar declaraciones informativas trimestrales, enterar el IVA y emitir comprobantes fiscales digitales por Internet, etc.), siempre que: (i) dichos servicios se presten a través de un residente fiscal mexicano/residente fiscal extranjero que preste servicios de facturación y cobro, (ii) este último retenga el 100 % del IVA cobrado a los destinatarios de los servicios digitales, según sea el caso, y (iii) este último emita las correspondientes facturas fiscales digitales.
- Las plataformas que actúan como intermediarias entre los vendedores y los adquirentes de servicios/bienes tienen la opción de publicar el precio de dichos servicios/bienes sin declarar el IVA, de forma expresa y separada, siempre que incluyan la leyenda «IVA incluido».

Se regula el «bloqueo temporal del acceso al servicio digital» como sanción a aquellos proveedores de servicios residentes fiscales en el extranjero que incumplan determinadas obligaciones previstas en la ley.

3. Otros impuestos

3.1. Impuestos sobre el patrimonio

La legislación mexicana no prevé impuestos sobre el patrimonio; además, los ingresos obtenidos *mortis causa* por personas físicas residentes en México están exentos del impuesto sobre la renta.

No obstante lo anterior, es importante considerar que los residentes en el extranjero que adquieran acciones emitidas por entidades mexicanas o bienes inmuebles ubicados en México como parte de una sucesión estarán sujetos al impuesto sobre la renta a una tasa del 25 %.

3.2. Impuestos especiales

Se aplican impuestos especiales a la venta de vehículos, alcohol, bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas aromatizadas (azucaradas) y bebidas energéticas, alimentos con alto contenido calórico, tabaco manufacturado y determinados combustibles.

4. Decreto de la Zona Fronteriza Norte

4.1. Introducción[1]

a) Motivación

El 31 de diciembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto de Estímulos Fiscales para la Región Fronteriza del Norte de México (el «Decreto»). El Decreto tiene por objeto establecer mecanismos para fortalecer la economía de los contribuyentes de la región fronteriza del norte de México, con el fin de estimular y aumentar la inversión, promover la productividad y contribuir a la creación de nuevas fuentes de empleo.

De acuerdo con el Decreto, la región fronteriza norte del país se ha visto fuertemente afectada por altos niveles de violencia y una pérdida de dinamismo en la actividad económica.

Asimismo, la región fronteriza norte de México ha experimentado un impacto negativo en la industria manufacturera debido a la entrada de China como competidor comercial, lo que se traduce en una disminución de las fuentes de empleo generadas por esta industria y un aumento de la violencia en esta región.

También se alega que la tasa de empleo en los municipios adyacentes a la región fronteriza del norte del país cayó aproximadamente un 2 % en el período comprendido entre 2010 y 2015. La disminución de las oportunidades de empleo generó un aumento de delincuencia, lo que afectó a la producción de las empresas y a los puestos de trabajo y los ingresos de los habitantes, lo que se refleja en la caída del producto interno bruto («PIB») de la región.

Además, el Decreto establece que la frontera con los Estados Unidos de América genera diferencias entre los contribuyentes que viven en la zona fronteriza norte y los que viven en el resto del país, lo que afecta a su bienestar general y encarece la vida de los que viven en esta zona, ralentizando la actividad comercial y desalentando el turismo. Por lo tanto, la frontera norte mantiene una dinámica económica distinta al resto del país, como resultado de la competencia directa con los estados fronterizos del sur de los Estados Unidos.

Así, el Decreto busca: (i) mejorar la competitividad frente al mercado estadounidense y retener al consumidor en el comercio mexicano, (ii) reactivar la economía interna y aumentar los ingresos, (iii) generar empleo y un mayor bienestar general, (iv) atraer el turismo y la inversión, y por lo tanto (v) lograr una mayor recaudación tributaria (ingresos).

El Decreto solo permanecerá en vigor hasta el 31 de diciembre de 2025.

b) Resumen general de los incentivos fiscales

Sobre la base de las consideraciones anteriores, el Decreto establece dos incentivos fiscales para los contribuyentes beneficiarios, que consisten en una reducción de un tercio del impuesto sobre la renta (mediante una autorización) y la bonificación del 50 % de la tasa del impuesto sobre al valor agregado («IVA») (mediante la presentación de una notificación).

1 Exposición de motivos del Decreto.

c) Sin ingresos acumulables/gravables ni presentación de notificaciones[2]

Los incentivos fiscales establecidos en el Decreto no se considerarán ingresos acumulables a efectos del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, como medida de simplificación administrativa, los contribuyentes quedarán exentos de la obligación de presentar una notificación para aplicar los estímulos fiscales.[3]

d) Concepto de región fronteriza norte

Se considera que los siguientes municipios forman parte de la región fronteriza del norte:[4]

i. Baja California:
- Ensenada
- Playas de Rosarito
- Tijuana
- Tecate
- Mexicali

ii. Sonora:
- San Luis Río Colorado
- Puerto Peñasco
- General Plutarco Elías Calles
- Caborca
- Altar
- Sáric
- Nogales
- Santa Cruz
- Cananea
- Naco
- Agua Prieta

iii. Chihuahua:
- Janos
- Ascensión
- Juárez
- Praxedis G. Guerrero
- Guadalupe
- Coyame de Sotol
- Ojinaga
- Manuel Benavides

2 Art. 14 del Decreto.
3 Art. 25, párrafo 1, del Código Fiscal Federal.
4 Art. Primero del Decreto.

iv. Coahuila de Zaragoza:

- Ocampo
- Acuña
- Zaragoza
- Jiménez
- Piedras Negras
- Nava
- Guerrero
- Hidalgo

v. Nuevo León:

- Anáhuac

vi. Tamaulipas:

- Nuevo Laredo
- Guerrero
- Mier
- Miguel Alemán
- Camargo
- Gustavo Díaz Ordaz
- Reynosa
- Río Bravo
- Valle Hermoso
- Matamoros

4.2. Estímulos – impuesto sobre la renta

4.2.1. Categorías de contribuyentes beneficiados

a)Contribuyentes que obtienen ingresos exclusivamente en la zona fronteriza[5]

El Decreto establece que las personas físicas, las personas morales y los residentes extranjeros con establecimiento permanente en México que obtengan ingresos exclusivamente en la zona fronteriza podrán aplicar un crédito fiscal equivalente a un tercio del impuesto sobre la renta devengado en el mismo año o en los pagos provisionales.

A tal efecto, estas personas deben estar sujetos a alguno de los siguientes regímenes fiscales:

- El régimen fiscal general aplicable a las personas morales, de conformidad con el Título II de la LISR de México.
- El régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales, de conformidad con el Título IV, Capítulo II, Sección I, de la LISR.
- El régimen electivo aplicable a las personas morales que optaron por acumular ingresos sobre la base del flujo de efectivo, de conformidad con el Título VII, Capítulo VIII, de la LISR.

5 Artículo segundo del Decreto.

El crédito fiscal se aplica en la proporción que los ingresos totales obtenidos en la zona fronteriza representan respecto a los ingresos totales obtenidos por el contribuyente durante el ejercicio fiscal («EF») o el período correspondiente a los pagos provisionales.

A estos efectos, se considera que los ingresos se perciben exclusivamente en la zona fronteriza cuando los ingresos obtenidos en la zona fronteriza representan al menos el 90 % de los ingresos totales obtenidos por el contribuyente en el EF inmediatamente anterior.

Es importante señalar que, para poder beneficiarse de este incentivo fiscal, dentro de esta categoría de contribuyentes, los beneficiarios deben demostrar que han tenido su domicilio fiscal en la zona fronteriza durante al menos 18 meses antes de la fecha de inscripción en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte», que se abordará más adelante en este documento.

b) Contribuyentes que perciben ingresos distintos de los derivados del ejercicio de actividades empresariales en la zona fronteriza[6]

En el caso de las personas físicas, dado que el incentivo fiscal se establece para las personas que realizan actividades empresariales, el Decreto prevé una norma adicional que establece cómo aplicar el incentivo fiscal a los ingresos distintos de los mencionados en el mismo.

A tal efecto, las personas físicas que perciban ingresos distintos de los derivados del ejercicio de actividades empresariales en la zona fronteriza del norte estarán obligadas a tributar por dichos ingresos en el LISR, de acuerdo con el régimen fiscal que les corresponda teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos obtenidos por estos últimos.

En estos casos, el incentivo fiscal al que se refiere el Decreto será de un tercio del impuesto causado, en la proporción que los ingresos totales obtenidos por el contribuyente en la zona antes mencionada representen respecto a los ingresos totales percibidos por el contribuyente durante el ejercicio fiscal o el período correspondiente a los pagos provisionales.

c) Contribuyentes con domicilio fiscal fuera de la zona fronteriza y establecimiento en la región fronteriza norte[7]

Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal fuera de la región fronteriza, pero que tengan una sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento dentro de la región fronteriza norte, pueden beneficiarse de este incentivo fiscal, pero únicamente por la proporción que represente los ingresos correspondientes a la zona fronteriza.

Para ello, los contribuyentes deberán demostrar que la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento ha existido durante al menos 18 meses antes de su inscripción en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte».

d) Sucursales, agencias, establecimientos[8]

Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en dicha región fronteriza, pero que cuenten con sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento fuera de ella, podrán beneficiarse de las ventajas

6 Artículo Segundo del Decreto.
7 Artículo Quinto del Decreto.
8 Artículo Quinto del Decreto.

establecidas en el Decreto, siempre que hayan tenido su domicilio fiscal en la región fronteriza norte durante al menos 18 meses antes de la fecha de inscripción en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza norte», y solo en la proporción que los ingresos correspondientes a la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento representen de los ingresos atribuibles a su domicilio fiscal, ubicado en la región fronteriza norte.

e) Contribuyentes que inician operaciones[9]

Los contribuyentes que inicien actividades en la región fronteriza norte pueden solicitar su inscripción en el «Registro de beneficiarios de los incentivos fiscales para la región fronteriza norte», siempre que tengan la capacidad económica, los activos y las instalaciones para realizar sus operaciones y actividades en la misma.

En estos casos, los contribuyentes deberán demostrar que utilizan los nuevos activos fijos para llevar a cabo sus actividades dentro de la región fronteriza del norte y que los ingresos totales generados en esa región representan al menos el 90 % de sus ingresos totales para el ejercicio fiscal, de conformidad con las reglas generales que emitirá el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México.

Los bienes se consideran nuevos cuando se utilizan por primera vez en México. Los contribuyentes también pueden adquirir activos fijos que hayan sido utilizados en México, siempre que el vendedor sea una parte no relacionada con el contribuyente adquirente.

Los contribuyentes que se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y constituyan su domicilio fiscal en la región fronteriza del norte, o abran una sucursal, agencia o establecimiento en dicha región, después de la entrada en vigor del Decreto, también deben demostrar que utilizan activos fijos nuevos para llevar a cabo sus actividades dentro de la región fronteriza del norte, a fin de poder beneficiarse del incentivo fiscal.

Los contribuyentes deben solicitar la autorización del SAT para inscribirse en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte» en el plazo de un mes a partir de la fecha de su inscripción en el RFC o de la fecha en que se haya presentado debidamente la notificación de apertura de una sucursal o establecimiento en la zona fronteriza del norte.

Aunque esta norma se establece en el segundo párrafo del artículo tercero del Decreto, y en su primer párrafo se refiere a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en la frontera norte durante al menos 18 meses, entendemos que esta facilidad se aplica a todas las categorías de contribuyentes que decidan acogerse a este incentivo fiscal (también a aquellos contribuyentes que tengan establecimientos dentro o fuera de la región fronteriza norte).

4.2.2. Personas excluidas del beneficio[10]

A efectos del impuesto sobre la renta, las siguientes personas no pueden beneficiarse del incentivo previsto en el Decreto:

a) Por régimen

El aplicable a las instituciones de crédito, seguros y fianzas, los depósitos aduaneros generales, las empresas de arrendamiento financiero y las cooperativas de crédito.[11]

9 Artículo Tercero del Decreto.

10 Artículo Sexto del Decreto.

11 De conformidad con el Título II, Capítulo IV de la LISR.

- Aplicable a grupos de empresas, lo que permite a estas últimas diferir el pago del impuesto sobre la renta a cargo de las empresas del mismo grupo.[12]
- Aplicable a las entidades coordinadas, que consiste en el cumplimiento conjunto en nombre de sus miembros.[13]
- El régimen de las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.[14]
- El régimen de incorporación fiscal.[15]

b) Maquila

Las empresas maquiladoras que, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 181 de la LISR, evitan la constitución de un establecimiento permanente para la casa matriz no residente derivado de las relaciones jurídicas o económicas que mantienen con este último, mediante la aplicación de las opciones de «puerto seguro» previstas en el artículo 182 de la LISR.[16]

c) FIBRA[17]

El régimen aplicable a los contribuyentes que realizan actividades a través de un Fideicomiso de Inversión en Bienes Raíces («FIBRA»).[18]

d) Sociedades Cooperativas de producción[19]

El régimen aplicable a las Cooperativas de Producción, de conformidad con el Título VII, Capítulo VII, de la LISR.

e) Contribuyentes morosos

- Contribuyentes publicados en la página web de la SAT, de conformidad con el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación («CFF»),[20] salvo cuando dicha publicación obedece únicamente al pago de multas.
- Contribuyentes que fueron objeto de procedimientos de auditoría fiscal en cualquiera de los cinco ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor del Decreto, a quienes se les impusieron contribuciones pendientes de pago y no han corregido su situación fiscal.

12 De conformidad con el Título II, Capítulo VI de la LISR.

13 De conformidad con el Título II, Capítulo VII de la LISR.

14 De conformidad con el Título II, Capítulo VIII de la LISR.

15 De conformidad con el Título IV, Capítulo II, Sección II, de la LISR.

16 De conformidad con los artículos 181 y 182 de la LISR.

17 De conformidad con el Título VII, Capítulo III, de la LISR.

18 Consistente en: (i) un aplazamiento del pago del impuesto sobre las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles hasta el momento en que los certificados o los bienes inmuebles se vendan efectivamente; (ii) una exención sobre los beneficios derivados de la venta de los certificados en bolsa o en mercados reconocidos; y (iii) la inexistencia de la obligación de los fideicomisarios de realizar pagos provisionales.

19 Título VII, Capítulo VII, de la LISR.

20 Contribuyentes con liquidaciones tributarias impagadas o sin garantía; contribuyentes no localizados; contribuyentes que cometieron delitos fiscales; y contribuyentes cuyas deudas fueron canceladas por insolvencia o condonadas.

f) EFOS

- Los contribuyentes que emitan facturas fiscales digitales y a los que se haya aplicado la presunción de operaciones inexistentes, de conformidad con el artículo 69-B del CFF.
- Los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre dentro de la presunción legal antes menci onada.
- Los contribuyentes que realizaron transacciones con los contribuyentes mencionados anteriormente, pero no demostraron ante la SAT que realmente adquirieron los bienes o recibieron los servicios cubiertos por los comprobantes fiscales correspondientes.
- Los contribuyentes a quienes se les aplicó la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales, en los términos del artículo 69-B bis del CFF.

g) Fideicomisos que realizan actividades empresariales

Contribuyentes que realizan actividades empresariales a través de fideicomisos.

h) Por fuente de ingresos

- Las personas físicas y morales, por los ingresos derivados de activos intangibles.
- Las personas físicas y morales, por los ingresos derivados de sus actividades de prestación de servicios digital, excluidos los determinados por el SAT mediante normas generales.
- Contribuyentes que proporcionan personal a través de un esquema de subcontratación o contribuyentes que se consideran intermediarios de conformidad con la Ley Federal del Trabajo.

i) Por aplicación de otros incentivos fiscales

Contribuyentes que se benefician de otros regímenes fiscales que otorgan beneficios o incentivos fiscales, incluidas exenciones o subsidios.

j) Otros

- Contribuyentes que se encuentren en liquidación.
- Las personas morales cuyos socios o accionistas hayan sido eliminados individualmente del «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte».
- Las empresas productivas del Estado y sus respectivas empresas productivas subsidiarias, así como los contratistas, de conformidad con la Ley de Hidrocarburos.
- Contribuyentes cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios profesionales, de conformidad con el artículo 100, sección II, de la LISR.

4.2.3. Oportunidad de obtener y mantener el registro por autorización

Las personas físicas y morales que deseen obtener los beneficios del Decreto deben solicitar la autorización de la SAT para inscribirse en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte».

La autorización será válida únicamente para el ejercicio fiscal en el que se haya obtenido. Si el contribuyente desea seguir beneficiándose de los incentivos fiscales previstos en el Decreto, deberá solicitar la renovación de dicha autorización.[21]

21 Artículo Séptimo del Decreto.

4.2.4. Baja del «Registro de beneficiarios de los incentivos fiscales para la región fronteriza del norte»[22]

Los contribuyentes pueden solicitar, en cualquier momento, su baja del «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte» a la autoridad fiscal.

En este caso, o cuando los contribuyentes ya no cumplan los requisitos para aplicar el incentivo fiscal, el estímulo dejará de aplicarse para todo el ejercicio fiscal, y los contribuyentes tendrán que presentar sus declaraciones de impuestos y realizar los correspondientes pagos del impuesto sobre la renta sin tener en cuenta la aplicación del Decreto, a más tardar en el mes siguiente a aquel en que se haya presentado la solicitud de baja.

4.2.5. Procedimiento y requisitos para solicitar y mantener el estímulo fiscal[23]

a) Procedimiento de registro por autorización

El SAT inscribirá a los contribuyentes en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte» dentro de los primeros tres meses de cada ejercicio fiscal. La notificación de inscripción tendrá vigencia durante el ejercicio fiscal en el que se haya realizado. Si el contribuyente decide seguir aplicando este estímulo fiscal en los ejercicios fiscales siguientes, deberá presentar una notificación de renovación a más tardar el 31 de marzo del ejercicio fiscal en cuestión, siempre que siga cumpliendo los requisitos establecidos en el Decreto.[24]

El SAT podrá requerir a los contribuyentes inscritos en la lista mencionada, la información y documentación que considere conveniente, con el fin de verificar que cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto.[25]

b) Requisitos de registro

Para beneficiarse del estímulo fiscal establecido en el Decreto, los contribuyentes deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Solicitar el registro en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza norte». El SAT deberá resolver dicha solicitud a más tardar en el mes siguiente a aquel en que se haya presentado la solicitud de autorización.
- Los contribuyentes con domicilio fiscal en la región fronteriza norte deben acreditar que han tenido su domicilio fiscal en dicha región durante al menos 18 meses antes de la presentación de la solicitud de inscripción en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza norte».

Aquellos contribuyentes cuyo tiempo de residencia en su domicilio fiscal, sucursal, agencia o establecimiento sea inferior a 18 meses a partir de la fecha en que se presentó la solicitud de inscripción en el «Registro de beneficiarios de los estímulos fiscales para la región fronteriza del norte», o aquellos que se registren en el RFC y constituyan su domicilio fiscal en la región fronteriza del norte, o abran una sucursal, agencia o establecimiento en esa región, después de la entrada en vigor del Decreto, deberán demostrar al SAT que cuentan con (i) la capacidad económica, (ii) los activos y (iii) las instalaciones para llevar a cabo sus operaciones y actividades comerciales en dicha región.

22 Artículo Noveno del Decreto.
23 Exposición de motivos y artículo Séptimo del Decreto.
24 Artículo Octavo del Decreto.
25 Artículo Octavo del Decreto.

- Contar con firma electrónica avanzada, opinión positiva de cumplimiento de sus obligaciones fiscales y acceso a su buzón tributario.
- Colaborar con el programa de verificación en tiempo real del SAT de forma anual.
- No estar en proceso de restricción temporal del uso de sellos digitales para la emisión de comprobantes fiscales digitales.
- No haber cancelado los certificados emitidos por el SAT para la emisión de comprobantes fiscales digitales.
- No haber incurrido en conductas fraudulentas para evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Solicitar la autorización a más tardar el 31 de marzo del ejercicio fiscal en cuestión.

4.2.6. Régimen transitorio aplicable en la fecha de terminación del estímulo fiscal[26]

Los contribuyentes que se hayan beneficiado del estímulo fiscal del impuesto sobre la renta, pero que hayan realizado actos antes de la fecha de finalización de dicho estímulo sin percibir los ingresos derivados de dichos actos, podrán beneficiarse de los estímulos previstos en el artículo undécimo del Decreto, en relación con dichos ingresos, siempre que los perciban en los 10 días naturales siguientes a la fecha de finalización del estímulo fiscal del impuesto sobre la renta.

4.2.7. Limitaciones al estímulo fiscal

La aplicación de los beneficios establecidos en el Decreto no dará lugar a ningún reembolso o compensación diferente de la que se habría obtenido si no se hubieran aplicado dichos beneficios.[27]

Los contribuyentes que no se hayan beneficiado del estímulo fiscal previsto en el Decreto, a pesar de haber podido hacerlo, perderán el derecho a aplicarlo en el ejercicio fiscal o en el período correspondiente a los pagos provisionales. Lo anterior se aplicará incluso si el contribuyente en cuestión se encuentra en suspensión de actividades.[28] La aplicación simultánea de otros estímulos fiscales puede hacer que este estímulo fiscal sea inaplicable.

4.3. Estímulo del IVA

4.3.1. Ámbito de aplicación[29]

También existe un estímulo fiscal que consiste en un crédito equivalente al 50 % del tipo general del IVA (el tipo general del IVA del 16 % se reduce al 8 %) sobre el valor de los actos o actividades regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), aplicable a los contribuyentes que se dedican a la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes en establecimientos ubicados dentro de esta región.

A estos efectos, la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios debe realizarse en la región fronteriza norte.[30]

Según nuestro entendimiento, debe existir una oficina, sucursal o domicilio fiscal en la región fronteriza norte para poder beneficiarse del Decreto.

Tal y como se indica en el Decreto, el crédito fiscal se aplicará directamente sobre la tasa impositiva, con fines de simplificación administrativa.

26 Disposición transitoria Segunda del Decreto.
27 Artículo Quinto del Decreto.
28 Artículo Quinto del Decreto.
29 Artículo Undécimo del Decreto.
30 Artículo Duodécimo del Decreto.

4.3.2. Requisitos formales[31]

Para que los contribuyentes puedan beneficiarse de dicho estímulo fiscal, deben cumplir los requisitos adicionalmente con los siguientes requisitos:

- Presentar una notificación de solicitud de aplicación del estímulo fiscal en un plazo de 30 días naturales a partir de la entrada en vigor del Decreto. El plazo venció el 30 de enero de 2019.
- En el caso de los contribuyentes que inicien sus actividades después de la fecha mencionada, deberán presentar la notificación junto con su solicitud de registro ante el RFC.
- Los contribuyentes solo podrán beneficiarse del estímulo fiscal siempre que hayan presentado sus notificaciones a tiempo. El incumplimiento de la obligación de presentar dichas notificaciones dará lugar a la imposición de sanciones, de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.

4.3.3. Casos y personas excluidos del beneficio[32]

Este estímulo fiscal no se aplica en los siguientes casos:

- La venta de bienes inmuebles. El beneficio tiene por objeto fomentar el consumo en la región fronteriza del norte y evitar que los consumidores se desplacen a los Estados Unidos de América para adquirir bienes, lo que no ocurre con los bienes inmuebles.
- La venta de bienes intangibles o la concesión del uso o disfrute temporal de bienes intangibles. Por su naturaleza, los bienes intangibles pueden utilizarse fuera de la región fronteriza del norte.
- El suministro de contenidos digitales, como audio y vídeo, mediante descargas o recepción temporal de archivos. Por su naturaleza, los contenidos digitales y el audio pueden utilizarse fuera de la región fronteriza.
- Los contribuyentes que le resulten aplicables los artículos 69, 69-B y 69-B Bis del CFF.
- Los contribuyentes que prestan servicios de transporte de mercancías o personas por tierra, mar o aire, excepto cuando la prestación de dichos servicios comienza y termina en dicha región, sin hacer escalas fuera de ella.

4.3.4. Régimen transitorio aplicable en la fecha de terminación del incentivo del IVA[33]

Los contribuyentes que se hayan beneficiado del estímulo del IVA, pero que hayan realizado la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes antes de la fecha de finalización de este estímulo fiscal sin recibir el pago de sus respectivas contraprestaciones, pueden beneficiarse de los estímulos previstos en el Decreto, en lo que respecta a dichas contraprestaciones, siempre que el pago de las mismas se realice en los 10 días naturales siguientes a la fecha de finalización del estímulo del IVA.

5. Decreto por el que se conceden estímulos fiscales a los contribuyentes

El 8 de enero de 2019 se publicó en el DOF un decreto presidencial, que fue prorrogado mediante decreto publicado en el DOF el 23 de diciembre de 2021, por el que se concedían los siguientes estímulos:

31 Artículo Duodécimo del Decreto.

32 Artículo Decimotercero del Decreto.

33 Disposición transitoria Tercera del Decreto.

a) Eliminación de la retención del impuesto sobre la renta por intereses derivados de bonos emitidos por sociedades mexicanas

Los residentes fiscales en México están obligados a realizar retenciones del impuesto sobre la renta a los residentes fiscales extranjeros que perciben ingresos por intereses de bonos emitidos por sociedades mexicanas, siempre que dichos bonos se coloquen entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores que operan bajo concesión, de conformidad con la Ley del Mercado de Valores («LMV»).[34]

Con el fin de fomentar que un mayor número de inversores adquieran deuda corporativa, se concede un incentivo fiscal a los residentes mexicanos que están obligados a realizar las retenciones del impuesto sobre la renta, consistente en un crédito fiscal equivalente al 100 % del impuesto causado por el residente extranjero. El importe del crédito solo es imputable al impuesto a pagar correspondiente a la retención del impuesto sobre la renta.

Requisitos:

- No se debe realizar ninguna retención.
- Los pagos de intereses se realicen a un residente en un país o jurisdicción que haya suscrito un tratado fiscal o un acuerdo de intercambio de información. A partir de la redacción utilizada en el Decreto, no queda claro si este requisito excluye la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal cuando la obligación de retención se deriva de la exigibilidad del interés y no de su pago.

El estímulo fiscal no se considerará ingreso acumulable ni para quienes estén obligados a realizar la retención del impuesto sobre la renta, ni para el contribuyente extranjero. Además, la aplicación de este estímulo fiscal no dará lugar a ninguna devolución o compensación.

Si el residente mexicano que está legalmente obligado a retener el impuesto sobre la renta no acredita el estímulo fiscal en el ejercicio fiscal correspondiente, perderá el derecho a hacerlo, hasta el importe del crédito fiscal generado por la operación específica.

Según la redacción utilizada en el Decreto, pareciera que no se requiere la retención cuando los beneficiarios efectivos de los ingresos por intereses, directa o indirectamente, individualmente o conjuntamente con personas relacionadas, reciben más del 5 % de los intereses derivados de los bonos y son (i) accionistas, directa o indirectamente, individualmente o conjuntamente con personas relacionadas, de más del 10 % de las acciones con derecho a voto o (ii) personas morales cuyas acciones (más del 20 % de sus acciones) son, directa o indirectamente, individualmente o conjuntamente con personas relacionadas, propiedad del emisor.

Si no se ha realizado ninguna retención al contribuyente extranjero, es de esperar que no se permita el acreditamiento del impuesto en el extranjero.

b) Tasa impositiva del 10 % sobre las ganancias de capital derivadas de la venta de determinadas acciones

Para los ejercicios fiscales 2019 a 2025, los residentes extranjeros y las personas físicas residentes en México estarán sujetos a una tasa impositiva del 10 % sobre la venta de acciones emitidas por sociedades residentes en México, siempre que dicha venta se realice en bolsas de valores que operen bajo concesión, en los términos de la LMV, y que se cumplan las siguientes condiciones:

- La venta debe realizarse a través de una oferta pública inicial realizada por un emisor que no haya

34 Art. 166 de la LISR.

cotizado anteriormente en bolsas de valores o en mercados reconocidos, de conformidad con la LMV.

- El capital social del emisor corresponderá a un monto máximo de $25,000,000,000.00 pesos (monto que podrá modificarse)
- El Decreto también comprende la venta de acciones que no se consideran colocadas entre el gran público inversionista, cuya adquisición no se haya realizado en bolsas de valores que operen bajo concesión, en los términos de la LMV, ni en bolsas de valores extranjeras que hayan sido autorizadas y operen desde hace al menos cinco años de conformidad con las leyes del país en el que se encuentran, donde los precios determinados sean de conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes de las operaciones financieras derivadas, aunque en estos casos exceda el 1 % de las acciones en circulación del emisor.

Excluyendo lo anterior, el beneficio no se extiende a (i) una persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, tengan el 10 % o más de las acciones con derecho a voto del emisor en un plazo de 21 meses, y transfieran el 10 % o más de las acciones pagadas o cuando se enajene el control del emisor, (ii) las ventas realizadas fuera de la bolsa de valores y (iii) las fusiones y escisiones.

c) Amplia aplicación del estímulo fiscal (tasa del 10 %) a las ganancias patrimoniales por la venta de determinadas acciones para la participación de Fideicomisos de Inversión de Capital Privado (FICAP) o vehículos similares

El estímulo fiscal mencionado también es aplicable a la persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, posean el 10 % o más de las acciones que representan el capital social del emisor, en un período de 24 meses, vendan el 10 % o más de las acciones pagadas o cuando se transfiera el control del emisor, siempre que:

- Al menos el 20 % de las acciones han sido adquiridas por un FICAP, cuyos certificados se colocan entre el gran público inversionista a través de una bolsa de valores que opera bajo concesión, de conformidad con la LMV, o en mercados reconocidos, y que la venta corresponde a un proceso de transición de desinversión por parte del FICAP, con el fin de iniciar directamente la cotización pública de la empresa objeto de inversión.
- Las acciones de la empresa objeto de inversión han sido adquiridas por otro vehículo de inversión similar al FICAP que, además de las condiciones antes mencionadas, cumple los siguientes requisitos: (i) La inversión en las acciones se mantiene durante al menos dos años antes de que las acciones se vendan a través de la oferta pública inicial, (ii) el vehículo de inversión está constituido en México de conformidad con la legislación nacional y, en el caso de los fideicomisos, el fideicomisario es una entidad de crédito o una casa de bolsa residente en México (lo que excluye a las sociedades extranjeras), (iii) invierta al menos el 80 % de sus activos en acciones de sociedades residentes en México que no cotizaban anteriormente en la bolsa de valores y (iv) los demás requisitos establecidos en reglas de carácter general.

6. Decreto por el que se otorgan incentivos fiscales en el marco del «Plan México»

El 21 de enero de 2025 se publicó en el Diario Oficial el Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para apoyar la estrategia nacional denominada «Plan México». Esta iniciativa tiene por objeto

promover nuevas inversiones, fomentar programas de formación dual y estimular la innovación. El Decreto permanecerá en vigor hasta el 30 de septiembre de 2030.

Los principales objetivos del Decreto del Plan México incluyen mejorar las ventajas competitivas de México, fortalecer las cadenas de suministro locales y regionales, mejorar la formación de la fuerza laboral, promover el desarrollo tecnológico y facilitar la integración en sectores estratégicos.

Los beneficiarios del Decreto incluyen a las personas morales sujetas al régimen fiscal general y el régimen simplificado de confianza, así como a las personas físicas que se dedican a actividades empresariales y profesionales.

Los principales estímulos fiscales concedidos en virtud del Decreto son los siguientes:

- Deducción acelerada de las inversiones en nuevos activos fijos adquiridos a partir de la fecha de entrada en vigor del Decreto. Las tasas máximas de deducción oscilan entre el 41 % y el 91 % para los ejercicios fiscales 2025-2026 y entre el 35 % y el 89 % para los ejercicios fiscales 2027-2030.
- Deducción adicional equivalente al 25 % del aumento de los gastos incurridos por los siguientes conceptos elegibles: (i) Programas de formación técnica o científica relacionados con las actividades de los contribuyentes, realizados en virtud de un acuerdo de colaboración con la Secretaría de Educación Pública a través de planes de educación dual; (ii) Proyectos de innovación que impliquen inversiones destinadas a la obtención de patentes; (iii) Proyectos de innovación relacionados con las certificaciones iniciales necesarias para la integración en las cadenas de suministro locales y regionales.

Las industrias que se espera que se beneficien más de los estímulos son: fabricación de componentes informáticos, investigación y desarrollo tecnológico, construcción para industrias primarias (agricultura, ganadería, silvicultura y pesca), servicios de restauración, transporte aéreo, servicios de comunicación y transporte eléctrico.

PANAMÁ RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS

R·B·C
Rivera • Bolívar • Castañedas
ATTORNEYS AT LAW

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.rbc.com
507-397-3000
Dirección: Calle Aquilino de la Guardia, Torre Banco General , 9th Floor Panama City, Panama

SOCIOS DE CONTACTO:

Javier Said Acuña
said.acuna@rbc.com.pa

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades: 1. Generación y distribución de electricidad; 2. Telecomunicaciones; 3. Seguros y reaseguros; 4. Finanzas reguladas por la Ley n.º 42 de 2001; 5. Fabricación de cemento; 6. Explotación y gestión de juegos de azar; 7. Minería en general; 8. Negocio bancario y 9. Las filiales o empresas asociadas de cualquier empresa dedicada a las actividades mencionadas anteriormente.	25 %

El Impuesto sobre la Renta (ISR) de las empresas descritas anteriormente se pagará según la siguiente tasa:

Tipo Periodos impositivos	
A partir del 1 de enero de 2010	30%
A partir del 1 de enero de 2012	27,5%
En vigor desde el 1 de enero de 2014	25%
Las empresas en las que el Estado tenga una participación superior al 40 % de las acciones pagarán el impuesto sobre la renta al 30 %.	
Las empresas dedicadas a actividades agrícolas y las pequeñas empresas tendrán una tasa especial inferior al ISR.	
Impuesto sobre las ganancias de capital:	10%
Impuesto sobre las ganancias de capital en bienes inmuebles y el valor total de la propiedad	3%
Si la transacción se realiza en el curso normal de las actividades comerciales del contribuyente	Tarifa impositiva general
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	
Impuesto sobre los dividendos: Retención definitiva	Acciones nominativas 10 % Acciones al portador 20 %
Dividendos pagados a socios o accionistas con respecto a los ingresos procedentes de	5 %
Retención fiscal sobre:	
Intereses (norma general)	50 %
Regalías	50 %
Otros servicios	50%
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	5 años
Normas sobre precios de transferencia:	Sí
Tratados para evitar la doble imposición:	Sí
Reorganizaciones libres de impuestos: «fusión y escisión de empresas»	Sí
Tipos impositivos locales:	
Impuesto sobre bienes inmuebles: (a nivel nacional). Tarifa progresiva	0,60 % a 1,00 %
Transacción inmobiliaria en el curso normal de la actividad del contribuyente	Tipo impositivo general

Resumen

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Impuesto sobre la renta de las sociedades

a. Renta neta imponible calculada según el método establecido en este título. El primer paso consiste en deducir de los ingresos brutos (solo de origen panameño) los costes y gastos deducibles, lo que da como resultado la renta imponible. A continuación, se pueden deducir los incentivos fiscales y trasladar las pérdidas de la renta imponible. El resultado es la renta neta gravable (método tradicional).
b. Se ha eliminado el cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), pero sigue existiendo un cálculo estimativo para las sociedades cuyo ingreso imponible supere los 1,5 millones de dólares estadounidenses anuales.

Estas sociedades pagarán el importe más elevado entre:

- Los ingresos netos imponibles calculados según el método tradicional, y
- La renta neta imponible resultante de aplicar el 4,67 % a la renta imponible total.

La renta imponible total a efectos fiscales es la cantidad resultante de restar de la renta total de los contribuyentes la renta exenta y/o la renta no imponible y la renta de origen extranjero.

Traspaso de pérdidas

Las pérdidas del contribuyente podrán deducirse en los cinco ejercicios fiscales siguientes a razón del 20 % de la pérdida por año.

1.2. Ganancias y pérdidas extranjeras

Panamá aplica el Principio de Fuente Territorial, de tal manera que solo los ingresos generados dentro de la República de Panamá son imponibles. (Artículo 694 del Código Fiscal).

El mismo artículo 694 del Código Fiscal sufrió una modificación por la cual se considerarán producidos en Panamá (ingresos de origen panameño) los ingresos percibidos por personas físicas o jurídicas domiciliadas fuera de Panamá, derivados de cualquier servicio o acto que beneficie a personas dentro de la República de Panamá. Los ingresos incluyen, entre otros, los honorarios y rendimientos por derechos de autor, nombres comerciales y marcas, patentes de invención, conocimientos técnicos, tecnología y conocimientos científicos, secretos comerciales o industriales, en la medida en que estos servicios afecten a la producción de ingresos de origen panameño y su valor haya sido considerado como gasto deducible por la persona en Panamá que los haya recibido.

Por lo tanto, las personas físicas y jurídicas en Panamá que se beneficien del servicio deberán aplicar las tasas establecidas en los artículos 699 (27,5 % - 25 %) y 700 (tarifa progresiva) del Código Fiscal sobre el cincuenta por ciento (50 %) del importe que se transfiera al beneficiario en el exterior.

Las personas físicas o jurídicas que, debido a sus actividades comerciales internacionales, realicen actividades fuera de Panamá que sean necesarias para obtener ingresos en Panamá, no estarán sujetas a retenciones fiscales.

1.3. Pago

El impuesto sobre la renta se establece mediante una declaración anual que debe presentarse antes del 15 de marzo (personas físicas). Junto con la declaración anual, el contribuyente debe presentar una estimación del impuesto sobre la renta. La renta estimada debe pagarse el 30 de junio, el 30 de septiembre y el 31 de diciembre, respectivamente (personas físicas).

1.4. Precios de transferencia

En Panamá, las operaciones que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otras jurisdicciones están sujetas a la normativa sobre precios de transferencia, siempre que dichas operaciones tengan efectos tales como ingresos, gastos o deducciones en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal en el que se declare o realice la operación.

Las Directrices sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2010, o las que las sustituyan, son aplicables como referencia técnica.

En lo que respecta a las sociedades anónimas, la declaración anual de impuestos debe presentarse en un plazo de tres meses a partir del cierre del ejercicio fiscal (12 meses).

Según las normas de precios de transferencia de la OCDE, la parte panameña debe conservar y presentar la documentación justificativa ante las autoridades fiscales; también debe elaborar un informe y/o estudio de precios de transferencia que demuestre que sus precios o márgenes de beneficio en las transacciones se encuentran dentro de los rangos de precios o márgenes de beneficio comparables de plena competencia para su actividad y transacciones similares. El Código Fiscal establece una amplia gama de sanciones destinadas a obligar a los contribuyentes a cumplir las normas y reglamentos sobre precios de transferencia; ya sean disposiciones de cumplimiento o disposiciones sustantivas.

1.5. Impuesto sobre los dividendos

Los dividendos están sujetos a una retención final (definitiva) del impuesto sobre la renta del 10 % (en el caso de las acciones nominativas) o del 20 % (en el caso de las acciones al portador).

Impuesto sobre dividendos del 5 % en caso de distribución de ingresos exentos de impuestos o ingresos de origen extranjero.

En el caso de los ingresos derivados de servicios y otras actividades prestadas fuera de Panamá, que benefician a personas en Panamá, los pagos realizados por personas en Panamá están sujetos a una retención definitiva aplicada sobre el 50 % del importe transferido y de acuerdo con las tasas establecidas en el artículo 699 (25 %) si el beneficiario en el extranjero es una sociedad o tasas progresivas si el beneficiario es una persona física.

Si no hay dividendos, o la distribución es inferior al 40 % de los ingresos fiscales, la sociedad debe pagar un impuesto especial (impuesto complementario), como anticipo del impuesto sobre los dividendos.

Todos los préstamos o créditos que una sociedad conceda a sus accionistas estarán sujetos a un impuesto sobre dividendos del 10 %.

Los dividendos distribuidos y correspondientes a acciones preferentes nominativas reciben un tratamiento fiscal igual al que se aplica a los intereses deducibles. Además, el importe distribuido en concepto de dividendos estará exento del impuesto sobre la renta.

A tal efecto, las acciones preferentes nominativas deben cumplir las siguientes condiciones:

a. Que su vencimiento no sea superior a cinco (5) años;
b. No deben formar parte del capital, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF);
c. Pertenecer a los accionistas ordinarios del emisor;
d. Que su rendimiento no supere el 6 %;
e. No ser transferibles; y
f. La emisión de dichas acciones preferentes no supera el 40 % del capital social.

1.6. Ganancias de capital

Los ingresos procedentes de la venta ocasional de bienes inmuebles, acciones y otros bienes muebles están sujetos a un impuesto sobre las ganancias de capital del 10 %.

Impuesto sobre las ganancias de capital en bienes inmuebles

El contribuyente deberá pagar una suma equivalente al tres por ciento (3 %) del valor total de la transferencia o del valor de la propiedad, lo que sea mayor, como anticipo del impuesto sobre la renta.

El contribuyente puede optar por pagar el 3 % del valor total de la transacción como impuesto final sobre las ganancias de capital.

Si la transacción se realiza dentro del curso normal de las actividades comerciales del contribuyente, este pagará según la tasa impositiva general establecida por el código tributario (25 %).

En el caso de la primera venta de viviendas y locales comerciales, se aplican los siguientes tipos:

Valor de las viviendas nuevas	Tarifa
Valor que no exceda los 35 000,00 dólares estadounidenses	0,5%
Más de 35 000,00 USD hasta 80 000,00 USD	1,5%
Más de 80 000,00 USD	2,5%
Nuevos negocios	4,5%

Esta tasa se aplica únicamente a la primera venta de locales residenciales y comerciales con permiso de construcción concedido en 2010.

Los bienes inmuebles relacionados con actividades agrícolas y los bienes inmuebles destinados a uso residencial, ubicados en zonas rurales con un valor catastral de hasta diez mil dólares (10 000,00 USD), pagarán un impuesto sobre las ganancias de capital a un tipo definitivo del tres por ciento (3 %).

Ley 70 de 2019 Fraude y evasión fiscal

En cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos, Panamá adoptó la Ley 70 de 2019 que modifica el Código Penal para añadir a los delitos contra el Tesoro Público el delito de evasión fiscal y afines, así como la consideración de que son un preámbulo de un delito grave, el lavado de dinero.

La nueva ley establece que quien, personalmente o por interposición, reciba, posea, deposite, negocie, transfiera o convierta dinero, valores, bienes y otros recursos financieros a sabiendas de que proceden

de delitos contra el Tesoro Público, con el fin de ocultar su origen ilícito, será sancionado con una pena de dos a cuatro años de prisión.

Quien, en beneficio propio o de un tercero y con intención, incurra en fraude fiscal contra el Tesoro Público y afecte a la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar, total o parcialmente, los impuestos correspondientes, será castigado con pena de prisión de dos a cuatro años.

Si las autoridades determinan que se ha cometido el delito previsto, a través de una o varias personas jurídicas, la pena se impondrá a la persona jurídica en cuestión. Será una multa de una a tres veces el importe del impuesto defraudado.

Quien obtenga fraudulentamente una exención, devolución, disfrute o aprobación de beneficios indebidos será castigado con pena de prisión de dos a cuatro años y con multa de una a tres veces el importe del impuesto evadido.

Cuando una persona jurídica participe en alguna de las conductas descritas anteriormente, o se beneficie de ellas, dicha persona jurídica será sancionada con una multa no inferior al importe del impuesto defraudado, ni superior al importe defraudado.

Sin embargo, las sanciones previstas anteriormente solo serán aplicables cuando el importe defraudado en un ejercicio fiscal sea igual o superior a 300 000 000 USD, sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo del importe.

2. Otros impuestos

2.1. Impuesto sobre la transferencia de bienes muebles y servicios (ITBMS)

El ITBMS (por sus siglas en español) es un tipo de impuesto sobre el valor añadido (IVA). El tipo impositivo es del 7 % y se aplica sobre el importe de los bienes transferidos y los servicios prestados dentro de Panamá, incluidos los bienes importados.

Excepción

Los productores, comerciantes y prestadores de servicios cuyos ingresos brutos anuales sean inferiores a treinta y seis mil dólares (36 000,00 USD) no se consideran contribuyentes de este impuesto.

Este impuesto se pagará mensualmente en el caso de las sociedades anónimas y trimestralmente en el caso de los profesionales liberales.

En la declaración de impuestos, el contribuyente determinará el impuesto calculando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal.

a. El débito fiscal estará constituido por el importe de los impuestos devengados por las ventas de bienes y servicios prestados en el período fiscal (mensual o trimestral).
b. El crédito fiscal estará compuesto por:
    - El importe de los impuestos incluidos en las facturas de las compras realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo período, siempre que cumplan las exigencias previstas en el párrafo 13 en materia de documentación.
    - El impuesto pagado en el período referido en relación con la importación de bienes.

El crédito fiscal se prorrateará entre los bienes o servicios que se vean afectados directa o indirectamente por las operaciones imponibles.

2.2. Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

Impuesto que se aplica a las transferencias de diversos bienes y servicios considerados lujosos o no esenciales.

Por ejemplo, además del ITBMS, las empresas de servicios de televisión por cable, por satélite y microondas, así como los servicios de telefonía móvil, están sujetas al ISC sobre el importe de la factura en dichos conceptos. Las joyas, las armas y los automóviles también pagan el ISC a un tipo variable en función del valor y el tipo de los bienes de consumo.

2.3. Impuesto de Bien Inmueble

Con los cambios introducidos por la Ley 66 del 17 de octubre de 2017 y los Decretos Ejecutivos 362 y 363 de 2018, que lo regulan, se redujo la tasa impositiva.

La nueva Ley también introdujo dos nuevas figuras: el «Patrimonio Familiar Tributario» (PFT) y la «Residencia Principal» (RP). Bajo estas figuras, se aumentó la exención sobre el valor inicial

120 000,00 dólares estadounidenses (anteriormente 30 000,00 dólares estadounidenses) del valor registrado. Además, también se aplica un tipo impositivo reducido.

A partir de 2019, para calcular las tasas impositivas, Panamá cuenta con un impuesto progresivo combinado:

Tipo impositivo para la residencia principal (declarada como patrimonio familiar tributario o residencia principal)	
Valor de la propiedad	Impuesto sobre la propiedad
Hasta 120 000 USD	0%
De 120 001 USD a 700 000 USD	0,5%
700 001 USD o más	0,7%

Tipo impositivo para otras propiedades	
Valor de la propiedad	Impuesto de Bien Inmueble
Hasta 30 000,00 USD	0%
30 001 USD a 250 00 USD	0,6%
250 001 USD a 500 000 USD	0,8%
500 001 USD o más	1%

Las propiedades en régimen de condominio también pueden acogerse al beneficio del Patrimonio Familiar Tributario o Residencia Principal; sin embargo, los bienes inmuebles pueden beneficiarse de dos exenciones de este impuesto simultáneamente.

2.4. Impuesto sobre transferencia de Bienes inmuebles patrimoniales

Este impuesto se aplica a la transferencia de bienes inmuebles. La tasa impositiva es del 2 %.

2.5. Impuesto sobre operaciones (Aviso de Operación)

Impuesto anual que se aplica con una tasa del 2 % sobre el capital neto de las personas físicas y jurídicas que realizan actividades comerciales. El impuesto máximo es de 60 000,00 dólares estadounidenses.

Excepciones:

a. Personas físicas y jurídicas con un capital invertido inferior a 10 000,00 dólares estadounidenses.
b. La persona o empresa establecida o que se vaya a establecer dentro de las zonas francas internacionales que sea propietaria u opere la Zona Franca de Colón o cualquier otra zona franca establecida o que se cree en el futuro, no necesita obtener una Notificación de Operaciones. No obstante, estas empresas están obligadas a pagar el 1 % anual sobre el capital de la empresa, con un mínimo de 100,00 dólares estadounidenses y un máximo de 50 000,00 dólares estadounidenses.

3. Regímenes económicos especiales

Lo que distingue a Panamá del resto de sus vecinos regionales es su privilegiada posición geográfica. Por ello, Panamá ha promovido varias estrategias para desarrollar su economía, como un envidiable sistema portuario y logístico, una economía basada en los servicios, incentivos fiscales, entre otros beneficios, que son ahora algunas de las razones por las que las empresas ven a Panamá como un lugar estratégico desde donde pueden supervisar sus inversiones.

Como parte de un incentivo para atraer la inversión extranjera y promover el comercio internacional, Panamá cuenta con tres legislaciones diferentes para las Zonas Económicas Especiales. Una para la Zona Libre de Colón, otra para el Área Económica Especial Panamá-Pacífico y otra para las Zonas Francas; teniendo en cuenta que hay 12 zonas francas diferentes en el país, siendo las dos más destacadas la ya mencionada Zona Libre de Colón y el Área Panamá-Pacífico. Además, contamos con una legislación especial para el régimen de sedes multinacionales.

3.1. Zona Libre de Colón

Concebida como una zona franca y un puerto dedicado a la reexportación de una amplia variedad de mercancías a América Latina y el Caribe, la Zona Libre de Colón es una gran institución autónoma, situada en Colón, cerca de la entrada atlántica del Canal de Panamá.

Creada por el Decreto Ley N.º 18 del 17 de junio de 1948, la Zona Libre de Colón es la segunda zona franca más grande del mundo y permite el desarrollo de actividades de exportación e importación, fabricación, reexportación, venta y distribución, entre otras actividades de comercio internacional.

Debido a su ubicación privilegiada, la Zona Libre de Colón tiene acceso a cuatro importantes puertos en el Caribe y uno en el Pacífico, lo que permite a quienes realizan sus actividades desde la Zona Libre de Colón acceder fácilmente a los cinco continentes.

La Zona Libre de Colón ofrece a las empresas la oportunidad de lograr importantes ahorros de costos al minimizar legalmente sus obligaciones fiscales asociadas a sus actividades comerciales, al tiempo que conservan los amplios beneficios y privilegios que ofrece esta zona aduanera.

Entre los beneficios fiscales que ofrece la Zona Libre de Colón podemos mencionar:

- Exención de impuestos sobre los productos importados para su reexportación.
- Exención del impuesto sobre notificaciones de operaciones.

- No se pagan tasas ni cuotas de importación o exportación.
- No se pagan impuestos por servicios que tienen efectos en el extranjero.

No se pagan impuestos por las ganancias obtenidas en operaciones en el extranjero. Los impuestos municipales no son aplicables a las empresas que operan en la Zona Libre.

La ley más reciente que rige la Zona Libre de Colón es la Ley N.º 412, promulgada el 21 de noviembre de 2023. Esta ley modifica la Ley N.º 8 de 2016, introduciendo varias innovaciones y beneficios para mejorar la competitividad de la zona.

Las modificaciones clave incluyen la autorización de nuevas actividades comerciales dentro de la zona, como servicios multimodales y logísticos, servicios inmobiliarios, ventas a nacionales y extranjeros, servicios relacionados con la industria cinematográfica y la aviación, y la fabricación de alta tecnología, entre otros.

Además, la ley ofrece importantes incentivos fiscales. Por ejemplo, las empresas de la Zona Libre de Colón estarán exentas del Impuesto sobre la Renta (ISR) por los ingresos generados fuera del territorio nacional, así como de los impuestos sobre la propiedad y los impuestos sobre transmisiones patrimoniales. También hay exenciones en los aranceles, los derechos de aduana y el Fondo Especial de Compensación de Intereses (FECI). Las empresas también estarán exentas del Impuesto de Timbre y del Impuesto Selectivo al Consumo para la mayoría de los bienes y servicios.

Por último, la ley concede un período de estabilidad jurídica hasta 2028 a las empresas establecidas, garantizando que se mantendrán las condiciones y beneficios actuales durante este período. El objetivo es proporcionar un entorno más seguro y atractivo para las inversiones a largo plazo.

Normas sobre precios de transferencia

Con las modificaciones del Código Fiscal introducidas por la Ley 69 de 2018, las empresas que operan bajo cualquier régimen fiscal preferencial (incluida la Zona Libre de Colón) estarán sujetas a las normas sobre precios de transferencia en sus operaciones es con partes relacionadas ubicadas en Panamá, en el extranjero o en cualquier otro régimen fiscal preferencial.

3.2. **Área** Económica Especial Panamá Pacífico

Creada mediante la Ley 41 de 2004, la Zona Económica Especial Panamá Pacífico es un régimen especial legal, fiscal, aduanero, laboral, migratorio y comercial para el establecimiento y funcionamiento de una Zona Económica Especial en la provincia de Panamá Oeste.

El objetivo principal es fomentar y garantizar el flujo y la libre circulación de bienes, servicios y capitales, con el fin de atraer y promover la inversión, generar empleo y hacer que la República de Panamá sea más competitiva en la economía global.

La Zona Panamá Pacífico es una zona libre de todos los impuestos para las empresas ubicadas en la Zona Panamá Pacífico, el operador y el promotor, salvo lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley 41 en materia de impuesto sobre la renta, impuesto sobre dividendos, impuesto complementario e impuesto sobre remesas extranjeras, y en materia de servicios inherentes al ejercicio de profesiones reguladas de manera especial por la legislación nacional vigente.

Entre las actividades exentas del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre los dividendos y el impuesto complementario y las remesas al extranjero o el impuesto sobre la transferencia de bienes muebles y servicios (I.BMS), podemos mencionar:

a. Venta o transferencia de las acciones de las empresas ubicadas en el Área Panamá Pacífico, el Operador y el Promotor;
b. Venta de todo tipo de mercancías y bienes, así como prestación de servicios a visitantes, pasajeros o tripulantes en tránsito hacia un destino extranjero, excepto si la venta es realizada por el fabricante de los bienes o por una empresa ubicada en el Área Panamá Pacífico que pertenezca al mismo grupo económico del fabricante;
c. Venta de todo tipo de mercancías y bienes, así como la prestación de servicios a buques que cruzan el Canal de Panamá o aviones que utilizan aeropuertos autorizados en la República de Panamá con destino al extranjero, excepto si la venta es realizada por el fabricante de los bienes o por una empresa del Área Panamá Pacífico que pertenezca al mismo grupo económico que el fabricante.
d. Servicios de gestión de oficinas.
e. Servicios relacionados con la aviación y los aeropuertos;
f. Servicios de centro de llamadas para uso comercial;
g. Captura, procesamiento, almacenamiento, conmutación, transmisión y retransmisión de datos e información digital.
h. Investigación y desarrollo de recursos y aplicaciones digitales para su uso en redes;
i. Servicios logísticos y multimodales;
    - Se aplica el impuesto sobre dividendos o las tasas de participación o el impuesto complementario.
j. Actividades de importación, exportación y reexportación de mercancías, así como transacciones de venta en el extranjero de mercancías no manufacturadas en la zona de Panamá Pacífico; y

- Se aplica el impuesto sobre dividendos o las tasas de participación o el impuesto complementario.

Normas sobre precios de transferencia.

Con las modificaciones al Código Fiscal introducidas por la Ley 69 de 2018, las empresas que operan bajo cualquier régimen fiscal preferencial (incluida la Zona Económica Panamá Pacífico) estarán sujetas a las normas de precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas ubicadas en Panamá, en el extranjero o en cualquier otro régimen fiscal preferencial.

3.3. Régimen de Sede de Empresas Multinacionales (SEM)

Con el fin de atraer y promover las inversiones, la generación de empleo y la transferencia de tecnología, existe un Régimen Especial para el Establecimiento y Funcionamiento de Sedes de Empresas Multinacionales en Panamá, que se centra en las empresas multinacionales que establecen su sede en Panamá o que operan desde Panamá ofreciendo algunos de los servicios descritos en la Ley 41 de 2007 a sus sedes, filiales, afiliadas o empresas asociadas.

Las empresas que posean una licencia de sede regional o multinacional deben pagar el impuesto sobre la renta en Panamá por los ingresos netos imponibles derivados de los servicios prestados a un tipo especial del 5 %.

Además, dentro de los gastos deducibles en la declaración anual del impuesto sobre la renta, las empresas pueden incluir los gastos incurridos como compensación para todos los empleados, de conformidad con el Código Fiscal, incluso cuando su salario (trabajadores) esté exento del impuesto sobre la renta. Además, los montos pagados por este concepto en el extranjero pueden aplicarse como crédito del impuesto sobre la renta con respecto a los ingresos imponibles generados en Panamá, derivados de la prestación de servicios a no residentes y los montos retenidos por los contribuyentes en Panamá como

impuesto sobre la renta.

Cuando se aplican créditos fiscales, la empresa con licencia SEM debe pagar al menos el 2 % de la renta neta imponible en concepto de impuesto sobre la renta. Estos créditos no pueden considerarse créditos transferibles ni pueden devolverse.

Además, las empresas con licencia SEM tienen otras ventajas y exenciones, como:

- Exención del impuesto sobre dividendos y complementarios.
- Exención del impuesto sobre sucursales.
- No están obligadas a obtener una Notificación de Operación para la prestación de los servicios establecidos en la Ley 41 de 2007, por lo que están exentas del impuesto de Notificación de Operación.

Normas sobre precios de transferencia.

De conformidad con la Ley n.º 57 de 2018, las normas sobre precios de transferencia se aplican a partir del ejercicio fiscal 2019 a cualquier operación entre partes vinculadas que una persona física o jurídica realice con empresas que cuenten con una licencia SEM.

Con las modificaciones al Código Fiscal introducidas por la Ley 69 de 2018, las empresas que operan bajo cualquier régimen fiscal preferencial (incluido el Régimen de Sede Multinacional) estarán sujetas a las normas sobre precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas ubicadas en Panamá, en el extranjero o en cualquier otro régimen fiscal preferencial.

3.4. Zonas francas

Regidas por la Ley 32 de 2011, las zonas francas forman parte de un sistema simplificado e integrado que promueve el establecimiento y el funcionamiento de empresas para contribuir al desarrollo del país y la promoción de oportunidades de inversión. Este párrafo debería ser:

Las Zonas Francas reguladas por la Ley 32 de 2011 forman parte de un sistema simplificado e integrado que promueve el establecimiento y funcionamiento de empresas para contribuir al desarrollo del país y la promoción de oportunidades de inversión.

Estas zonas ofrecen un conjunto de beneficios fiscales, migratorios e incentivos laborales que hacen más atractivo el establecimiento de esta zona especial e e dentro del territorio nacional, dirigida principalmente a actividades de comercio exterior.

Las Zonas de Procesamiento son zonas libres de impuestos que ofrecen múltiples beneficios fiscales a las empresas que desean exportar sus productos a otros países. Excepto en el caso de las operaciones comerciales de venta y servicios realizadas en el extranjero o entre zonas francas, las empresas que se benefician del régimen están sujetas al pago de:

a. Impuesto sobre la Renta (ISR) e Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS) sobre las operaciones locales de arrendamiento y subarrendamiento. Estos impuestos no son aplicables a los promotores de las zonas francas;
b. Impuesto sobre dividendos del 5 %, independientemente de la fuente de origen, y 2 % de impuesto complementario, en caso de que no haya distribución.
c. Impuesto anual del 1 % del capital de la empresa, con un mínimo de 100,00 dólares estadounidenses y un máximo de 50 000,00 dólares estadounidenses;
d. Impuesto selectivo al consumo (ISC) de determinados bienes y servicios;

e. Fondo de Compensación de Intereses Especiales, excepto para préstamos garantizados con depósitos bancarios; y

f. Las contribuciones derivadas de las relaciones laborales entre el empleador y el trabajador, y las condiciones establecidas en el sistema de seguridad social.

Normas sobre precios de transferencia

Con las modificaciones al Código Fiscal introducidas por la Ley 69 de 2018, las empresas que operan bajo cualquier régimen fiscal preferencial (incluidas las zonas francas) estarán sujetas a las normas sobre precios de transferencia en sus operaciones con partes vinculadas ubicadas en Panamá, en el extranjero o en cualquier otro régimen fiscal preferencial.

3.5. Régimen especial para el establecimiento y funcionamiento de empresas multinacionales para la prestación de servicios relacionados con la fabricación (EMMA)

Con el propósito de atraer y promover inversiones y la generación de empleo, el gobierno panameño ha promulgado la Ley 159 del 31 de agosto de 2020, mediante la cual se crea la licencia EMMA. El Régimen Especial para el establecimiento y funcionamiento de empresas multinacionales para la prestación de servicios relacionados con la manufactura (también conocido como EMMA) es un régimen especial en Panamá enfocado en empresas multinacionales que operan desde Panamá, ofreciendo ciertos servicios a sus sedes, subsidiarias, afiliadas o empresas asociadas.

EMMA es una licencia expedida por el Ministerio de Comercio e Industrias para las empresas multinacionales, ya sean extranjeras o nacionales, que realizan, desde Panamá, operaciones destinadas a ofrecer los servicios definidos en la Ley, a su empresa matriz o a sus filiales o afiliadas o a empresas asociadas a entidades del mismo grupo.

Los servicios incluidos en este régimen especial comprenden los servicios relacionados con la fabricación, el montaje, la re fabricación, el acondicionamiento, el mantenimiento y la reparación de productos, maquinaria y equipos, prestados a empresas del grupo empresarial. También incluyen los servicios de desarrollo de productos, investigación o innovación de productos o procesos existentes, análisis, laboratorio, ensayos u otros relacionados con la prestación de servicios, prestados a empresas del grupo empresarial. Servicios logísticos como el almacenamiento, el despliegue y el centro de distribución de componentes o piezas, necesarios para la prestación de servicios relacionados con la fabricación, entre otros.

Esta ley solo será aplicable en territorio panameño y solo se aplicará a aquellas operaciones de empresas multinacionales para la prestación de servicios relacionados con la fabricación, como hemos dicho anteriormente. Estas licencias se concederán de forma indefinida.

Normas sobre precios de transferencia

Con las modificaciones al Código Fiscal introducidas por la Ley 69 de 2018, las empresas que operan bajo cualquier régimen fiscal preferencial estarán sujetas a las normas de precios de transferencia en sus operaciones con partes relacionadas ubicadas en Panamá, en el extranjero o en cualquier otro régimen fiscal preferencial.

4. Ley 76 de 2019: Código de Procedimientos Tributarios

El Código de Procedimientos Tributarios de Panamá **ya está en vigor**, lo que supone un hito importante en la modernización del sistema tributario del país. El Código, que se aplica a todos los impuestos nacionales, establece las normas y principios fundamentales que rigen el régimen tributario de Panamá.

Entre sus principales innovaciones, el Código introduce una clasificación clara de los impuestos y los tipos de contribuyentes, moderniza los procedimientos de notificación a las personas físicas y jurídicas y establece normas generales relativas al **domicilio fiscal** en Panamá. También incorpora importantes actualizaciones procedimentales destinadas a reforzar la seguridad jurídica tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

Una de sus características más destacadas es la creación de la **Defensoría del Contribuyente**, una institución encargada de garantizar el respeto de los derechos y las garantías procesales de los contribuyentes. El Código también aclara la **carga de la prueba** en casos de evasión o fraude fiscal, refuerza el **carácter vinculante** de las respuestas de la Dirección General de Ingresos (DGI) a las consultas fiscales formales y permite el uso de **mecanismos alternativos de resolución de controversias**, sujetos a requisitos específicos.

Aunque en un principio estaba previsto que el Código entrara en vigor **el 1 de enero de 2020**, su aplicación se aplazó repetidamente mediante diversas leyes, entre las que destaca **la Ley 160 de 2020**, que también prorrogó el régimen **de amnistía fiscal** aprobado inicialmente en octubre de 2019. Dicha amnistía permitió a los contribuyentes con deudas pendientes beneficiarse de moratorias de pago que inicialmente iban a expirar a mediados de 2019, pero que posteriormente se prorrogaron varias veces hasta **el 31 de enero de 2022.**

Algunas disposiciones específicas, como las relacionadas con **la deuda tributaria**, la **expiración del derecho a solicitar devoluciones de impuestos** y **los delitos y sanciones fiscales**, entraron en vigor **tres meses después de la promulgación original de la ley**.

Finalmente, tras múltiples retrasos destinados a permitir que la DGI y el sector privado ajustaran sus sistemas y procesos, **el Código completo entró en vigor el 1 de junio de 2024**.

Para más información sobre este y otros temas relacionados, les invitamos a visitar la revista digital *Legislación y Economía* en https://legislacionyeconomia.com.

5. Informe país por país

Las autoridades fiscales de Panamá firmaron el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para la Presentación de Informes País por País (MCAA CbCR) el 24 de enero de 2019. Se trata de un acuerdo marco multilateral que proporciona un mecanismo estandarizado y eficiente para facilitar el intercambio automático bilateral de informes país por país (CbC). Con la firma del MCAA CbCR, las autoridades fiscales de Panamá podrán obtener de las autoridades fiscales extranjeras informes CbC que contengan información sobre la asignación de ingresos y beneficios y otros datos de los grupos de entidades multinacionales (MNE) que operan en Panamá. El MCAA CbCR también exige a las autoridades fiscales de Panamá que proporcionen informes CbC de los grupos con sede en Panamá a las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones signatarias en las que opera el grupo MNE. El intercambio de información se producirá anualmente y de forma automática.

El Gobierno de Panamá publicó, el 27 de mayo de 2019, el Decreto Ejecutivo N.º 46, que aborda la divulgación de información en el informe país por país (CbC) por parte de las empresas residentes

fiscales en Panamá a efectos del intercambio automático de información.

Cualquier entidad matriz última de un grupo multinacional debe presentar el informe CbC anualmente si:

1. Tiene ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros o su equivalente en balboas (moneda oficial panameña), al tipo de cambio vigente en enero de 2015, durante un año fiscal, o;
2. Es residente fiscal en Panamá.

Las entidades constituyentes que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales (EMN) y sean residentes fiscales en Panamá deben presentar la notificación relacionada con el informe país por país. También deben cumplir con las obligaciones de notificación durante el primer año en que se activa la obligación.

La notificación puede ser presentada por la entidad constituyente o por un tercero que actúe como agente legalmente autorizado para la presentación del grupo de EMN. Para presentar la notificación, las entidades constituyentes deben registrarse completando un formulario en línea a través de la plataforma «Vizor for CbC Solution» en el «Portal DGI FATCA & AEOI» del sitio web de la Dirección General de Ingresos (www.dgi.mef.gob.pa/). La obligación de notificación debe cumplirse a más tardar el último día del año fiscal en el que el grupo multinacional al que pertenece presenta su informe país por país. Sin embargo, la Dirección General de Ingresos de Panamá emitió la Resolución 201-9116 de 2019 y la Resolución 201-9411 de 2019 para ampliar el plazo de presentación del informe país por país y la notificación para el período fiscal 2018 del 31 de diciembre de 2019 al 31 de enero de 2020.

La presentación de informes CbC es una de las cuatro normas mínimas del Proyecto sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE/G20.

PARAGUAY
FERRERE

FERRERE

IEMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.ferrere.com
+595 21 318 3000
Dirección: Torres del Paseo, Tower 1 – Lever 24 and 25. Avda. Santa Teresa No. 2106

SOCIOS DE CONTACTO:

Néstor Loizaga
nloizaga@ferrere.com

Erika Bañuelos
ebanuelos@ferrere.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	10 %
Impuesto sobre las ganancias de capital:	N/A
Impuesto sobre dividendos:	8 % o 15 %
Retención fiscal sobre:	
Dividendos:	8 % o 15 %
Regalías:	Impuesto sobre la renta de no residentes 15 % IVA 10 %
Asistencia técnica:	Impuesto sobre la renta de no residentes 15 %. IVA 10 %
Intereses:	Impuesto sobre la renta 15 %; o 4,5 %; IVA 10 %
Otros servicios:	Impuesto sobre la renta 15 %; IVA 10 %
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	5 años
Normas sobre precios de transferencia:	Sí
Reorganizaciones libres de impuestos:	Sí
IVA sobre las ventas:	5 %, 10 %
IVA sobre los servicios:	5 %, 10 %
IVA sobre las importaciones:	5 %, 10 %
Derechos de aduana:	0-35 %
Impuesto sobre el patrimonio (activos):	N/A
Impuesto de timbre (documental):	N/A
Tipos impositivos a nivel local	
Impuesto sobre actividades industriales	Nivel nacional/municipal
Impuesto sobre actividades comerciales	Nivel nacional/municipal
Impuesto sobre las actividades de servicios	Nivel nacional/municipal
Impuesto sobre bienes inmuebles:	0,5-1 %

Impuestos en virtud de tratados:

Países	Intereses	Dividendos	Regalías
Chile	4,5 % y 15 %	10 %	15 %
Uruguay	15%	15 %	15 %
Emiratos Árabes Unidos	4,5 % y 15 %	15 %	15 %
Taiwán	10%	10 %	15 %
Qatar	4,5 % y 15 %	15 %	15 %
España	5 % o 0 %	5 %, 0 % o 10%	5 %

RESUMEN

El sistema tributario en Paraguay está regulado por las disposiciones de la Ley N.º 6.380/2019 (la «Ley Tributaria») y sus decretos reglamentarios.

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

Paraguay recauda impuestos siguiendo el principio de origen. Por lo tanto, salvo algunas excepciones, se deben pagar impuestos sobre los ingresos derivados de actividades realizadas, bienes situados o derechos económicos utilizados en Paraguay, independientemente del domicilio, la residencia o la nacionalidad de quienes participan en las operaciones o del lugar donde se celebran los contratos.

1.1.1. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta de las sociedades

El impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRP) general aplica un tipo impositivo único del 10 % a las entidades constituidas en Paraguay, incluidas las sucursales o establecimientos permanentes de empresas extranjeras.

1.1.2. Base imponible

Este impuesto se paga anualmente sobre los beneficios que las empresas obtienen durante el año anterior. Es decir, sobre la diferencia positiva entre los ingresos y los gastos derivados de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas o de servicios. Los ingresos generados por todas las actividades realizadas por los contribuyentes del IRE fuera de Paraguay se consideran de origen paraguayo y, por lo tanto, están sujetos a impuestos.

Ilustramos el proceso para mayor claridad:

(+) Suma de todos los ingresos

(-) Costos

(=) Ingresos brutos

(-) Total de gastos

(=) Ingresos netos

(+) Gastos no deducibles

(-) Ingresos exentos

(=) Ingresos netos imponibles

(x) Tipo impositivo del impuesto de sociedades (10 %)

(=) Impuesto sobre la renta a pagar

1.1.3. Deducciones

Como regla general, todos los gastos necesarios para obtener y conservar los ingresos imponibles son deducibles a la hora de determinar los ingresos netos, siempre que estén debidamente documentados y se incluyan a precios de mercado.

Además de la regla general, se admiten expresamente, entre otras, las siguientes deducciones:

- Cualquier impuesto y cotización a la seguridad social aplicable a la actividad empresarial, los activos y los bienes involucrados en la generación de ingresos, excepto el impuesto sobre la renta;
- Los gastos de organización;
- Las remuneraciones del personal si se han realizado aportaciones al Instituto de Previsión Social (IPS) o a proveedores de servicios independientes que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de los no residentes;
- Gastos en concepto de intereses y alquileres;
- Pérdidas extraordinarias no cubiertas por seguros;
- Cobranzas incobrables en determinadas condiciones;
- Depreciación;
- La amortización de bienes intangibles, como marcas registradas y patentes.
- Los gastos y pagos realizados en el extranjero cuando sea necesario para obtener ingresos imponibles procedentes de operaciones de exportación e importación.
- Gastos de viaje, dietas y otros pagos similares en efectivo o en especie;
- Donaciones al Estado o a entidades dedicadas al bienestar social o la educación;
- Los gastos y contribuciones pagados al personal para la atención médica, la educación, el desarrollo cultural o la formación.

De acuerdo con las normas de subcapitalización, los pagos de regalías, asistencia técnica e intereses pagados a entidades relacionadas están limitados al 30 % de los ingresos netos antes de deducir estas cantidades.

Los siguientes conceptos, entre otros, no se permiten expresamente como deducciones:

- Sanciones impuestas por infracciones fiscales;
- Las ganancias de cualquier ejercicio fiscal retenidas en la empresa como aumentos de capital o cuentas de reserva.
- Amortización del fondo de comercio;
- Gastos personales del propietario, socios o accionistas.
- Los gastos para obtener ingresos exentos de impuestos;
- El impuesto sobre el valor añadido (en adelante, «IVA»), salvo cuando se vea afectado directa o indirectamente por operaciones no sujetas a impuestos o por el crédito de IVA obtenido para realizar operaciones de exportación que no sean reembolsables.

1.1.4. Depreciación.

El porcentaje de depreciación de los activos fijos será igual y constante, y se determinará por el número de años de vida útil prevista del activo. Es obligatorio determinar el valor residual de los activos —sobre el costo de adquisición—, así como la depreciación, de conformidad con lo dispuesto en el decreto reglamentario de la Ley Tributaria.

La depreciación de cada uno de los activos comenzará a partir del mes siguiente, o del siguiente ejercicio fiscal, a su incorporación al activo fijo de la empresa, o tras la construcción total o parcial en el caso de los edificios, a elección del contribuyente.

Los períodos de vida útil sobre cuya base se aplicará la tasa de amortización anual correspondiente son los siguientes:

Activos fijos

- Bienes muebles: 5 años. El valor residual puede ser del 10 %.
- Transporte terrestre: 5 o 10 años. El valor residual puede ser del 10 % o del 20 %.
- Transporte aéreo: 2 o 20 años. El valor residual puede ser del 10 % o del 20 %.
- Transporte fluvial: 5, 10 o 20 años. El valor residual puede ser del 10 % o del 20 %.
- Bienes inmuebles: 5, 10, 15, 20, 25 o 30 años. El valor residual puede ser del 0, 10 o 20 %.

Activos biológicos

- Animales y ganado: 4 años. El valor residual es del 20 %.
- Plantaciones: 5 o 10 años. El valor residual es del 5 %, 10 % o 20 %.

Bienes intangibles

Los activos intangibles, tales como marcas registradas, patentes y derechos de autor, son amortizables hasta en un plazo de 5 años.

1.1.5. Precios de transferencia

La Ley Tributaria establece normas de precios de transferencia aplicables a las entidades consideradas relacionadas en una transacción, de acuerdo con los nuevos parámetros establecidos. Estas normas entraron en vigor el 1 de enero de 2021.

La Ley Tributaria establece básicamente que se debe observar el principio de plena competencia para determinar si una transacción entre entidades relacionadas se realiza a valor de mercado o no. Para evaluar esto, se introducen los siguientes métodos:

a. Precio comparable no controlado (CUP);
b. Método del precio de reventa (RPM);
c. Método del coste incrementado (CPM);
d. Método de reparto de beneficios (PSM);
e. Método de reparto de beneficios residuales (RPSM);
f. Método del margen neto transaccional (TNMM); y
g. Método del valor de mercado (MMM).

1.1.6. Traspaso de pérdidas fiscales

El traslado de pérdidas ahora está permitido en Paraguay, de conformidad con la Ley Tributaria. Sin embargo, solo las pérdidas fiscales incurridas a partir del año fiscal 2020 pueden compensarse con los ingresos netos de los siguientes años fiscales, con un límite del 20 % de los ingresos netos, durante los siguientes cinco años a partir de los siguientes años fiscales en los que se generaron las pérdidas.

1.1.7. Reorganizaciones libres de impuestos

Las transferencias resultantes de la reorganización de una empresa o de las aportaciones de capital a una empresa no se considerarán imponibles. En estos casos, los créditos fiscales del predecesor se transferirán al sucesor en proporción a los activos netos transferidos en relación con el total de los activos netos del predecesor.

1.1.8. Tratamiento fiscal del arrendamiento

La base imponible de un arrendamiento operativo o financiero es igual a cada uno de los pagos netos devengados, que incluyen tanto la parte de capital como la parte financiera, y todos los demás importes cargados al arrendatario. Las operaciones de lease back se tratan como una venta de bienes.

1.2. Ganancias y pérdidas por cambio de divisas

Las ganancias o pérdidas resultantes de las diferencias de cambio de las transacciones en moneda extranjera se determinan mediante el sistema de revaluación anual de saldos, incluyendo las diferencias aplicables a los pagos o cobros realizados durante el año.

El tipo de cambio de venta se aplicará a los pagos realizados por el contribuyente y el tipo de cambio de compra se aplicará a los cargos realizados por el contribuyente, de acuerdo con los tipos publicados por la autoridad fiscal.

1.3. Pago y presentación de declaraciones de impuestos

El ejercicio fiscal coincide generalmente con el año natural, pero algunos sectores están obligados a utilizar ejercicios fiscales específicos (por ejemplo, las compañías de seguros).

Las empresas deben realizar cuatro pagos anticipados basados en la deuda tributaria del ejercicio fiscal anterior. Se debe presentar una declaración a efectos del impuesto sobre sociedades. En general, la declaración debe presentarse en un plazo de cuatro meses a partir del final del ejercicio fiscal del contribuyente, pero el número de identificación fiscal del contribuyente determina la fecha exacta de vencimiento.

No se permiten las declaraciones consolidadas; cada empresa debe presentar una declaración por separado.

1.4. Sanciones por impuestos no pagados o pagados con retraso

Las sanciones oscilan entre el 4 % y el 14 % del total del impuesto adeudado, más un interés mensual del 1,5 %.

1.5. Impuesto sobre los dividendos Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

Además del 10 % de IRE, los dividendos distribuidos entre los accionistas, ya sean locales o extranjeros, están sujetos a un impuesto de retención sobre la distribución de dividendos y ganancias («IDU», por sus siglas en español) sobre el importe neto acreditado o pagado. Los dividendos remitidos, acreditados o pagados a los accionistas que residen en Paraguay están sujetos a una tasa de retención del 8 %, y los accionistas ubicados en el extranjero están sujetos a una retención del 15 % sobre el importe neto remitido.

Las retenciones del IDU pueden utilizarse como créditos fiscales para compensar la obligación de retención de este impuesto, si el accionista o partícipe que recibe los dividendos es otra persona jurídica.

De lo contrario, la retención de la IDU es un pago final y definitivo de este impuesto para el accionista o partícipe.

Algunas entidades no están obligadas a retener el IDU cuando se distribuyen las ganancias, como las sociedades simples, los fondos mutuos, las cooperativas o las entidades que son contribuyentes de la

versión simplificada del IRE. Sin embargo, los dividendos y beneficios distribuidos por estas entidades serán ingresos imponibles para los beneficiarios que residan en Paraguay; si los beneficiarios son residentes en el extranjero, la entidad que distribuye los beneficios está obligada a retener el impuesto sobre la renta de no residentes («IRN») a un tipo del 15 %.

1.6. Pagos transfronterizos

1.6.1. Retención de impuestos

1.6.1.1. Dividendos

Los dividendos pagados en el extranjero están sujetos a una retención fiscal del 15 % en concepto de IDU o INR, dependiendo de la naturaleza de la entidad que distribuye los beneficios, tal y como se detalla en el punto «1.5».

1.6.1.2. Regalías

Los pagos de regalías están sujetos a una retención del INR, que se aplica al 100 % del pago, lo que da lugar a un tipo efectivo del 15 %.

Además, se debe retener el IVA a un tipo efectivo del 10 %.

1.6.1.3. Servicios y asistencia técnica

La asistencia técnica y otros servicios prestados por los empleados de empresas extranjeras se consideran realizados en el territorio nacional (y, por lo tanto, sujetos a una retención fiscal efectiva del 15 % del INR) cuando dicha asistencia y servicios se utilizan o se aprovechan en Paraguay.

Estos servicios también están sujetos a un IVA del 10 %. La empresa local deberá actuar como agente de retención del INR y del IVA.

1.6.1.4. Intereses de préstamos obtenidos en el extranjero

Cuando la empresa matriz o sus accionistas conceden un préstamo, se aplica un impuesto INR del 15 % sobre el 100 % de los pagos de intereses (es decir, un tipo efectivo del 15 %), más un IVA del 10 %.

1.6.1.5. Servicios digitales

A partir del 1 de enero de 2021, los servicios digitales están sujetos a un IVA del 10 %. A tal efecto, el procesador de pagos paraguayo añade el IVA a la factura del cliente teniendo en cuenta el precio del servicio digital. El IVA se registra de forma discriminatoria en los extractos bancarios de los clientes paraguayos.

Por lo tanto, puede ser utilizado como IVA soportado por los contribuyentes del IVA y como gasto deducible por los clientes en sus liquidaciones del IRP.

En el caso de las transacciones B2C, a partir del 1 de enero de 2022, los proveedores de servicios no residentes deberán proceder a su registro en un plazo de diez días hábiles tras el inicio de sus actividades en el país. Este registro se realiza con o sin un representante en Paraguay. El INR para los servicios digitales se paga mensualmente y se calculará y abonará el decimoquinto día hábil siguiente al mes de cálculo.

Cuando se prestan servicios digitales a contribuyentes del IRP, estos deben retener el importe al pagar a los proveedores de servicios digitales.

Además, los proveedores de servicios digitales no residentes que actúen como intermediarios en servicios de transporte terrestre deben proceder al registro, autoevaluar y pagar el IVA y el INR mensualmente.

1.6.2. Pagos a no residentes

Los pagos realizados a personas físicas no residentes que hayan prestado servicios en Paraguay están sujetos a una retención fiscal efectiva del 10,5 % (15 % de la base imponible del 70 %) sobre el importe bruto. En caso de que el no residente sea la empresa matriz, la retención se aplicará a una tasa efectiva del 15 % del importe bruto (15 % sobre la base imponible del 100 %). Estos servicios también están sujetos a un IVA del 10 %. La empresa local deberá actuar como agente retenedor del IVA.

1.7. Ley 60/90 sobre la promoción de la inversión para el desarrollo económico

1.7.1. Objetivo

El objetivo de la Ley 60/90 es promover la inversión y la reinversión de capital mediante la concesión de beneficios fiscales especiales. Para obtener estas ventajas, el inversor extranjero debe presentar su proyecto de inversión al Ministerio de Industria y Comercio y al Ministerio de Economía y Finanzas. Los beneficios concedidos son irrevocables siempre que los inversores cumplan con las obligaciones establecidas por la Ley.

Los proyectos de inversión se aprueban generalmente en un plazo de 45 días a partir de la fecha de presentación del proyecto.

1.7.2. Formas de inversión

Las inversiones pueden realizarse en:

- Dinero, créditos de proveedores o financiación;
- Bienes de capital, maquinaria, instalaciones industriales, equipo de oficina, equipo eléctrico y electrónico, equipo de transporte, etc.;
- Marcas comerciales de fabricantes y otras formas de transferencia de tecnología; y
- Arrendamiento de bienes de capital, de especial interés para la explotación del transporte fluvial y aéreo.

1.7.3. Incentivos fiscales

Los incentivos fiscales concedidos son los siguientes:

- Exención de impuestos nacionales y municipales sobre la constitución, presentación y registro de empresas.
- Exención total de los derechos de aduana sobre las importaciones de bienes de capital;
- Exención de impuestos sobre remesas de dividendos y beneficios, siempre que el importe de la inversión sea de al menos 13 000 000 USD, con la condición de que la inversión no proceda de un territorio con fiscalidad baja o nula; y
- Exención total del impuesto sobre actos y documentos para el beneficiario en actos, contratos y obligaciones que documenten inversiones.

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

2.1. Aspectos generales

El IVA se aplica a la venta de bienes, la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se prestan en relación de dependencia, y la introducción de bienes en el país. Se gravarán la venta de bienes y la prestación de servicios realizados en el territorio paraguayo y la introducción de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato o del domicilio, residencia o nacionalidad de las partes.

2.1.1. Tipos impositivos

El tipo impositivo estándar es del 10 %, con un tipo reducido del 5 % aplicable al suministro de alimentos básicos, productos farmacéuticos, productos agrícolas en su estado natural, animales de caza y pesca, vivos o muertos, en su estado natural, y la transferencia del derecho de uso de bienes o inmuebles. Las exportaciones están exentas de impuestos. Las exenciones incluyen los productos agrícolas sin procesar, algunos combustibles, las divisas extranjeras, los libros y los periódicos.

2.1.2. Personas físicas y jurídicas sujetas al IVA

Los contribuyentes del IVA son:

- Las personas físicas que prestan servicios personales y alquilan bienes inmuebles.
- Las empresas unipersonales.
- Las sociedades, con o sin personalidad jurídica, y las entidades privadas en general, incluidas las sucursales y establecimientos permanentes de entidades extranjeras.
- Entidades autónomas, corporaciones gubernamentales que se dedican a actividades comerciales, industriales o de servicios.
- Importadores de mercancías a Paraguay.
- Contribuyentes del INR.
- Herencias indivisas.
- Entidades transparentes

2.1.3. Transacciones imponibles

El hecho imponible se produce, en general, cuando se da la primera de las siguientes circunstancias: (i) la entrega de los bienes o la prestación de los servicios; (ii) el cobro total o parcial de los bienes entregados o los servicios prestados; o (iii) el vencimiento del plazo para efectuar el pago de los servicios. Asimismo, la obligación del IVA se producirá en los siguientes casos:

a. En el caso de las importaciones, la obligación tributaria se produce en el momento de la numeración de la declaración de aduana de los bienes en la Aduana.
b. Cuando los servicios se prestan desde el extranjero, la obligación tributaria surge cuando se realizan los pagos por los servicios o cuando se produce cualquier otro método de cancelación, o cuando vence el plazo para realizar los pagos.
c. En el caso de los instrumentos financieros derivados, la obligación tributaria nace cuando vence el plazo para realizar la liquidación.
d. Para el pago de intereses, la obligación tributaria nace cuando se produce el primero de los siguientes hechos: (i) el pago total o parcial; o (ii) el vencimiento del plazo para efectuar el pago de cualquier otro concepto distinto de la amortización del capital.

2.1.4. Base imponible:

Este impuesto se calcula sobre los importes netos facturados por ventas y servicios. La base imponible incluirá en todos los casos el valor de otros impuestos aplicables a la operación, pero excluirá el IVA.

En el caso de las importaciones, la base imponible será el valor en aduana más los derechos de aduana, además de otros impuestos aplicables a la entrega de mercancías, pero excluyendo el IVA.

2.1.5. Créditos del IVA:

El crédito fiscal consistirá en:

- El impuesto incluido en las facturas de compra de bienes o servicios durante el mes anterior.
- El impuesto pagado dentro del mes de la importación de bienes.
- El impuesto incluido en las facturas de compra en caso de ajustes.
- El impuesto incluido en una factura que verifique el concepto de incobrabilidad.
- Los pagos de retención fiscal realizados a beneficiarios residentes en el extranjero por realizar transacciones sujetas a impuestos en Paraguay.

El límite máximo del crédito fiscal: los contribuyentes que apliquen un tipo inferior al 10 % podrán utilizar el 100 % del crédito fiscal hasta el importe agotado del correspondiente débito fiscal. El excedente del crédito fiscal, producido al final del ejercicio fiscal para el impuesto sobre la renta, no se utilizará en las liquidaciones posteriores, ni se solicitará su devolución, convirtiéndose en un coste para el contribuyente. No corresponderá la devolución en caso de cierre o cese de la actividad del contribuyente.

La Autoridad Tributaria devolverá el crédito del IVA de los exportadores y el equivalente incluido en la compra de bienes o servicios aplicados a los bienes exportados, bajo ciertas condiciones. Este beneficio no se aplica a todo tipo de bienes exportados, de conformidad con la Ley Tributaria.

2.2. Beneficios seleccionados del IVA

Entre otras, las siguientes transacciones están exentas del IVA:

Venta de bienes

- Divisas y valores públicos y privados;
- Bienes de una herencia a favor de herederos de legados o donaciones específicas, o herederos de legados o donaciones generales, excluidos los cesionarios;
- Cesión de créditos;
- Revistas, libros y publicaciones de interés educativo, cultural y científico; y
- Bienes de capital producidos por fabricantes nacionales de aplicación directa en el ciclo de producción industrial o agrícola realizados por inversores protegidos por la Ley 60/90.

Servicios

- Intereses de valores públicos y privados;
- Los depósitos en bancos e instituciones financieras reguladas por la Ley n.º 861/96, así como en cooperativas, entidades de ahorro y préstamos hipotecarios y entidades financieras públicas.
- Los realizados por personal permanente o empleado por embajadas, consulados y organizaciones internacionales acreditadas por el gobierno nacional.

Importaciones de

- Bienes cuya venta está exenta del IVA;
- El equipaje de los viajeros;
- Bienes introducidos en el país por miembros del cuerpo diplomático, consular y organizaciones internacionales, acreditados por el gobierno nacional de conformidad con la ley; y
- Bienes de capital directamente aplicables al ciclo de producción industrial o agrícola realizados por inversores protegidos por la Ley 60/90.

2.3. Pago y presentación

La declaración y el pago del IVA deben realizarse mensualmente, y la fecha de vencimiento se determina en función del número de registro del contribuyente.

La deducción del crédito fiscal está condicionada a que este provenga de bienes y servicios afectados directa o indirectamente por las transacciones sujetas al impuesto.

Cuando el crédito fiscal exceda el débito fiscal, dicho exceso podrá utilizarse como tal en la siguiente liquidación fiscal, a partir del mes inmediatamente siguiente, pero sin generar en ningún caso derecho a reembolso.

Si se produce un crédito por la deducción del IVA asimilado a la exportación, este puede devolverse mediante la entrega de certificados de crédito o contra el pago de otros impuestos del exportador.

En el caso de la importación, el IVA se liquidará y pagará en la oficina de aduanas antes de la retirada de las mercancías.

3. Otros impuestos

3.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

De conformidad con lo dispuesto en la Ley Tributaria, el impuesto sobre la renta de las personas físicas («IRP») está en vigor desde el 1 de enero de 2020.

3.1.1. Este impuesto se aplica a las siguientes personas

- Las personas físicas residentes en Paraguay; y
- Las sucesiones indivisas.

El IRP divide la renta imponible en dos categorías, lo que da lugar a dos bases imponibles diferentes: (i) ganancias de capital e ingresos; y (ii) ingresos por servicios personales. Estas categorías tienen diferentes normas de evaluación y los gastos deducibles relacionados con cada tipo de renta imponible pueden utilizarse exclusivamente para compensar los ingresos de esa base imponible.

3.1.2. Base de cálculo

Los gastos deducibles admitidos por la ley y debidamente documentados se restan de los ingresos brutos totales de cada categoría. El resultado de estos últimos es la renta neta de cada base imponible. Los tipos impositivos del IRP varían para cada categoría, como se verá a continuación.

Renta imponible

La renta imponible será la renta de origen paraguayo derivada de las siguientes categorías:

Ingresos por servicios personales

Los ingresos derivados de servicios personales prestados, ya sea como empleado o como contratista independiente, a entidades públicas o privadas, entidades descentralizadas, empresas autónomas o semipúblicas o entidades binacionales.

Ganancias de capital e ingresos

- Los dividendos obtenidos por entidades que no están obligadas a retener el IDU, como las sociedades simples, los fondos de inversión, las cooperativas o los contribuyentes de las versiones simplificadas del IRE.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación ocasional de bienes inmuebles y muebles y de derechos, participaciones o cuotas de capital de sociedades cedidas.
- Intereses, comisiones e ingresos por ahorros.
- Los ingresos que se derivan del rescate de acciones o cuotas de sociedades constituidas en Paraguay, por el valor que exceda el capital efectivamente aportado.

Tasas Servicios personales

Se aplican tasas progresivas a cada segmento de los ingresos netos obtenidos por servicios personales, de la siguiente manera:

Ingresos netos	Tasa impositiva aplicable
Hasta 50 000 000 PYG (7712,89 USD, aproximadamente[1])	8 %
De 50 000 001 a 150 000 000 PYG (aproximadamente 23 138,68 USD)	9
Igual o superior a 150 000 001 PYG (aproximadamente 23 138,68 USD)	10

Ganancias de capital e ingresos

Para las ganancias patrimoniales, se aplica una tasa fija del 8 % sobre los ingresos netos, que se calculan según las normas aplicables a cada tipo de operación.

4. Impuesto sobre bienes inmuebles

Los bienes inmuebles están sujetos a un impuesto anual administrado y recaudado por los municipios donde se encuentran, a una tasa del 1 % (0,5 % para determinados bienes rurales) del valor catastral.

Este valor se incrementará anualmente hasta que coincida con los precios fijados por el mercado según el índice de precios al consumo. Los incrementos no superarán el 15 % anual. En el caso de las propiedades rurales, las mejoras o construcciones no se computarán en la base imponible. Los contribuyentes son los propietarios, cualquiera de los copropietarios en caso de propiedad compartida o los usufructuarios de la tierra.

1 El tipo de cambio es de 1 USD = 6.497 PYG (=).

4.1. Impuesto selectivo sobre el consumo

El impuesto selectivo al consumo se aplica a determinados productos, ya sean importados o producidos localmente. Este impuesto se aplica a la importación de estos bienes y, en el caso de los productos nacionales, a su venta inicial. La exportación o las ventas posteriores de estos productos no estarán sujetas a este impuesto.

Los tipos impositivos se fijan por decreto ejecutivo dentro de los límites establecidos por la ley.

Bienes y tipo impositivo aplicable:

Bienes	Tipo impositivo
Cigarrillos y puros	18 a 24
Tabaco	Del 18 al 24
Refrescos o bebidas con un contenido alcohólico de hasta el 2 %	5
Cerveza	10
Sidras, vinos y licores.	10
Whisky	12
Champán y equivalentes	12
Alcoholes en diferentes formas	10
Gasóleo	50
Perfumes, aguas de tocador y preparados de maquillaje	6 %
Perlas naturales y piedras preciosas en general	6
Relojes de lujo	6
Equipos de aire acondicionado	1
Electrodomésticos	1
Armas y municiones	6
Instrumentos musicales, juguetes, juegos y productos recreativos	1

Los importadores y fabricantes de los productos nacionales sujetos a impuestos serán responsables del pago de este impuesto. En el caso de las importaciones, la base imponible será el valor en aduana más los derechos de aduana y las tasas por servicios. En el caso de los productos fabricados en el país, la base imponible será el precio franco fábrica, sin incluir el IVA ni este impuesto. En el caso del fuelóleo, la base imponible será el precio de venta al público establecido por decreto ejecutivo, excepto en el caso de los artículos no sujetos a control de precios, que estarán sujetos a las normas que rigen las importaciones.

Este impuesto se liquidará mensualmente, excepto en el caso de los combustibles, que se liquidarán semanalmente, de domingo a sábado.

5. Régimen aduanero: aspectos generales

5.1. Derechos de aduana

Todas las mercancías importadas, salvo las expresamente exentas, están sujetas a un derecho de aduana. El tipo máximo de este impuesto es del 30 % sobre el valor imponible de las mercancías, según la clasificación y la clasificación arancelaria de las mismas.

Categorías	Tipos ad valorem
Arancel intrazona (MERCOSUR)	0
Promedio del Arancel Externo Común (AEC) del MERCOSUR	0-35
Lista básica promedio de excepciones	10
Bienes de capital	0-2
Telecomunicaciones y TI	0-2
Lista de excepciones	0-25
Media del sector automovilístico - Intrazona	0-20
Sector automovilístico medio - Extrazone	0-28 %
Sector azucarero	30
Materias primas	0-14

Las importaciones procedentes del MERCOSUR (intrazona), con algunas excepciones, tienen un tipo general del 0 %, y el arancel externo común medio de los países miembros para los productos procedentes de terceros (extrazona) es del 10 % al 18 %. Además de los tipos arancelarios, deben pagarse otros impuestos:

Categorías	Tipos	Observación
Servicios de valoración	0,5	Sobre el valor determinado por la Aduana
IVA (general)	10	Sobre el valor determinado por la Aduana y sobre los derechos de aduana que afecten a la operación, antes de la retirada de las mercancías del área aduanera
IVA (Régimen turístico)	1,5	Se aplica a los productos que se venden a extranjeros no residentes.
Impuesto selectivo sobre el consumo	1-50	Promedio aplicado a las mercancías afectadas sobre el valor en aduana determinado antes de la retirada de las mercancías del territorio aduanero.
Impuesto sobre la renta anticipado	0,4	Sobre el valor determinado por la Aduana

5.2. Base imponible

La base imponible aduanera es el valor CIF o CIP de las mercancías.

5.3. Presentación y pago

Se debe presentar una declaración de aduana y pagar el impuesto correspondiente en efectivo.

5.4. Regímenes aduaneros seleccionados disponibles

5.4.1. Régimen de importación ordinaria

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio paraguayo. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de presentar la declaración de aduana.

5.4.2. Régimen de importación temporal

Este régimen permite la suspensión de derechos e impuestos sobre las importaciones de determinados bienes destinados a un fin específico y un e destinada a la reexportación en un plazo determinado, ya sea sin haber sido sometida a ningún proceso de transformación, reparación o fabricación, o habiéndolo sido. Se requiere autorización previa, y este régimen no podrá exceder los 12 (doce) meses, renovables una sola vez por el mismo plazo. En el caso de los bienes de capital, este régimen no podrá exceder los 3 (tres) años, renovables una sola vez por el mismo plazo.

Independientemente de la presentación de una solicitud de admisión temporal, el importador temporal debe presentar el plan de producción y exportación para su revisión y supervisión por parte de la autoridad competente.

El régimen de maquila, un régimen económico especial creado para promover la inversión extranjera, permite la entrada temporal de bienes, productos y servicios en el país para su ensamblaje, reparación, mejora y fabricación o para su uso en procesos de fabricación, para su posterior exportación tras la incorporación de valor añadido o componentes nacionales.

5.4.3. Régimen de devolución

El régimen de devolución no es aplicable en Paraguay.

5.4.4. Régimen de zona franca

Las empresas que operan en las zonas francas paraguayas están exentas de cualquier impuesto que grava la constitución de sociedades, la remesa de beneficios, el pago de comisiones y honorarios y cualquier otra remuneración por servicios, asistencia técnica, transferencia de tecnología, préstamos y financiación y cualquier otro servicio que se les preste desde terceros países.

Las empresas que se dedican exclusivamente a la exportación están sujetas a un impuesto único denominado «Zona de Libre Comercio», cuya tasa es del 0,5 % de los ingresos brutos totales de esas ventas.

Las importaciones al territorio aduanero procedentes de empresas ubicadas en zonas francas industriales están sujetas a todos los impuestos de importación. Los bienes de capital introducidos en las zonas francas están exentos de todos los impuestos. Las exportaciones de cualquier tipo desde el territorio aduanero de una zona se realizan como si se tratara de exportaciones a terceros países.

6. Impuestos sobre la nómina/contribuciones a la seguridad social

6.1. Contribuciones al fondo de jubilación y salud

La Administración de la Seguridad Social (IPS) es el organismo público rector del sistema de seguridad social, que recauda las cuotas apo rtadas por las empresas y los empleados y mantiene actualizado el registro del historial laboral de cada afiliado.

En general, los ingresos de cualquier fuente, ya sean en dinero o en especie, que reciba un empleado como remuneración por los servicios prestados en el país, están sujetos al impuesto de la Seguridad Social.

El empleador debe aportar una parte de la contribución a la Seguridad Social y el empleado debe aportar la otra parte. Las tasas de contribución respectivas son las siguientes:

- Contribución del empleado: 9,00 % del salario percibido.
- Contribución del empleador: 16,50 % del salario pagado.
- Los pagos se realizan mensualmente.

6.2. Sistema de Seguro de Riesgos Laborales

Las cotizaciones a la Seguridad Social cubren los riesgos de enfermedad no profesional, maternidad, accidentes laborales y enfermedades profesionales, invalidez, vejez y fallecimiento de los trabajadores asalariados en Paraguay.

6.3. Subsidio familiar

Los trabajadores tienen derecho a cobrar un suplemento equivalente al 5 % del salario mínimo mensual legal (aproximadamente 349 dólares estadounidenses[2]) por cada hijo matrimonial, extramatrimonial o adoptado, hasta los 18 años de edad, cuando el trabajador gana menos del 200 % del salario mínimo mensual legal, entre otros requisitos legales.

6.4. Prestaciones

Las prestaciones más importantes son:

a. **13º mes:** también denominado aguinaldo, equivale a 1/12 de los salarios anuales pagados por el empleador durante el año natural por todos los conceptos (salario, horas extras, comisiones, otros ingresos), y debe abonarse antes del 31 de diciembre o, si es anterior, al término de la relación laboral.
b. **Vacaciones anuales pagadas**: los trabajadores tienen derecho a vacaciones anuales después de haber completado un año de trabajo continuo al servicio del mismo empleador. La duración de las vacaciones es la siguiente:
    - Trabajadores con hasta 5 años de servicio: 12 días hábiles consecutivos;
    - Trabajadores con más de 5 y hasta 10 años de servicio: 18 días hábiles consecutivos;
    - Trabajadores con más de 10 años de servicio: 30 días hábiles consecutivos.

En caso de rescisión del contrato sin haber disfrutado de los días de vacaciones acumulados, se les abonará una compensación económica basada en su salario actual.

Las vacaciones pueden acumularse a petición del trabajador durante dos años si ello no perjudica los intereses de la empresa.

2 Tipo de cambio 1 USD = 6,051 Gs.

PERÚ
RUBIO, LEGUÍA, NORMAND

RUBIO LEGUIA NORMAND

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.rubio.pe

51-1-2083000

Dirección: Dos de Mayo Nº 1321, San Isidro, 15073, Lima, Perú

SOCIOS DE CONTACTO:

Luz María Pedraza
mpedraza@rubio.pe

Luisa Godomar
lgodomar@rubio.pe

DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta empresarial	29.5%
Impuesto a la renta sobre dividendos	5%
Impuesto a la renta sobre dividendos fictos pagado por sucursales de sociedades extranjeras	5% sobre la renta neta tributaria
Retención para no residentes sobre:	
Actividades en el país	30%
Intereses	4.99% / 30%
Regalías	30%
Asistencia técnica	15% / 30%
Servicios digitales	30%
Servicios personales independientes	24%
Empleo	30%
Importaciones	N/A
Retención de impuestos en la enajenación de valores. (no residentes)	
Bolsa de Lima	5%
Otros	30%
Plazo de compensación de pérdidas fiscales	4 años o ilimitado hasta el 50% de la renta neta de cada año
Plazo retroactivo de compensación de las pérdidas fiscales	No permitido
Normas sobre precios de transferencia	Ley del Impuesto a la Renta Sigue Directrices de la OCDE
Reorganizaciones societarias libres de impuestos	Fusiones y escisiones entre entidades residentes, bajo determinadas condiciones.
IVA sobre ventas locales	18%
IVA sobre servicios locales /servicios digitales	18%
IVA sobre importaciones tangibles / intangibles	18%
Derechos de Aduana	0%, 6% u 11%, dependiendo de la clasificación arancelaria de las mercancías
Impuesto Temporal a los Activos Netos	0.4 % del valor de los activos totales por encima de PEN 1 millón
Impuesto de Timbre (documentos)	N/A
Impuesto sobre Transacciones Financieras	0.005%
%Impuesto sobre los juegos de azar y las apuestas deportivas en línea	12% de los ingresos mensuales netos de los gastos de mantenimiento de la plataforma
Tipos impositivos locales:	
Impuesto Predial	Progresivo hasta 1%
Impuesto Vehicular	1%
Impuesto de Alcabala sobre transferencias inmobiliarias	3%. Las primeras 10 unidades fiscales están exentas.
Arbitrios municipales	Costo del servicio

Convenios tributarios:

Países	Dividendos[1]	Intereses[2]	Regalías[2]	Servicios generales	Asistencia técnica
Colombia	Tributación exclusiva en el Estado Miembro de la fuente de la renta[3]				
Bolivia	Tributación exclusiva en el Estado Miembro de la fuente de la renta[3]				
Ecuador	Tributación exclusiva en el Estado Miembro de la fuente de la renta[3]				
Chile	10% o 15%	15%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.	
Canadá[4]	10% o 15%	10%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.	
Brasil	10% o 15%	15%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. La asistencia técnica, servicios técnicos, los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías, son calificados como regalías y el tipo impositivo no superará el 10%.	
México[4]	10%	10%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.	
Corea del Sur[4]	10%	10%	10% o 15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. La asistencia técnica es calificada como regalía y el tipo impositivo no superará el 10%.	
Portugal[4]	10% o 15%	10%	10% o 15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. La asistencia técnica relacionada con el uso, el derecho de uso, los derechos de autor y los bienes o la información son calificados como regalías. El tipo impositivo no superará el 10%.	
Suiza [5]	10% o 15%	10%	10% o 15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. La asistencia técnica y los servicios digitales son calificados como regalías y el tipo impositivo no superará el 10%.	

1 El tipo varía en función del porcentaje de participación directa o indirecta del beneficiario en la sociedad pagadora. En Perú, la tasa del impuesto a la renta aplicable a los dividendos es del 5%.

2 Para aplicar la tasa reducida deberá acreditarse la condición de residente del beneficiario efectivo y otras condiciones.

3 En virtud de la Decisión de la Comunidad Andina para evitar la doble imposición internacional. Acta Multilateral N° 578-2004 emitida por la Comisión del Pacto Andino (Decisión 578).

4 El Tratado Fiscal incluye la Cláusula de Nación Más Favorecida (NMF), por lo que se puede solicitar la aplicación las tasas reducidas sobre dividendos e intereses establecidos en tratados fiscales posteriores (actualmente, el Tratado Fiscal con Japón).

5 El Tratado Fiscal con Suiza ha sido renegociado.

Japón	10%	10%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.
Reino Unido[6]	10% o 15%	10%	15%	Tributación en el Estado de residencia, salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.

RESUMEN[7]

1. Impuesto a la renta

1.1. Impuesto a la renta - Aspectos generales

Las sociedades y personas jurídicas domiciliadas o residentes en Perú están sujetas al impuesto sobre sus rentas imponibles de fuente mundial. El impuesto a la renta se aplica a las rentas netas y se determina anualmente por cada ejercicio fiscal.

Las empresas y personas jurídicas no residentes en Perú solo tributan por sus rentas de fuente peruana, conforme a las definiciones de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú.

Las sucursales, agencias y cualquier otro establecimiento permanente de entidades no residentes que se establezcan en Perú están sujetas solo sobre sus rentas de fuente peruana.

El ejercicio fiscal empieza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. No se admite ninguna excepción.

Para efectos contables, los ingresos y gastos se reconocen sobre la base del devengo aplicando las disposiciones de las NIIFs; mientras que para el Impuesto a la Renta hay una definición fiscal de devengo que puede no coincidir con las disposiciones contables.

1.2. Normas de valor de mercado para la transferencia de valores peruanos

Como regla general las transferencias directas de valores peruanos están sujetas al impuesto a la renta.

La renta imponible es la diferencia entre el precio de venta de las acciones o su valor de mercado, el que sea mayor, menos el costo computable de dichas acciones (siempre que haya sido certificado por la Administración Tributaria antes del pago del precio).

El valor de mercado será determinado según lo siguiente:

- Para los valores cotizados en la Bolsa de Valores, la metodología aplicable es el valor de cotización, siempre que dicho valor corresponda a condiciones similares o comparables.
- Si no puede aplicarse la metodología del valor de cotización, se debe utilizar el método del flujo de caja descontado, siguiendo reglas específicas. Si no se puede aplicar dicha metodología, se utilizará el valor patrimonial basado en el último balance cerrado en los 90 días anteriores a la

6 El Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Reino Unido se firmó el 20 de marzo de 2025, sin embargo, está pendiente su ratificación para que entre en vigor en ambos Estados.

7 Tenga en cuenta que esta sección pretende ser un resumen meramente informativo de las principales disposiciones fiscales peruanas. No incluye ni pretende proporcionar ningún tipo de asesoramiento jurídico.

transferencia o el valor de tasación establecido en los seis meses anteriores a la transferencia de las acciones.

Para las transferencias entre partes relacionadas económicamente o con un residente en un paraíso fiscal o en jurisdicciones «no cooperativas» o con entidades cuyos ingresos o beneficios estén sujetos a un régimen fiscal preferencial, el análisis del valor de mercado debe efectuarse aplicando las normas peruanas sobre precios de transferencia, lo cual deberá estar documentado preferentemente en un reporte local de precios de transferencia.

1.3. Deducciones de gastos

Como regla general, todos los costos y gastos son deducibles de impuesto siempre que sean necesarios para generar ingresos gravados o para mantener su fuente productora. Los costes o gastos relacionados con ingresos exentos no son deducibles. Algunos costes y gastos tienen limites cualitativos y/o cuantitativos (por ejemplo, los intereses, gastos de vehículos, honorarios de directores, gastos de viaje, atenciones al personal, etc.) o prohibidos (por ejemplo, gastos sin factura, gastos personales, liberalidades, gastos derivados de transacciones con empresas residentes en paraísos fiscales, entre otros).

Los gastos de organización, los gastos iniciales previos al inicio de la actividad, los gastos previos al inicio de la actividad derivados de la expansión del negocio de una empresa y los intereses devengados durante el período previo al inicio de la actividad pueden deducirse, a elección del contribuyente, en el primer ejercicio fiscal, o pueden amortizarse proporcionalmente en un plazo máximo de 10 años.

Es necesario utilizar determinados «medios de pago bancarizados» para la deducción de costos o gastos superiores a aproximadamente PEN 2000 o USD 500, incluidos depósitos, transferencias de fondos, órdenes de pago, transferencias electrónicas, tarjetas de débito o crédito emitidas en Perú y cheques no negociables (o equivalentes) emitidos de conformidad con la legislación peruana y otros «medios de pago» comercialmente permitidos en el comercio internacional con entidades no residentes. No utilizar estos métodos de pago también conlleva a que el IVA asociado a dicha transacción no pueda utilizarse como crédito fiscal.

1.4. Dividendos y otras distribuciones de utilidades.

Los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades realizada por una persona jurídica domiciliada se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, cuando su perceptor sea una persona jurídica no domiciliada o una persona natural.

Para ello se consideran dividendos a:

- La distribución de utilidades realizada por los accionistas.
- La distribución del mayor valor atribuido por la revaluación de activos, excepto en la emisión de acciones o participaciones representativas del capital.
- La reducción de capital hasta por el importe de las utilidades, excedentes de revaluación, ajustes por reexpresión, primas y/o reservas de libre disposición.
- La diferencia entre el valor nominal más las primas de las acciones y el importe pagado a los accionistas en caso de una reducción de capital.
- Cualquier crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición otorgado a los accionistas excepto cuando el otorgante sea una empresa financiera.

También se consideran dividendos los importes atribuidos en un contrato de asociación en participación.

En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, la Ley del Impuesto a la Renta contempla una ficción legal de considerar que la sucursal distribuye utilidades en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. El monto distribuible es la renta neta tributaria declarada en el ejercicio, excluyendo ingresos exonerados y el Impuesto a la Renta pagado. La jurisprudencia tributaria considera que las pérdidas tributarias acumuladas no pueden ser aplicadas para determinar la renta neta distribuible.

1.5. Precios de transferencia

Aunque Perú aún no es miembro de la OCDE, las normas locales sobre precios de transferencia se basan en el principio de plena competencia y siguen las guías de interpretación de la OCDE.

Las normas peruanas sobre precios de transferencia se aplican tanto a las transacciones realizadas con partes vinculadas extranjeras y nacionales como a todas las transacciones realizadas con residentes en paraísos fiscales.

A partir de 2019, estas normas también se aplican a las transacciones realizadas con residentes ubicados en jurisdicciones no cooperantes y con entidades cuyos ingresos o beneficios están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

Pueden surgir obligaciones formales en materia de precios de transferencia en función del importe de los ingresos anuales en el ejercicio fiscal y de las transacciones anuales con partes vinculadas, paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperantes y/o entidades sujetas a regímenes fiscales preferenciales (reporte local, reporte maestro y reporte país por país).

1.6. Deducción de intereses

La deducción de los intereses de la financiación tiene un límite máximo anual que no puede exceder del 30% del EBITDA tributario de la empresa del ejercicio fiscal anterior.

El EBITDA tributario es la renta neta después de compensar las pérdidas tributarias acumuladas, más los intereses netos, la depreciación y la amortización deducible.

Los contribuyentes que no tengan renta neta o tengan pérdidas tributarias iguales o superiores a su renta neta, el EBITDA será la suma de los intereses netos, la depreciación y la amortización deducible.

Los intereses no deducibles por superar el límite anual podrán aplicarlo en los cuatro ejercicios fiscales siguientes.

Hay una lista de supuestos excluidos de este límite, entre otros, los contribuyentes con ingresos menores a 10 Unidades Impositivas (aprox. PEN 10 millones), los contribuyentes que desarrollen proyectos de infraestructura pública y los intereses de endeudamientos 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 de Asociación Pública Privada.

1.7. Acuerdos de estabilidad

Las empresas y los inversores nacionales y extranjeros pueden celebrar acuerdos de estabilidad jurídica y de estabilidad impositiva con el Gobierno, siempre que cumplan los requisitos legales.

El régimen de estabilidad jurídica otorga, durante un período mínimo de 10 años, las siguientes garantías:

i. Estabilidad del régimen del Impuesto sobre la Renta. A la tasa impositiva estabilizada se agrega dos puntos adicionales (29.5% + 2%);
ii. Libre disposición de divisas y conversión de moneda.
iii. Libre remesa de utilidades y capital.
iv. No discriminación.
v. Estabilidad del régimen de contratación de trabajadores.
vi. Recurrir al arbitraje nacional o internacional, según lo pactado.

El régimen de estabilidad impositiva en el sector de hidrocarburos y del sector minería garantizan principalmente:

i. Estabilidad de los impuestos directos. En el Impuesto a la Renta, a la tasa impositiva se agrega dos puntos adicionales (29.5% + 2%).
ii. Estabilidad de los regímenes de exportación.
iii. Estabilidad de regímenes de devoluciones de impuestos, admisión temporal y similares.
iv. Estabilidad administrativa para los convenios del sector minero.
v. No discriminación cambiaria.

1.8. Tratados bilaterales de inversión

Perú ha firmado numerosos tratados bilaterales de inversión (TBI) que establecen protecciones y normas de conducta sustanciales para las inversiones cubiertas, tales como trato nacional, trato de nación más favorecida, trato justo y equitativo, protección contra la expropiación y libre transferencia de recursos, con plena protección y seguridad. Los TBI permiten a los inversores recurrir al arbitraje internacional para resolver controversias.

2. Impuesto sobre el valor agregado (IVA)

2.1. Aspectos generales

2.1.1. Tipos impositivos

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto al valor agregado (IVA). La tasa impositiva general es del 18 %.

2.1.2. Transacciones afectas

Las siguientes transacciones están afectas al IGV:

i. Venta de bienes dentro del país;
ii. Servicios prestados dentro del Perú;
iii. Servicios prestados por no residentes y utilizados económicamente por un residente B2B, así como los servicios digitales a través del internet consumidos por consumidores B2C;
iv. Contratos de construcción en el país; y
v. Primera venta de bienes inmuebles realizada por parte del constructor.
vi. Importación de bienes, incluyendo la importación de bienes intangibles adquiridos a través del internet por consumidores B2C.

Hay bienes y servicios exentos, como los bienes básicos, los productos agrícolas y pesqueros, los servicios profesionales individuales, los servicios financieros y el transporte de pasajeros.

2.1.3. Sistema de débito/crédito fiscal

El IGV pagado por la compra de bienes y servicios (IGV crédito fiscal) puede deducirse del IGV cobrado por las transacciones imponibles (IGV débito fiscal). El IGV Crédito Fiscal que no se compense en un mes determinado puede trasladarse sin limitación alguna. No hay reembolsos de crédito fiscal no aplicado, salvo en el régimen de exportadores y el régimen de recuperación anticipada del IGV.

2.1.4. Base imponible

Todo lo que se reciba como contraprestación por el suministro de bienes o la prestación de servicios se considerará base imponible a efectos del IGV.

2.1.5. Pago y presentación

El impuesto debe autoliquidarse mensualmente.

2.1.6. Bienes y servicios sujetos a tasa cero.

Las exportaciones de bienes y servicios a ser consumidos en el exterior están gravadas a tasa cero.

El IGV pagado por las compras realizadas para producir bienes destinados a la exportación puede recuperarse a través del saldo a favor del exportador, el cual puede aplicarse al pago del IGV, Impuesto a la renta, otras deudas tributarias y/o solicitarse en devolución a la Administración Tributaria.

2.1.7. Régimen de Recuperación Anticipada del IGV

Las empresas en fase preoperativa pueden acogerse al Régimen de Recuperación Anticipada del IGV. Para ello, las empresas deberán:

i. Celebrar un acuerdo de inversión con el Gobierno peruano para proyectos con un costo mínimo de inversión de 5 millones de dólares estadounidenses; y
ii. Tener al menos dos años de etapa preoperativa.

3. Impuestos sobre la nómina/Contribuciones sociales

3.1. Impuesto a la renta

Los ingresos obtenidos por trabajos personales realizados en el territorio peruano están gravados (salarios, bonificaciones, subsidios de vivienda y escolaridad y, en general, cualquier pago en efectivo o en especie).

La tasa impositiva y la base de cálculo dependen de si una persona natural es residente o no residente fiscal.

Los no residentes se considerarán residentes tras 183 días de permanencia en Perú en un período de 12 meses. Cualquier cambio de estatus que se produzca durante un año entrará en vigor a partir del primer día del año siguiente.

Empleados residentes		Tramos de ingresos del trabajo	Tipo impositivo
De	Hasta	**PEN**	**%**
0	5 UIT	26,750	8
5 UIT	20 UIT	80,250	14
20 UIT	35 UIT	80,250	17
35 UIT	45 UIT	53,500	20
45 UIT	Exceso		30

Empleados no residentes	Ingresos del trabajo	30

Los empleados residentes pueden deducir de sus ingresos anuales por empleo una cantidad equivalente a 7 unidades impositivas (USD 11,000) y gastos personales específicos (servicios profesionales independientes, alquiler de vivienda, consumo en hoteles y restaurantes) sujetos a límites anuales.

Los trabajadores no residentes tributan por sus ingresos del trabajo de fuente peruana, sin deducción alguna.

3.2. Contribuciones para la jubilación

El empleado puede elegir entre un fondo de pensiones privado (AFP) o un fondo de pensiones público (ONP). En el primer caso, el empleado debe aportar aproximadamente el 13% de su salario, dependiendo de la AFP correspondiente. En el ONP, los empleados deben aportar un 13%. El empleador es responsable de retener la contribución correspondiente del empleado mensualmente.

3.3. Contribuciones a la salud

El 9% del total de la nómina será abonado por el empleador al Sistema Nacional de Salud (ESSALUD). Además, los empleadores pueden contratar coberturas adicionales con empresas privadas de salud (EPS). En este caso, los empleadores pueden utilizar parte de las cuotas pagadas a las EPS como crédito para la contribución al ESSALUD, pero sin exceder el 25 % de la misma.

3.4. Sistema de Seguro Complementario de Riesgos Laborales

El empleador debe proporcionar una cobertura de seguro a sus empleados que realicen actividades que impliquen un nivel de riesgo significativo.

3.5. Otras prestaciones legales

Durante la relación laboral, los empleados tienen derecho a las siguientes prestaciones:

a. **Salario:** Un pago mínimo mensual de aproximadamente 335 dólares estadounidenses (PEN 1,130).
b. **Bonificaciones legales:** Gratificaciones legales que se pagan en julio y diciembre, cada una de ellas equivalente a un salario mensual.
c. **Compensación por tiempo de servicio (CTS):** El empleador debe depositar en una cuenta bancaria elegida por el empleado una cantidad equivalente a un salario mensual por año. Esta cantidad debe pagarse en mayo y noviembre.

d. **Subsidio familiar:** Se pagará mensualmente a los empleados con hijos menores de 18 años y será equivalente a aproximadamente 35 dólares estadounidenses (el 10% del salario mínimo legal).
e. **Participación en las utilidades:** Los empleados tienen derecho a participar en las utilidades de la empresa mediante la distribución de un porcentaje de la renta neta imponible antes del impuesto a la renta. El porcentaje de distribución varía entre el 5% y 10%, dependiendo de la actividad principal de la empresa.
f. **Vacaciones:** Los empleados que trabajan más de 4 horas al día para el mismo empleador tienen derecho a 30 días naturales de vacaciones pagadas por cada año completo de servicio.

La normativa peruana permite negociar una remuneración integral anual que sustituya a todas las prestaciones mencionadas.

3.6. Contratos de trabajo

Los contratos de trabajo pueden celebrarse por tiempo indefinido, por tiempo determinado y a tiempo parcial. Los contratos por tiempo determinado pueden celebrarse cuando lo exijan las necesidades del mercado o el aumento de las actividades productivas de la empresa, así como cuando lo exija el carácter temporal u ocasional de los servicios que se presten o del trabajo que se realice. Estos contratos deben formalizarse por escrito y presentarse ante la Autoridad Administrativa Laboral.

Los contratos de personal extranjero están limitados a un máximo de 20% del número total de trabajadores y la remuneración no debe superar el 30% del coste total de la nómina. Estos contratos deben celebrarse por escrito y por un plazo determinado. Hay casos específicos en que puede excluirse de las limitaciones mencionadas, entre otros, casos de personal profesional o técnico especializado, los directores y gerentes de una nueva empresa o en caso de reorganización empresarial.

3.7. Rescisión del contrato de trabajo

Los despidos en Perú solo pueden asociarse a causas justificadas, expresamente establecidas en la ley.

Si el empleador realiza un despido injustificado, el empleado puede presentar una reclamación para ser contratado de nuevo en la empresa u obtener una indemnización, que en el caso de los empleados sin contrato de duración determinada equivale a una remuneración y media por cada año de servicio, o en el caso de los empleados con contrato de duración determinada, dicha indemnización podría ascender a una remuneración mensual y media por cada año de servicio trabajado hasta la fecha de vencimiento del contrato. En cualquier caso, dicha indemnización no podrá exceder de doce remuneraciones mensuales.

URUGUAY
FERRERE

FERRERE

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.ferrere.com
+598 (2) 900 1000
Dirección: Juncal 1392, Montevideo, Uruguay

SOCIOS DE CONTACTO:

Gianni Gutiérrez
ggutierrez@ferrere.com

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional:	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	25 %
Impuesto sobre las ganancias de capital:	25
Impuesto sobre dividendos:	0 %
Retención fiscal sobre:	
Dividendos	7
Intereses:	12 % / 25
Regalías:	12 % / 25 %
Asistencia técnica:	12 % / 25 %
Servicios técnicos:	12 % / 25 %
Otros servicios:	12 % / 25 %
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	5 años
Plazo de retroactividad de las pérdidas fiscales:	0 años
Normas sobre precios de transferencia:	Similares a las de la OCDE
Reorganizaciones libres de impuestos:	Depende de la forma elegida[1]
IVA sobre las ventas:	22 %
IVA sobre los servicios:	22 %
IVA sobre las importaciones:	22 %
Aranceles aduaneros:	0-35 %
Impuesto sobre el patrimonio neto (activos):	1,5 %

Impuestos según tratados:

País	Intereses	Dividendos	Regalías	Servicios técnicos
Alemania	No excederá del 10 %	No excederá el 15 %	No excederá el 10 %	Sin retención
Hungría	No deberá exceder el 15 %.	No deberá exceder el 15 %.	No superará el 15 %.	No superará el 10 %
España	No superará el 10 %.	No superará el 5 %.	No superará el 10 %.	Sin retención
México	No excederá el 10 %	No excederá el 5 %	No excederá el 10 %	Sin retención
Suiza	No superará el 10 %	No superará el 15 %	No superará el 10 %	Sin retención

1 Consulte el apartado 1.1.9.

Ecuador	No excederá el 15 %	No excederá el 15 %.	No excederá el 15 %	Sin retención
Liechtenstein	No superará el 10 %	No superará el 10 %.	No superará el 10 %	Sin retención
Malta	No superará el 10 %	No superará el 15 %.	No superará	Sin retención
Portugal	No superará el 10 %	No superará el 10 %.	No excederá el 10 %	Sin retención
Rumanía	No superará el 10 %	No superará el 10 %.	No superará el 10 %	Sin retención
Finlandia	No superará el 10 %	No superará el 15 %.	No superará el 10 %	Sin retención
Corea	No superará el 10 %.	No superará el 15 %.	No excederá el 10 %	Sin retención
India	No superará el 10 %.	No superará el 5 %.	No excederá el 10 %.	No superará el 10 %
Emiratos Árabes Unidos	No superará el 10 %.	No superará el 7 %.	No superará el 10 %.	No superará el 10 %.
Reino Unido	No superará el 10 %.	No superará el 15 %.	No superará el 10 %.	Sin retención
Vietnam	No superará el 10 %	No superará el 10 %.	No superará el 10 %	No superará el 10 %
Bélgica	No superará el 10 %.	No superará el 15 %.	No superará el 10 %.	Sin retención
Luxemburgo	No superará el 10 %	No superará el 15 %.	No superará el 10 %	Sin retención
Singapur	No superará el 10 %.	No superará el 10 %.	No excederá el 10 %	Sin retención
Chile	No excederá el 15 %	No excederá el 15 %.	No excederá el 10 %.	No excederá el 10 %
Paraguay	No excederá el 15 %.	No excederá el 15 %.	No superará el 15 %.	No excederá el 15 %.
Italia	No superará el 10 %.	No superará el 15 %.	No superará el 10 %.	Sin retención

RESUMEN

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

Uruguay recauda impuestos siguiendo el criterio de la fuente : las inversiones ubicadas y las actividades realizadas fuera del territorio uruguayo no están sujetas a impuestos. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2011 existe una ampliación del criterio de la fuente y algunas inversiones ubicadas fuera del territorio uruguayo de residentes fiscales uruguayos están sujetas a impuestos.

De conformidad con la Ley 20.095, para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023, determinados ingresos obtenidos por una entidad contribuyente que forme parte de un grupo multinacional se considerarán de origen uruguayo, si la entidad es «no calificada». De conformidad con lo dispuesto en la ley, un grupo multinacional comprende un conjunto de dos o más entidades relacionadas, residentes en diferentes jurisdicciones. Las entidades se considerarán «entidades relacionadas» cuando:

a. La entidad esté incluida en los estados financieros consolidados del grupo, o hubiera sido apropiado incluirla si la entidad estuviera obligada a preparar dichos estados; o debiera incluirse en ellos si las participaciones en el capital de dicha entidad se negociaran en un mercado bursátil público, o
b. Configurando las hipótesis de inclusión establecidas en el párrafo anterior, se excluye de los estados financieros consolidados del grupo únicamente por razones de tamaño o relevancia.

Los ingresos obtenidos por una entidad que forma parte de un grupo multinacional que la Ley 20.095 considera de origen uruguayo —y, por lo tanto, gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)— son los siguientes:

- Las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual relacionados con patentes o software registrado, vendidos o utilizados económicamente fuera de Uruguay, en la parte que no corresponda a ingresos calificados. Cuando las rentas estén exentas por otras disposiciones, se considerarán íntegramente de origen uruguayo.
- Las siguientesrentas , que provienen de bienes ubicados o derechos utilizados económicamente fuera de Uruguay, siempre que sean obtenidos por una entidad que forme parte de un grupo multinacional considerado «no calificado»:
    a. Rendimientos de capital inmobiliario;
    b. Dividendos;
    c. Intereses;
    d. Regalías;
    e. Otros rendimientos del capital mobiliario;
    f. Incrementos patrimoniales originados en cualquier acto jurídico que importe un título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, de los activos susceptibles de generar los rendimientos anteriores;
    g. Cualquier otro incremento patrimonial derivado de los activos susceptibles de generar los rendimientos incluidos en los incisos a. a e. Los ingresos derivados de la enajenación o uso económico fuera del territorio nacional de marcas registradas se considerarán de origen uruguayo en todos los casos.

La Ley 20.095 considera que determinados ingresos obtenidos en el extranjero por una entidad contribuyente que forma parte de un grupo multinacional son de origen uruguayo, si se considera «no calificada». Por el contrario, si una entidad contribuyente que forma parte de un grupo multinacional es «calificada», estos ingresos seguirán considerándose de origen extranjero y, por lo tanto, no estarán sujetos al IRAE. Una entidad es «calificada» si tiene sustancia económica adecuada durante el ejercicio fiscal. La Ley 20.095 establece que se considera que una entidad tiene sustancia económica adecuada si, con respecto a cada activo que genera ingresos potencialmente incluidos, cumple simultáneamente las siguientes condiciones:

a. Emplea recursos humanos según su número, calificación y remuneración para gestionar los activos de inversión, y cuenta con instalaciones adecuadas para el desarrollo de esta actividad en Uruguay;
b. Toma las decisiones estratégicas necesarias y asume los riesgos en Uruguay;
c. Incurre en los gastos y costos apropiados en relación con la adquisición tenencia o enajenación, según sea el caso.

A los efectos de lo dispuesto en los apartados a) y b), se entenderá que la entidad tiene una sustancia económica adecuada incluso cuando la actividad sea realizada por terceros contratados a tal efecto en Uruguay y bajo la supervisión adecuada de la entidad mencionada, lo que permite la externalización.

En relación con el literal a), se considera que existe sustancia adecuada cuando la mayoría de los recursos humanos de la entidad se encuentran en Uruguay y están adecuadamente calificados para desarrollar las actividades que generan los ingresos correspondientes, o cuando la empresa cuenta con un director que es residente fiscal en Uruguay y tiene las calificaciones adecuadas para administrar los activos de inversión.

A su vez, para las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de participaciones en otras entidades (sociedades holding en las que la participación en el capital de las filiales represente más del 75 % del total de los activos), o la adquisición y mantenimiento de bienes inmuebles, solo se les exigirá el cumplimiento de la condición contenida en la letra a).

1.1.1. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Se aplica un impuesto anual del 25 % a las rentas netas generadas por actividades industriales o comerciales de origen uruguayo, así como a los ingresos procedentes de actividades agropecuarias.

1.1.2. Base imponible

El impuesto grava las ganancias o ingresos netos de cualquier actividad económica de cualquier naturaleza (Impuesto sobre la Renta de las Actividades Económicas - IRAE). Se considerarán de origen uruguayo las rentas provenientes de actividades realizadas, bienes situados o derechos ejercidos económicamente en la República, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes en las transacciones y del lugar donde se celebren los negocios legales. El monto imponible se determina por el ingreso neto, estimado de acuerdo con la normativa fiscal, que en la práctica suele ser similar a las normas contables, con la adición de limitaciones específicas en cuanto a la deducción de determinados gastos.

A continuación, ilustramos este proceso de evaluación para mayor claridad:

[+] Ingresos netos

[–] Ingresos exentos de impuestos (ingresos no incluidos, ingresos de origen extranjero, ingresos exentos de impuestos).

[+] Gastos para obtener ingresos exentos de impuestos

[+/–] Ajuste por inflación[2]

[–] Pérdidas fiscales de años anteriores

[–] Canalización del ahorro[3]

[–] Exención fiscal por inversiones[4]

[=] Renta neta imponible

[*] 25 % de impuesto de sociedades

[=] Impuesto sobre la renta a pagar

2 El ajuste por inflación se calcula sobre la base de los balances al comienzo del ejercicio financiero.

3 El Poder Ejecutivo podrá determinar que las personas físicas o jurídicas que realicen actividades industriales consideradas de interés nacional y que realicen aportaciones de capital puedan deducir de sus impuestos una parte de sus inversiones (dentro de un límite máximo establecido por la ley).

4 Se exime del impuesto un importe máximo del 40 % de los ingresos destinados a la adquisición de determinados activos o a la realización de algunas mejoras a partir de la inversión realizada durante el ejercicio financiero.

1.1.3. Renta mínima imponible

Los ingresos obtenidos por los contribuyentes cuyos ingresos anuales no superen una determinada cantidad mínima establecida por el Poder Ejecutivo estarán exentos de abonar el impuesto. No obstante, el Poder Ejecutivo podrá establecer un número mínimo de personas a cargo o cualquier otro índice para determinar la existencia de una capacidad económica reducida que pueda justificar dicha exención.

Estos contribuyentes pagarán impuestos sobre una base teórica.

No se incluyen en la exención mencionada anteriormente:

- Transportistas profesionales de mercancías por tierra, ópticos y aquellos cuya actividad exclusiva sea la venta de libros;
- Aquellos cuyos ingresos provienen de actividades agropecuarias ;
- Aquellos que han decidido tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Actividades Económicas; y
- Aquellos cuyos ingresos no proceden de operaciones comerciales.

1.1.4. Deducciones

Como regla general, todos los gastos necesarios para obtener y conservar los ingresos imponibles son deducibles a la hora de determinar los ingresos netos, siempre que estén debidamente documentados.

En aplicación de la denominada «regla del candado», los únicos gastos que pueden deducirse son aquellos que constituyen para la otra parte (residente o no residente) rentas gravadas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas o jurídicas, y en la proporción resultante de aplicar al gasto la relación entre el tipo máximo aplicable a los ingresos de la otra parte y el 25 % correspondiente al tipo del IRAE.

Ciertos gastos no están sujetos a esta regla de proporcionalidad.

Los siguientes conceptos no se permiten expresamente como deducciones de gastos:

- Gastos para obtener ingresos exentos de impuestos;
- Gastos personales de propietarios, socios, accionistas o familiares;
- Pérdidas derivadas de operaciones ilegales;
- Las sanciones impuestas por infracciones fiscales;
- Los importes retiradas por los titulares de las empresas unipersonales que puedan considerarse distribuciones deutilidades ;
- Utilidades del ejercicio acreditados al aumento de capital o a las reservas;
- Impuesto sobre las Rentas de las Actividades Económicas, el impuesto Adicional del IRAE específico sobre la minería a gran escala y provisiones por elImpuesto al Patrimonio ;
- Amortización de llaves ;
- Los importes pagados en concepto de arrendamientos, subarrendamientos y contratos de crédito por el uso de inmuebles; si no se ha previsto en el contrato respectivo que los importes correspondientes acordados en dinero se acrediten en una cuenta en una institución financiera intermediaria o no se haya hecho efectivo a través de esta modalidad; y
- Los montos pagados por fletes y honorarios por servicios prestados por profesionales independientes, si no se han hecho efectivos mediante pago electrónico o mediante acreditación en una cuenta en instituciones financieras intermediarias o mediante instrumento de dinero electrónico.

1.1.5. Depreciación

Se debe aplicar el método lineal. Sin embargo, la autoridad fiscal puede autorizar un método alternativo.

Los activos intangibles adquiridos, tales como marcas registradas, patentes y derechos de autor, son amortizables de forma lineal durante cinco años si representan una inversión real y se identifica a los vendedores. Los bienes de capital que no sean bienes inmuebles se deprecian de forma lineal teniendo en cuenta la vida útil restante estimada de dichos activos. Las tasas de amortización permitidas son del 2 % anual para las propiedades urbanas y suburbanas, del 3 % anual para las propiedades rurales y de hasta el 10 % anual para los vehículos nuevos.

1.1.6. Precios de transferencia

Uruguay ha desarrollado normas sobre precios de transferencia en la Ley n.º 18.083.

Las normas sobre precios de transferencia son aplicables a:

i. las transacciones con empresas relacionadas, y
ii. transacciones con terceros ubicados en paraísos fiscales. El Poder Ejecutivo delegó en la Dirección General de Impuestos (DGI) la creación de una lista de jurisdicciones consideradas paraísos fiscales a los efectos de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. La última lista fue publicada mediante la Resolución DGI N.º 3034/2024.

Si bien algunos aspectos difieren de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, las normas reflejan en general dichas directrices, que pueden utilizarse como referencia y precedente relevante a la hora de interpretar las normas uruguayas.

Las normas adoptan los cinco métodos sugeridos por las directrices de la OCDE:

- El método del precio comparable no controlado;
- El método del precio de reventa;
- El método del coste incrementado;
- El método de reparto de beneficios; y
- El método del margen neto transaccional.

Las normas no establecen un orden preferencial para la aplicación de los métodos, sino que solo indican que se debe elegir el método «más adecuado». El análisis puede incluir la situación de la empresa local, así como la de la entidad extranjera. Además, para algunas operaciones de importación y exportación de materias primas, el precio de transferencia debe ajustarse a la cotización de la materia prima en un mercado transparente reconocido internacionalmente en la fecha de ejecución del contrato, siempre que el ajuste genere una base imponible más elevada a efectos del impuesto sobre la renta.

Además, la Ley n.º 19.484 establece la obligación anual para los contribuyentes del IRAE, que formen parte de un grupo multinacional de gran dimensión económica, de presentar un «Informe maestro» y un «Informe país por país».

1.1.7. Ajustes por inflación

Se utiliza como ajuste fiscal en el cálculo de la base imponible. Se calcula a partir del balance al inicio del ejercicio financiero con el fin de reflejar las variaciones monetarias, calculadas utilizando el aumento o la disminución del índice de precios al por mayor entre el año anterior y el año en curso.

Este cálculo se realiza aplicando el porcentaje de variación del índice de precios entre los meses comprendidos entre el final del ejercicio financiero anterior y el mes actual que se está calculando,

teniendo en cuenta las diferencias entre:

a. El valor de los activos ajustados a efectos fiscales menos los bienes afectados para obtener rentas no gravadas, activos fijos y ganado.
b. El importe de los pasivos al inicio del ejercicio compuesto por deudas en efectivo o en especie, reservas y pasivos temporales.

En caso de que dicho resultado sea positivo, se calcularán las pérdidas fiscales por inflación; en caso contrario, se calcularán los beneficios por el mismo concepto.

Este ajuste solo se realizará en aquellos ejercicios en los que la variación porcentual del Índice de Precios al Consumo (IPC) acumulada en los treinta y seis meses anteriores a la fecha de cierre supere el 100 %.

1.1.8. Pérdidas fiscales Traspaso / Retroactividad

Un contribuyente uruguayo puede trasladar las pérdidas fiscales que pueden deducirse como gasto de la renta bruta imponible de los cinco ejercicios siguientes (véase 1.1.2). No existe la posibilidad de trasladarlas a ejercicios anteriores.

Por lo tanto, la renta imponible depurará/apartará las pérdidas fiscales de años anteriores ya calculadas. Las pérdidas fiscales se ajustarán para cada año, utilizando el índice de precios al por mayor entre el momento en que se produjeron las pérdidas y la fecha del ejercicio fiscal que estamos calculando. En resumen, una deducción por pérdidas fiscales no puede generar más pérdidas fiscales.

Las pérdidas fiscales no pueden transferirse a otros contribuyentes (ni siquiera a los accionistas), salvo en los casos de reorganizaciones. En el caso de fusiones, a veces las pérdidas fiscales son transferibles a la entidad nueva o sobreviviente bajo ciertas condiciones.

En todos los casos, se aplican ajustes por inflación para actualizar los importes de las pérdidas fiscales y que la deducción se calcula sobre los importes ajustados.

1.1.9. Reorganizaciones societarias libres de impuestos

Las operaciones de adquisición o fusión pueden estar sujetas al impuesto sobre las Rentas de Actividades Económicas(IRAE) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pero la tributación dependerá de la forma en que se realicen dichas operaciones. La reorganización de empresas (fusiones, adquisiciones o escisiones) solo puede estar exenta del IRAE por decreto del Poder Ejecutivo, tal y como establece la Ley 16.906.

En caso de venta de una sociedad anónima, para el vendedor, el exceso del precio recibido, o el valor de las acciones recibidas en caso de fusión, sobre el valor fiscal de los activos netos transferidos (activos menos pasivos) se considera renta imponible. Para el comprador, este exceso se considera fondo de comercio, que no puede amortizarse, ni siquiera en caso de fusión.

Una adquisición o fusión siempre puede verse afectada de una manera más eficaz desde el punto de vista fiscal mediante la transferencia de las acciones o las cuotas de capital. En caso de adquisición mediante transferencia de activos, o activos y pasivos, el derecho comercial uruguayo establece determinados procedimientos para proteger al comprador del riesgo de pasivos contingentes. En caso de intercambio de acciones o cuotas de capital, no se puede obtener esta protección.

En el caso de una sucursal de una empresa extranjera, dado que no se trata de una entidad uruguaya, la transferencia solo puede realizarse mediante la transferencia de sus activos y pasivos.

En caso de venta de acciones de una empresa, si el vendedor es una persona física o una entidad no residente, dicha venta estará sujeta a una retención fiscal del 12 % o del 25 % si la transferencia la

realizan entidades constituidas o ubicadas en jurisdicciones sin impuestos o con impuestos bajos. Se considera que una entidad está constituida en una jurisdicción de baja o nula tributación (BONT) cuando se cumplen ambas condiciones: (i) el tipo impositivo efectivo es inferior al 12 % y (ii) No se encuentre vigente un acuerdo de intercambio de información con Uruguay.

La Dirección General de Impuestos (DGI) ha publicado la lista de jurisdicciones que cumplen estas condiciones[5] .

Si se produce una adquisición en efectivo de activos, el comprador no puede modificar el valor fiscal ni los criterios de valoración y amortización a efectos fiscales. Para el vendedor, el precio recibido que exceda el valor fiscal de los activos transferidos se considera renta bruta imponible. Para el comprador, el exceso se trata como fondo de comercio, tal y como se ha explicado anteriormente.

Las empresas que decidan fusionarse o escindirse como resultado de un proceso de reestructuración corporativa, pero que no obtengan un resultado económico beneficioso, pueden optar por no computar el fondo de comercio correspondiente (que afecta directamente al impuesto sobre la renta), siempre que cumplan las siguientes condiciones: (i) que los propietarios beneficiarios de las empresas participantes sean los mismos (manteniendo al menos el 95 % de sus proporciones patrimoniales y que estas no se modifiquen en un lapso mínimo de dos años); (ii) que se haya informado a la Auditoría Interna Nacional (AIN) sobre la cadena de propietarios beneficiarios; y (iii) que mantengan el o los giros de las sociedades antecesoras durante dos años.

1.1.10. Tratamiento fiscal del arrendamiento

Los arrendamientos operativos se tratan como una venta de bienes o como un arrendamiento, dependiendo de los términos del contrato (es decir, la opción de compra).

En determinadas condiciones, las operaciones de arrendamiento realizadas por instituciones financieras están exentas del IVA. Asimismo, se ha dispuesto que las entidades financieras que conceden bienes en régimen de arrendamiento tengan un crédito de IVA incluido en la adquisición de los bienes que son objeto de contratos exentos de impuestos.

1.1.11. Ley de Inversiones Nº 16.906

Esta ley otorga dos tipos de beneficios fiscales:

Beneficios generales para las inversiones

No es necesario presentar ningún proyecto de inversión para obtener estos beneficios, ya que se aplican de manera general y automática. Son aplicables a todos los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas (IRAE)y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, que realicen actividades industriales o agropecuarias. .

Los beneficios generales consisten en la exención del Impuesto al Patrimonio, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Específico Interno (IMESI) al importar bienes o equipos de procesamiento de datos, así como la devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza de los mismos. Del mismo modo, el Poder Ejecutivo puede aprobar exenciones del Impuesto al Patrimonio para los bienes que impliquen mejoras relacionadas con actividades industriales, marcas, patentes y cualquier otro bien que contribuya a la mejora tecnológica.

5 Resolución DGI N.º 3034/2024.

Otros beneficios incluyen un calendario de amortización acelerada para los activos fijos o la posibilidad de reducir los aportes patronalesa la Seguridad Social de en la industria manufacturera.

Además, la Ley N.º 18.083 establece una exención para inversiones concedida a todos los contribuyentes con una tasa máxima del 40 % (del IRAE) sobre las inversiones realizadas durante el ejercicio financiero para la obtención de:

- Maquinaria y locales para actividades comerciales, industriales y de servicios (excluidas las actividades financieras y el arrendamiento de bienes inmuebles);
- Maquinaria agrícola;
- Mejoras fijas en el sector agrícola;
- Vehículos utilitarios;
- Bienes muebles utilizados para equipar y reequipar hoteles, moteles y restaurantes turísticos;
- Activos fijos para mejorar los servicios prestados a los turistas;
- Equipos para el procesamiento electrónico de datos y las comunicaciones;
- Máquinas, locales y equipos para la innovación y especialización productivas; y
- Fertilizantes fosfatados (solo para productores ganaderos).

La exención prevista anteriormente se aplica exclusivamente a los contribuyentes cuyos ingresos, en el año anterior a la realización de la inversión, no superen los 10 millones de unidades indexadas. Esta limitación no se extiende a las empresas de transporte profesional.

Beneficios para inversiones específicas, Ley N.º 16.906

Estos beneficios pueden concederse a actividades industriales, agrícolas y relacionadas con los servicios, siempre que se apruebe previamente el proyecto de inversión que se va a realizar.

Los beneficios fiscales que el Poder Ejecutivo puede otorgar a través de este procedimiento son los siguientes:

- Exención de derechos, otros impuestos (IVA) y gravámenes sobre la importación de maquinaria y bienes de capital necesarios para el proyecto aprobado, en caso de que se certifique que no compiten con la industria nacional uruguaya;
- Exención del impuesto sobre la renta (dependiendo del monto de la inversión y del proyecto presentado);
- Impuestoal Patrimonio : los bienes muebles incluidos en el proyecto están exentos durante toda su vida útil. Asimismo, los bienes inmuebles (construcción o reparación) ubicados en Montevideo están exentos durante 8 años y los bienes inmuebles ubicados en el interior del país están exentos durante 10 años. Esto no incluye los terrenos; y
- Reembolso del Impuesto al Valor Añadido incluido en la adquisición de servicios utilizados exclusivamente en obras de construcción.

1.1.12. Dividendos

Hasta 2016, los dividendos se gravaban con un 7 % tras la aprobación formal de su distribución por parte de la asamblea de accionistas.

De acuerdo con la Ley N° 19.438, las ganancias generadas a partir de 2007 se consideran distribuidas al cabo de tres años desde su generación y se gravan a una tasa del 7 %. La única excepción es si se reinvierten de acuerdo con las condiciones establecidas en la normativa.

1.2. Pago y presentación de declaraciones de impuestos

Los impuestos nacionales son administrados por la Dirección General de Impuestos (DGI).

Toda la información facilitada por los contribuyentes a las autoridades fiscales u obtenida por estas durante sus investigaciones debe ser tratada como secreta por ley y no puede divulgarse, excepto durante un proceso judicial en casos penales o familiares o de casos especiales de arrendamiento, y solo si la información requerida se considera esencial.

El sistema tributario funciona sobre la base de una autoevaluación definitiva, que puede ser auditada por las autoridades fiscales. La base para la evaluación es el ejercicio financiero de la empresa, siempre que se mantengan registros contables adecuados. De lo contrario, se considera que el ejercicio financiero es el mismo que el año natural.

No obstante, las autoridades fiscales pueden establecer cierres de ejercicio fiscal en períodos distintos al año civil. La misma base es aplicable a la deducción de gastos.

Para cualquier año fiscal dado, la correspondiente declaración de la renta debe presentarse y pagarse en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de cierre, de acuerdo con las fechas de presentación y pago establecidas por las autoridades fiscales en los calendarios correspondientes (por ejemplo, si la fecha de cierre es enero, el pago y la presentación deben realizarse en mayo).

El calendario de presentación lo publican anualmente las autoridades fiscales, en el que la fecha de pago y presentación debe ser la determinada según la última cifra del número del Registro Único Tributario (RUT).

Las fechas de presentación y pago suelen ser similares año tras año.

Los contribuyentes deben realizar pagos anticipados mensuales y abonar el saldo de estas obligaciones fiscales al presentar sus declaraciones de impuestos anuales.

La retención del impuesto sobre la renta por regalías, honorarios de asistencia técnica, beneficios o dividendos debe efectuarse en el mes siguiente al pago a la cuenta del beneficiario extranjero; en general, existen agentes de retención determinados por la ley para estos casos.

1.3. Sanciones tributarias

Los tributos no pagos están sujetos a una multa del 5 % durante los primeros 5 días hábiles siguientes al de su vencimiento, del 10 % durante los 3 meses posteriores a la fecha de pago y del 20 % en todos los demás casos, calculada sobre el importe del impuesto no pagado. Esta multa está sujeta a intereses diarios que se calcularán al tipo oficial fijo.

Se aplican otras sanciones por no presentar la declaración, presentar una declaración inexacta o fuera de plazo, y otros incumplimientos de las formalidades. Estas sanciones no se calculan en función del importe de los impuestos a pagar, sino que se trata de un importe fijo establecido por las autoridades fiscales. Para 2025, estas sanciones oscilan entre aproximadamente 16 dólares estadounidenses (dieciséis dólares estadounidenses) y 305 dólares estadounidenses (trescientos cinco dólares estadounidenses).

Las obligaciones fiscales relacionadas con cualquier ejercicio financiero prescriben a los cinco años naturales siguientes a la finalización del año de la fecha de cierre. Este plazo se amplía a diez años naturales en el caso de que no se haya presentado la declaración de impuestos correspondiente a las autoridades fiscales competentes o en caso de fraude.

1.4. Impuesto sobre los dividendos/Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

Las sucursales locales de empresas extranjeras están sujetas al impuesto sobre la renta a una tasa del 25 % sobre los beneficios netos anuales y también pueden estar sujetas al impuesto de retención sobre los beneficios cuando estos se remiten o se abonan a la sede central.

Las sucursales locales de empresas extranjeras también están sujetas al impuesto sobre el patrimonio neto, que se aplica a los activos al cierre del ejercicio, menos determinadas deudas. El tipo impositivo es del 1,5 %.

En resumen, las sucursales locales de empresas extranjeras se rigen por las mismas normas fiscales que las sociedades uruguayas.

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención de impuestos (Impuesto a las Renta de No Residentes)

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes en Uruguay y los servicios prestados por estos a empresas uruguayas.

Se consideran rentas de fuente uruguaya aquellas derivadas de actividades realizadas, bienes ubicados o derechos económicamente explotados en Uruguay, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes involucradas en las transacciones o del lugar donde estas se realicen.

1.5.1.1. Dividendos

Los dividendos pagados o acreditados en el extranjero por empresas uruguayas están sujetos a una retención fiscal del 7 % aplicable sobre el impuesto sobre la renta por el IRAE a nivel de la empresa; la empresa remitente será el agente de retención de dicho impuesto.

1.5.1.2. Regalías

Los pagos de regalías están sujetos a una retención del 12 % o del 25 % en el caso de las regalías pagadas a entidades constituidas o ubicadas en jurisdicciones sin impuestos o con impuestos bajos. Se considera que una entidad está constituida en una jurisdicción libre de impuestos o con baja tributación cuando se cumplen ambas condiciones: (i) la tasa impositiva efectiva es inferior al 12 % y (ii) no existe un acuerdo de intercambio de información con Uruguay. La DGI ha publicado la lista de jurisdicciones que cumplen estas condiciones[6] .

Los ingresos derivados del arrendamiento, subarrendamiento, cesión de derechos de uso o posesión sobre bienes muebles tangibles o intangibles, tales como fondo de comercio, marcas registradas, patentes, modelos industriales, derechos de autor, derechos de deportistas federados, regalías y derechos similares, se incluyen en esta clasificación.

1.5.1.3. Servicios y asistencia técnica

Los pagos de honorarios relacionados con procesos industriales y mecánicos están sujetos a una retención fiscal del 12 %, o del 25 % para las entidades constituidas o ubicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación. Se considera que una entidad está constituida en una jurisdicción sin impuestos o con impuestos bajos cuando se cumplen ambas condiciones: (i) la tasa impositiva efectiva es inferior al 12 % y (ii) no existe un acuerdo de intercambio de información con Uruguay. La DGI ha publicado la lista

6 La última lista fue publicada por la Resolución DGI N.º 3034/2024.

de jurisdicciones que cumplen estas condiciones[7] .

Los ingresos obtenidos y relacionados con servicios técnicos prestados en un país extranjero se considerarán de origen uruguayo solo si dichos servicios están relacionados con la obtención de ingresos incluidos en el IRAE.

Por lo tanto, los servicios y la asistencia técnica prestados por personas físicas no residentes se gravarán a un tipo del 12 % o del 25 %, que será retenido por las entidades contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que paguen por los servicios y la asistencia técnica prestados por no residentes. La retención podrá eliminarse o reducirse al 0,6 % (o al 1,25 % en el caso de jurisdicciones BONT) si la entidad que recibe los servicios no tiene ingresos sujetos al IRAE o estos son inferiores al 10 %.

1.5.1.4. Ganancias de las sucursales locales a sus sociedades matrices

Se aplican las mismas condiciones que en los dividendos (25 % del impuesto sobre la renta local de la sucursal y 7 % sobre la distribución).

1.5.1.5. Pagos de intereses

Estos ingresos se consideran rendimientos de capital, incluidos los ingresos obtenidos de dinero o en especie procedentes de depósitos, préstamos y, en general, cualquier colocación de capital o crédito de cualquier tipo y naturaleza.

La tasa impositiva general para los pagos de intereses es del 12 % (se aplica una retención del 25 % a los pagos de intereses realizados a entidades constituidas o ubicadas en jurisdicciones sin impuestos o con impuestos bajos).

Los intereses de los préstamos concedidos a empresas uruguayas, cuyos activos destinados a la obtención de ingresos exentos de impuestos superen el 90 % del total de los activos, están exentos de impuestos.

2. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

2.1. Aspectos generales

El Impuesto al valor agregado se aplicará a la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la importación de bienes y el aumento de valor derivado de la construcción de bienes inmuebles.

La exportación de bienes y servicios está sujeta a un sistema de «tasa cero» que permite la recuperación del IVA incluido en la adquisición de bienes y servicios aplicados directa o indirectamente a los bienes y servicios que se van a exportar. Cualquier crédito de IVA a favor del exportador puede ser reembolsado mediante certificados de crédito o asignado al pago de otros impuestos adeudados por el exportador.

Las normas del Poder Ejecutivo establecen una lista restrictiva de servicios considerados «exportaciones de servicios» y, por lo tanto, incluidos en el sistema de «tipo cero». A modo de ejemplo, la lista incluye:

- Servicios de consultoría prestados en relación con actividades realizadas en el extranjero.
- Servicios prestados en el extranjero para el diseño o desarrollo de software destinado a ser utilizado en el extranjero;

7

- Cesión de derechos de uso y explotación de software a favor de personas físicas extranjeras.
- Servicios prestados en el extranjero por centros de atención telefónica internacionales.
- Servicios de control de calidad, servicios de asesoramiento y actividades de comisionista prestados exclusivamente a personas en el extranjero en relación con la exportación de bienes y servicios.
- Transporte internacional de mercancías para la exportación, mantenimiento o aprovisionamiento de buques; seguros y reaseguros para mercancías exportadas o importadas, transporte de mercancías al extranjero.
- Servicios de procesamiento de datos si los datos corresponden a actividades realizadas, bienes ubicados o derechos utilizados en el extranjero, en la medida en que el producto procesado se disfrute exclusivamente en el extranjero; y
- Servicios que deben prestarse exclusivamente dentro de la zona de libre comercio.

2.2. Tasas

El IVA es la principal fuente de ingresos del Estado en Uruguay. La tasa básica del IVA es del 22 %. Sin embargo, se aplica una tasa mínima del 10 % (tipo mínimo) a las ventas de productos y servicios específicos (por

ejemplo, este tipo mínimo se aplica a determinados artículos de la canasta familiar, servicios de salud, medicamentos, paquetes de viaje y prestación de servicios hoteleros).

De acuerdo con la Ley N.º 19.210, actualmente se aplica una reducción de la tasa del IVA de 2 puntos porcentuales a las compras de bienes y servicios a clientes finales, siempre que dichos bienes o servicios se paguen con tarjetas de crédito o débito u otros instrumentos similares.

2.3. Personas físicas y jurídicas contribuyentes de IVA

Todas las entidades comerciales que son contribuyentes del Impuesto a las Renta de las Actividades Económicas también son contribuyentes del IVA. Asimismo, el IVA se aplica a los profesionales, trabajadores independientes o las asociaciones de personas que prestan servicios profesionales. También se incluirán las personas jurídicas que realicen actividades sujetas a impuestos, independientemente de que tengan o no un establecimiento permanente en Uruguay.

2.4. Operaciones gravadas

Este impuesto se aplica a las importaciones, las ventas de bienes y la prestación de servicios en Uruguay.

La obligación de pagar el IVA surge en el momento de la entrega de bienes, la prestación de servicios y la entrega o introducción de bienes a través de las fronteras uruguayas.

2.5. Monto imponible

Este impuesto se calcula sobre los importes netos facturados por ventas y servicios y debe especificarse en la factura.

El impuesto pagado a los proveedores por los bienes y servicios adquiridos que se incluyen directa o indirectamente en el costo de los bienes vendidos o los servicios prestados por el contribuyente (siempre que se especifique claramente en la factura de compra), se compensa con el impuesto facturado por el contribuyente por sus propias ventas y servicios.

2.6. IVA acreditable

El IVA pagado por las importaciones, las compras locales de bienes, materias primas y servicios da derecho a una deducción fiscal, siempre que las importaciones y las compras estén respaldadas por los comprobantes y facturas aceptados por la legislación fiscal.

En el caso de las exportaciones con tasa cero, el IVA no se calcula sobre los importes netos facturados, lo que permite la devolución del IVA incluido en la compra de bienes o servicios cuando estos forman parte del costo de las exportaciones.

En el caso de bienes o servicios exentos de impuestos, el impuesto facturado por los bienes o servicios adquiridos debe calcularse como un factor de coste de los bienes y/o servicios exentos.

2.7. Exoneraciones de IVA

Las siguientes transacciones están exentas del IVA, entre otras:

- Intereses de bonos, valores y depósitos públicos y privados;
- Alquiler de bienes inmuebles;
- Operaciones bancarias, excepto los intereses de los préstamos a particulares;
- Servicios prestados por hoteles en temporada baja relacionados con el alojamiento;
- Remuneraciones personales relacionadas con eventos culturales realizados por artistas residentes;
- Divisas, metales preciosos;
- Maquinaria y accesorios agrícolas;
- Combustibles derivados del petróleo (excepto fueloil y gasoloil);
- Leche pasteurizada, ultrapasteurizada, vitaminizada, descremada, en polvo y productos destinados a la producción agrícola y sus materias primas;
- Libros, periódicos, revistas y material educativo;
- Suministro de agua para consumo familiar básico;
- Carne de cordero, cerdo, carne blanca (aves y pescado), frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural;
- Leña.

2.8. Pago y presentación

La DGI recauda el IVA. Las declaraciones de impuestos se presentan mensualmente a finales del mes siguiente. Si la declaración de impuestos muestra un crédito, deberá trasladarse (sin ningún ajuste por inflación) a los meses siguientes hasta que el IVA se compense con las ventas.

En el caso de los exportadores y los contribuyentes con ingresos agrícolas, los certificados de crédito emitidos por DGI en relación con el IVA pagado por las compras pueden utilizarse para compensar otras obligaciones fiscales o endosarse al exportador como medio de pago.

Estos certificados pueden ser solicitados mensualmente por los exportadores y anualmente por los contribuyentes con ingresos agrícolas. Por lo general, se emiten en un plazo de dos o tres meses a partir de la fecha de solicitud.

3. Otros impuestos

3.1. Impuesto al Patrimonio

Se trata de un impuesto a nivel nacional que se aplica a una tasa fija del 1,5 % anual. La tasa se aplica sobre la diferencia entre los activos imponibles ubicados en Uruguay y las obligaciones fiscales deducibles. En el caso de los bancos o las instituciones financieras, la tasa es del 2,8 % calculado sobre el patrimonio neto.

Las personas físicas también serán contribuyentes de este impuesto (véase el apartado 3.4 «Fiscalidad de las personas físicas»).

Son deducibles del cálculo del impuesto las siguientes obligaciones: el promedio del valor de los préstamos de bancos locales al final de cada mes, las deudas con proveedores de bienes y servicios (excepto préstamos, garantías y saldos por importaciones), las deudas por impuestos y prestaciones a entidades públicas no gubernamentales, las deudas contraídas a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley documentadas en pasivos, obligaciones y cualquier otro título si han sido emitidos por suscripción pública y cotizan en la Bolsa de Valores, y cualquier condición particular y deuda contraída con instituciones financieras extranjeras para la financiación de proyectos productivos a largo plazo.

Los activos ubicados en el extranjero no están sujetos a impuestos.

Este impuesto debe pagarse en un plazo de 120 días a partir de la fecha de cierre del balance y deben realizarse pagos mensuales del 11 % del impuesto pagado en el último ejercicio fiscal.

3.2. Impuesto a las sociedades "traders"

Para las actividades de trading offshore, también es posible utilizar sociedades uruguayas ordinarias bajo un régimen que les permite calcular sus ingresos imponibles de origen uruguayo sobre una base ficta.

En virtud de este régimen, se considera que la renta de fuente uruguaya equivale al 3 % de su margen bruto (es decir, las ventas menos el costo de los productos vendidos). Esta renta queda sujeta a la tasa del impuesto de sociedades uruguayo, que es del 25 %. Los dividendos pagados por estas sociedades que realicen actividades de trading offshore están sujetos al impuesto general de retención (solo por la parte considerada como ingresos uruguayos, es decir, el 3 %).

La renta de fuente uruguaya se define como el 3 % de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los bienes o servicios en los siguientes casos:

- Operaciones que implican la compra y venta de bienes que no se transfieren físicamente a través de Uruguay;
- Intermediación en la prestación de servicios, siempre que estos se presten y se utilicen económicamente fuera de Uruguay.

3.3. Impuesto de control de las sociedades anónimas (ICOSA)

Este impuesto es obligatorio para todas las sociedades anónimas nacionales y para las sociedades extranjeras redomiciliadas en Uruguay, y se recauda sobre la base de los valores establecidos por el Gobierno.

El ICOSA se aplica:

a. al constituir la sociedad, a una tasa del 1,5 % sobre una base establecida por ley (el impuesto es de aproximadamente USD 1286 , según el valor fijado para 2025), y
b. al cierre de cada ejercicio social, a una tasa del 0,75 % sobre una base establecida por ley (el impuesto es de aproximadamente USD 643, según los valores establecidos para 2025).

Las sociedades pueden deducir el importe pagado por el impuesto de supervisión de sociedades al calcular su impuesto sobre el patrimonio neto.

3.4. Tributación de las personas físicas

Antes de la Ley N.º 18.083 existía un sistema parcial de impuesto sobre la renta de las personas físicas que era retenido por los empleadores en el momento de pagar sus obligaciones. Esto se aplicaba a cualquier persona bajo relación de dependencia, pero las personas trabajando en modalidad independiente no estaban sujetas a impuestos.

A partir de la Reforma Tributaria que entró en vigor el 1 de julio de 2007, las personas físicas tributan en dos categorías de ingresos: ingresos puramente patrimoniales e ingresos por trabajo o servicios personales. Aunque se mantiene el principio de territorialidad, desde el 1 de enero de 2011 se amplía el principio de origen y algunas inversiones ubicadas fuera del territorio uruguayo están sujetas a tributación. Asimismo, los residentes uruguayos dependientes de empresas locales deben pagar el impuesto sobre la renta por las actividades realizadas en el extranjero.

La primera categoría, los ingresos del factor capital, incluye arrendamientos, crecimiento del capital, intereses, regalías y dividendos (entre otros).

La tasa aplicable a los ingresos de capital será la siguiente:

Concepto	Tasa
Intereses correspondientes a depósitos en moneda local con tasa nominal fija	0,5 a 5,5 %
Intereses correspondientes a depósitos en moneda local con cláusula de ajuste	5 a 10
Intereses correspondientes a depósitos en moneda extranjera	7 a 12
Intereses de pasivos y otros documentos de deuda, mediante suscripción pública y cotización en la Bolsa de Valores.	0,5 a 12
Rendimientos de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotizados en una bolsa de valores sobre entidades nacionales	0,5 a 12
Dividendos o beneficios pagados por sociedades mercantiles uruguayas	7
Ingresos por derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas	7
Dividendos o ganancias pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE originados en rendimientos del capital mobiliario, derivados de depósitos, préstamos y, en general, de toda colocación de capital o cualquier tipo de crédito, como los rendimientos que proceden de entidades no residentes y constituyen ingresos pasivos.	12
Otros ingresos	12

La segunda categoría incluye las rentas del factor trabajo, cubriendo las obtenidas dentro y fuera de la relación de dependencia.

Los ingresos laborales se gravan con tipos impositivos progresivos aplicables a cada tramo de ingresos. Existe un mínimo no imponible para estos ingresos. El tipo aplicable oscila entre el 0 % y el 36 %, sin

perjuicio de los pagos anticipados que se efectúen durante el año.

Además, existe un sistema de deducciones basado en tipos progresivos; los gastos deducibles se incluyen en una lista breve y restringida y tienen un límite máximo del 14 % o del 8 %, dependiendo del nivel de ingresos.

También existe un impuesto anual sobre el patrimonio que grava los activos de las personas físicas, las unidades familiares y los patrimonios indivisos, y que se aplica a los activos ubicados en el país, excluyendo determinados pasivos, así como a las cuentas bancarias nominativas (véase el apartado 3.1 Impuesto sobre el patrimonio). Solo están sujetos a este impuesto los activos ubicados, depositados o utilizados económicamente en Uruguay.

El tipo de este impuesto anual sobre el patrimonio neto es del 0,1 % para los contribuyentes residentes. Para determinados contribuyentes no residentes, el tipo es progresivo y oscila entre el 0,7 % y el 1,5 %.

3.5. Impuesto Específico Interno (IMESI)

Este impuesto grava la primera enajenación a cualquier título, así como la afectación al uso propio realizada por el fabricante o el importador de determinados bienes en el mercado local, a saber, vehículos, bebidas, tabaco, perfumes, cosméticos, y combustible.

Además, este impuesto grava el destino de los productos gravados para uso personal y la importación de dichos productos por parte de personas no sujetas al impuesto.

Ni las exportaciones ni las transferencias posteriores están sujetas a este impuesto. Los tipos varían según el artículo y suelen ser fijados por el Gobierno dentro de ciertos límites máximos establecidos por la ley.

Los tipos se aplican a los valores reales o fijos establecidos por el poder ejecutivo, teniendo en cuenta el precio de venta al consumidor.

4. Régimen aduanero: aspectos generales

4.1. Derechos de aduana

La economía uruguaya es libre, abierta y no existen restricciones a la importación y exportación, por lo que existe libertad para importar todo tipo de mercancías[8] .

A su vez, el mercado cambiario es totalmente libre y no existen restricciones de ningún tipo en lo que respecta a las transacciones de comercio exterior.

En cuanto a los derechos de aduana, Uruguay ha realizado un gran esfuerzo para reducir los niveles arancelarios, algo que ha avanzado con la creación del Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

El Tratado del MERCOSUR prevé la libre circulación de mercancías, servicios y factores productivos dentro de los países signatarios (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay), mediante la eliminación progresiva de las barreras arancelarias y no arancelarias.

Las importaciones están sujetas al IVA a una tasa del 22 %, más un anticipo obligatorio del IVA a una tasadel 10 %. Este anticipo se devuelve mediante «certificados de crédito».

Además del IVA a la importación, las importaciones también están sujetas a un arancel que oscila entre el 4,5 % y el 8 % para los productos procedentes de los países del MERCOSUR.

8 Sin perjuicio de los requisitos reglamentarios.

En el caso de los productos procedentes de fuera del MERCOSUR, se añade la imposición del Arancel Externo Común (AEC), establecido entre el 0 % y el 35 %.

4.2. Base imponible

Dado que Uruguay es miembro de la OMC (Organización Mundial del Comercio) y ha suscrito el Acuerdo para la Aplicación de la Sección VII del GATT, las normas de valoración aduanera en Uruguay son las determinadas por los organismos mencionados. Por lo tanto, el valor de las mercancías se establece en función del precio pagado y, si esto no es posible, se aplican otros métodos de valoración y los ajustes correspondientes.

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de las mercancías. Si la importación proviene de un país fuera del MERCOSUR, el IVA se calcula sobre el valor CIF más el Derecho Externo Común correspondiente.

4.3. Presentación y pago

Se debe presentar una declaración de impuestos de importación y pagar el impuesto correspondiente antes de que la mercancía sea nacionalizada.

4.4. Regímenes arancelarios seleccionados disponibles

4.4.1. Régimen de importación ordinaria

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio uruguayo sin restricciones de uso . Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

4.4.2. Régimen de admisión temporaria

Las importaciones de bienes de consumo para la industria exportadora están sujetas al Régimen de Admisión Temporaria, que permite la introducción a plaza exenta de tributos. La condición es que los bienes importados deben participar directamente en la elaboración del producto que se va a exportar.

Las únicas entidades que pueden acogerse a este régimen son las empresas industriales o comerciales inscritas en la Cámara de Industria y Comercio.

Para acogerse a este régimen, debe cumplirse una de estas tres condiciones:

a. El producto que se va a importar no existe en el mercado local;
b. El producto que se va a importar existe en el mercado local, pero su precio es significativamente más caro que el del producto final; y
c. El producto que se va a importar existe en el mercado local a un precio razonable, pero el proceso de producción lleva más tiempo que si se importara el producto.

Se requiere autorización previa y los productos finales deben exportarse en un plazo de 18 meses.

Al acogerse a este régimen, las empresas manufactureras pueden introducir sin derechos de aduana: materias primas, piezas, motores, contenedores y materiales de embalaje, moldes, modelos y maquetas, productos semielaborados e intermedios, ganado y productos agrícolas, así como productos que se consumen durante el proceso productivo, que participan directamente en la elaboración del producto que se va a exportar y que están en contacto con él, pero que no se incorporan al producto final.

4.4.3. Régimen de draw-back

Existe un régimen de DRAW-BACK para determinados productos, que permite la devolución de los derechos de importación, cuando se reexportan, después de haber sido industrializados en el mismo estado.

4.4.4. Régimen de exportaciones

En materia de exportaciones, Uruguay cuenta con una política de promoción a través de instrumentos de diversa naturaleza y alcance, que cumplen satisfactoriamente con las normas del Código de Subvenciones de la OMC.

El principio básico es la libertad de exportación sin imposiciones ni prohibiciones. Excepcionalmente, las exportaciones de determinados derivados del sector ganadero y agrícola están sujetas a impuestos y pagos destinados a organismos reguladores, cuya incidencia no es significativa.

En lo que respecta al IVA, existe un régimen especial por el que las exportaciones están exentas.

También existe un régimen de devolución de impuestos indirectos, por el cual el exportador puede recuperar los derechos internos que se incluyen en el costo del producto exportado. El monto a recuperar se determina como un porcentaje de su valor FOB, fijado por el Poder Ejecutivo.

4.4.5. Régimen de zonas francas

Las empresas que operan en las zonas francas uruguayas están exentas de todos los impuestos «creados o por crear» de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 15.921 (Ley de Zonas Francas). Además, los productos, materias primas y componentes pueden introducirse en las zonas francas libres de tributos, siempre que dichos artículos sean utilizados por las empresas dentro de dichas zonas o sean posteriormente reexportados, ya sea en su forma original o después de haber sido transformados en las zonas francas. También están exentos de cualquier tipo de retención. Además, los derechos de propiedad intelectual y otros ingresos por activos intangibles también están exentos si proceden de actividades de investigación y desarrollo realizadas dentro de la zona franca.

De conformidad con las disposiciones vigentes, las actividades permitidas para las empresas de la zona franca son:

- Comercialización de bienes, depósito, almacenamiento, mejora y transformación dentro del lugar de la Zona Franca;
- Prestación de diversos servicios desde las zonas francas a otros usuarios de la zona franca, al extranjero o a contribuyentes del IRAE;
- Prestación de servicios telefónicos o informáticos desde las zonas francas a la zona no franca del territorio uruguayo; y
- Actividades auxiliares, con autorización previa del Poder Ejecutivo.

Algunos usuarios de la zona franca[9] pueden desarrollar actividades complementarias fuera de ella, en determinadas oficinas administrativas habilitadas específicamente para ello. Las relaciones públicas, el almacenamiento de documentos auxiliares, la facturación y el cobro de bienes y servicios se consideran «actividades complementarias». Las transacciones de ventas y servicios no se considerarán actividades complementarias bajo ninguna circunstancia.

9 Usuarios de zonas francas ubicados fuera del área metropolitana, una zona geográfica dentro de un radio de 40 kilómetros desde Montevideo.

Se aplican las contribuciones sociales y los impuestos sobre la nómina habituales a todos los empleados que trabajan para empresas que operan en las zonas francas. Una excepción a esta norma es que los empleados expatriados pueden optar por no estar sujetos al sistema de seguridad social uruguayo. Sin embargo, el número de expatriados que pueden emplear las empresas que operan en las zonas francas uruguayas suele estar limitado al 25 % del número total de empleados. El Poder Ejecutivo está facultado para autorizar un límite alternativo de hasta el 50 % del número total de empleados, teniendo en cuenta las particularidades de las actividades de la empresa.

Además de los beneficios fiscales descritos anteriormente, las zonas francas uruguayas ofrecen otras ventajas significativas en áreas como la logística, las comunicaciones y la disponibilidad de mano de obra cualificada. Por estas razones, se han convertido en uno de los lugares preferidos por las multinacionales para establecer diferentes tipos de operaciones al servicio de sus filiales y/o clientes en toda América Latina.

Los tipos de operaciones que se llevan a cabo en las zonas francas incluyen:

- En el caso de las multinacionales que están estableciendo las denominadas estructuras de tipo empresarial o principal para la región latinoamericana, las zonas francas uruguayas son posibles ubicaciones para la empresa principal y/o para el fabricante por encargo o por contrato;
- Las funciones de tesorería, como los préstamos grupales, las operaciones de cobertura y las actividades de agrupación, pueden realizarse, a nivel regional, desde centros de tesorería regionales ubicados en una de las zonas francas;
- Estas zonas también son ubicaciones adecuadas para centros de servicios compartidos en los que se pueden centralizar funciones internas, como sistemas de contabilidad, servicios de control financiero, facturación, adquisición de productos y servicios, apoyo de recursos humanos y otras funciones administrativas y de oficina.
- También se pueden establecer centros de servicios y de atención telefónica en las zonas francas para prestar servicios a clientes de toda la región. A este respecto, es importante señalar que los monopolios gubernamentales de telecomunicaciones y electricidad no son aplicables en estas zonas y, por lo tanto, las empresas pueden recurrir a otros proveedores.
- Para empresas relacionadas con Internet con actividades como comercio electrónico (B2C o B2B), portales, incubadoras y empresas de software.
- En muchas situaciones, resulta ventajoso para las multinacionales establecer plantas de montaje o fabricación en las zonas francas para centralizar la producción.
- Las instalaciones de almacenamiento y depósito también pueden utilizarse para entregar productos a filiales y, en muchos casos, aplazar el pago de derechos de aduana en los países donde se encuentran dichas filiales.

5. Contribuciones Especiales a la Seguridad Social

5.1. Aportes jubilatorios y de salud

El Banco de Previsión Social (BPS) es el organismo público rector del sistema de seguridad social, que recauda las cuotas pagadas por las empresas y los empleados y mantiene actualizado el historial laboral de cada afiliado.

Por lo general, los ingresos de cualquier fuente, ya sean en dinero o en especie, que reciba un empleado como remuneración por los servicios prestados en el país, están sujetos al pago de contribuciones de seguridad social.

Los empleadores y los trabajadores están obligados a realizar contribuciones a la Seguridad Social a la Administración de la Seguridad Social sobre un salario mensual máximo de aproximadamente 6555 dólares estadounidenses.

Parte de la contribución a la Seguridad Social debe ser abonada por el empleador y parte por el empleado. Las tasas de contribución respectivas son las siguientes:

Empleador:

- Jubilación: 7,5 %
- Salud: 5 %
- Fondo de Garantía de Créditos Laborales: 0,025 %
- Fondo de Reconversión Laboral: 0,10 %

Empleado:

- Jubilación: 15 %
- Salud: Entre el 3 % y el 8 %
- Fondo de Reconversión Laboral: 0,10 %

El límite máximo de 6555 dólares estadounidenses se aplica exclusivamente a los aportes jubilatorios. La contribución para el seguro de salud, el impuesto sobre los salarios y las indemnizaciones personales y el fondo de reconversión laboral deben pagarse sobre el importe total de los ingresos.

La presentación de declaraciones de impuestos y los pagos se realizan mensualmente.

5.2. Aportes a la salud

Los empleados deben elegir entre una lista de hospitales privados afiliados al organismo público; por lo tanto, los empleados y sus hijos tienen cobertura para toda la asistencia médica.

Para las contribuciones al Fondo Nacional de Salud, véase el apartado 5.1 anterior.

5.3. Sistema de Seguro de Riesgos Laborales

Las empresas están obligadas a contratar un seguro de riesgos laborales que se refiere exclusivamente a los accidentes laborales en el lugar de trabajo y relacionados con el trabajo realizado. El Banco de Seguros del Estado (BSE) es el único organismo al que las empresas pueden contratar el seguro.

El costo del seguro laboral depende de parámetros tales como el tipo de actividad que se realiza, el número de trabajadores, las condiciones de trabajo, etc. El BSE establece, teniendo en cuenta estos parámetros, una contribución que se debe pagar sobre los salarios de los empleados. La presentación y el pago se realizan mensualmente.

La ley aplicable establece que, habiendo cumplido con el sistema mencionado, el empleador queda exento de responsabilidad civil. Además, este seguro cubre el 100 % del salario de los empleados durante su ausencia del lugar de trabajo.

5.4. Servicios de protección infantil y familiar

Estas contribuciones son realizadas por el Estado y se financian con las contribuciones de jubilación.

5.5. Seguro de desempleo

Una vez finalizada la relación laboral, el Estado cubre durante un período de 6 meses el 50 % del promedio de los últimos seis salarios percibidos. Si el trabajador está casado o tiene a su cargo a una persona incapaz, se aplica un suplemento del 20 %. Estas contribuciones se financian con los aportes jubilatorios

5.6. Prestaciones

Las prestaciones más importantes son:

- 13.º mes de salario: también se denomina salario anual complementario, equivalente a 1/12 de los salarios anuales pagados por el empleador durante los 12 meses anteriores al primer día de diciembre de cada año.
- Vacaciones anuales pagadas: los trabajadores tienen derecho a un mínimo de veinte días de vacaciones pagadas al año.
- Sueldo de vacaciones: es una suma adicional equivalente a 1/30 del sueldo mensual por cada día de vacaciones.

VENEZUELA TORRES, PLAZ & ARAUJO

TORRES PLAZ & ARAUJO
ABOGADOS

EMPRESA MIEMBRO EN EL PAÍS:

www.tpa.com.ve
58.212.9050211
Dirección: Torre Europa, piso 2, Av. Francisco de Miranda, Campo Alegre
Caracas, Venezuela

SOCIOS DE CONTACTO:

Juan Carlos Garantón-Blanco
jgaranton@tpa.com.ve

ASPECTOS DESTACADOS

Tipos impositivos a nivel nacional	
Impuesto sobre la renta de las sociedades:	Tramo n.º 2: del 15 % al 34 % Actividades petroleras upstream al 50 % Regalías mineras al 60 % Bancos locales y compañías de seguros al 40 % Compañías de seguros extranjeras: 10 %
Impuesto sobre las ganancias de capital:	Tramo n.º 2: del 15 % al 34 %
Impuesto sobre los beneficios de las sucursales:	(impuesto de compensación) 34 %
Impuesto sobre dividendos:	(impuesto de compensación) 34 % (50 % petróleo)
Retención fiscal (para entidades no residentes beneficiarias/aplicada sobre los importes brutos):	
Intereses:	Tramo 2 (máximo 34 %
Intereses a instituciones financieras cualificadas	4,95 %
Regalías:	30,60 %
Asistencia técnica:	10,20 %
Servicios técnicos:	17,00 %
Servicios distintos de los servicios profesionales:	30,60 %
Servicios profesionales:	30,60 %
Agente comisionista:	5,00 %
Primas de seguro (y pago por reaseguro):	3,00 %
Arrendamiento de bienes inmuebles	Tramo 2 (34 % superior)
Arrendamiento de bienes inmuebles	5 %
Venta de acciones de una empresa venezolana	5
Venta de acciones en la Bolsa de Valores de Venezuela (tasa fija)	1
Plazo de compensación de pérdidas fiscales:	3 años / con limitaciones
Pérdidas API No se pueden trasladar las pérdidas API	Pérdidas API Sin traspaso de pérdidas API
Plazo de retroactividad de las pérdidas fiscales:	Sin retroactividad de pérdidas
Normas sobre precios de transferencia:	Sí (se aplican las directrices complementarias de la OCDE)
Reorganizaciones libres de impuestos:	Fusiones legales, cambio de forma jurídica de/a sociedad colectiva (transparente) y aportaciones al capital social al coste (aplazamiento)
IVA sobre las ventas:	16 % (se aplica retención en origen)
IVA sobre los servicios:	16 % (se aplica retención en origen)
IVA sobre las importaciones:	(autoliquidación) 16 %

Recargo del IVA sobre transacciones pagadas en moneda extranjera o criptomonedas no respaldadas por el gobierno [PENDIENTE]:[1]	entre un límite mínimo del 5 % y un máximo del 25 %
Retención del IVA (% del importe del IVA facturado):	75 % Contribuyentes especiales
Derechos de aduana:	del 0 % hasta el 20 % (se aplican reducciones[2] en virtud de los Tratados de Asociación y Cooperación del MERCOSUR)
Impuesto sobre el patrimonio:[3]	0,25 % sobre el patrimonio neto con un valor igual o superior a 150 000 000 U.T.[4]
Impuesto sobre transacciones financieras de gran cuantía (empresarial)	del 2 % al 3 % sobre determinadas transacciones denominadas en moneda extranjera denominadas en moneda extranjera
Contribuciones especiales por ganancias extraordinarias del petróleo	80 %/90 %/95 % cuando el precio de la cesta de petróleo de Venezuela supera los 80 USD/barril
Impuestos especiales:	
Bebidas alcohólicas y alcohol	
Tabaco (cigarrillos y productos del tabaco)	
Ciencia y tecnología Contribución (en grandes empresas)	
Alcohol, tabaco y juegos de azar	(sobre el volumen de negocios) 2 %
Petróleo, gas y actividades mineras cualificadas (relacionadas con minerales estratégicos) por parte de entidades privadas	(sobre el volumen de negocios) 1 %
Petróleo, gas y actividades mineras cualificadas (relacionadas a minerales estratégicos) por parte de entidades estatales y actividades generales actividades	(sobre el volumen de negocios) 0,5 %

1 Esta nueva tasa adicional fue incluida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA 2020) aprobada por la «Asamblea Nacional Constituyente» el 29 de enero de 2020, publicada en la Gaceta Oficial Nº 6.507. Aunque la VATL 2020 entró en vigor el 1 de abril, la tasa adicional aún no es aplicable (a fecha de 22 de febrero de 2021, el Ejecutivo Nacional no ha fijado la tasa aplicable).

2 Venezuela fue suspendida del MERCOSUR a principios de 2016 y sigue suspendida hasta la fecha.

3 Promulgada el 2 de julio de 2019 por la «Asamblea Nacional Constituyente» a través de la Ley Constitucional que crea el Impuesto sobre el Patrimonio.

4 TU. significa Unidad Tributaria, que debe ajustarse anualmente para reflejar la inflación en los montos nominales de los impuestos. A fecha de 8 de junio de 2023, una (1) U.T. equivale a 9,00 VEB (ya que dicho valor se ajustó al alza en casi un 2150 % mediante la Resolución Administrativa n.º SNAT/2023/000031 emitida por la Autoridad Tributaria Federal el 13 de abril de 2023; es decir, se ajustó de 0,40 VEB a 9,00), lo que equivale a 0,033 USD (al tipo de cambio actual resultante del Acuerdo Cambiario n.º †T1).

Tipos impositivos a nivel local[5]	
Impuesto de timbre (documental):	Varía según cada transacción Estados y Contribución del Distrito Capital
Impuesto sobre actividades industriales, comerciales y de servicios:	Establecido por cada municipio, normalmente entre el 1 % y el 15 % del volumen de negocios (ingresos) (sobre los ingresos netos) 2 %
Impuesto sobre bienes inmuebles (actualmente solo)	Establecido por cada municipio, normalmente entre el 0,01 % y el 0,2 % del valor catastral valor
Impuesto sobre vehículos de motor:	1-4 unidades fiscales (T.U.) al año
Juegos de azar y apuestas legales:	5-10 % al año
Impuesto sobre la publicidad comercial:	Establecido por cada municipio, normalmente 1 U.T. por metro cuadrado
Impuesto sobre espectáculos y actuaciones públicas:	Establecido por cada municipio, normalmente el 10 %.
Aranceles:	varían según el servicio

Impuestos previstos en tratados (rentas y capital)

Países	Interés[6]	Dividendos[7]	Regalías	Servicios técnicos	Asistencia técnica
Austria	4,95-10%	5-15%	5%	5%	0-5%
Alemania	5%	5-15	5	Sin retención	Sin retención en origen
Barbados	5-15%	5-10%	10%	10%	10%
Bélgica	10%	5-15%	5%	Sin retención en origen	Sin retención en origen
Emiratos Árabes Unidos	10%	5-10%	10%	10%	10%
Brasil	15%	10-15%	15%	15%	15%

5 A fecha de 23 de febrero de 2021, varios municipios (los signatarios de un Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal) están modificando los tipos impositivos locales debido a la decisión n.º 0078, de 7 de julio de 2020 (criticada por presentar graves violaciones del sistema venezolano de atribución de competencias constitucionales), emitida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que suspendió durante 90 días la aplicación de cualquier norma fiscal emitida por los municipios y los estados, y les instó a modificar las normas fiscales municipales y estatales con el supuesto propósito de armonizar los impuestos (dicha suspensión fue levantada para determinados municipios mediante las decisiones Nº 0161, de 20 de noviembre de 2020, y Nº 0273, de 30 de diciembre de 2020, emitidas también por la Sala Constitucional). El Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal establece la criptomoneda venezolana PETRO como unidad de cuenta para el cálculo de impuestos y sanciones (un (1) Petro equivale a 60,03 dólares estadounidenses a la fecha de emisión de este informe), estableciendo el pago exclusivamente en su equivalente en bolívares (VEB). El mismo excluye expresamente el cálculo y el pago de impuestos municipales en moneda extranjera.

6 La tasa máxima más baja suele estar relacionada con los préstamos de instituciones financieras. Además, muchos tratados fiscales prevén una exención total en origen si los préstamos son concedidos o recibidos por los Estados contratantes, sus organismos públicos o instituciones financieras o agencias estatales.

7 El límite máximo más bajo se aplica comúnmente en el contexto de sociedades matrices y filiales. La prueba de afiliación (por ejemplo, la participación en el capital social) varía entre los diferentes tratados.

Canadá	10%	10-15%	5-10%%	5-10%	Sin retención en origen
China	5-10%	5-10%	10	10%	10%
Corea	5-10%	5-10%	5-10%	5-10%	0-10%
Cuba	10%	10-15%	5%	5%	5%
Dinamarca	5%	5-15%	10%	10%	5%
España	4,95-10%	0-10%	5%	5%	Sin retención en origen
EE. UU.	4,95-10%	5-15%	5-10%	Sin retención en origen	Sin retención
Francia	5%	0-5-15 %	5%	Sin retención en origen	Sin retención en origen
Indonesia	10%	10-15%	20%	20%	10%
Irán	5%	5-10%	5%	5%	5%
Italia	10%	10%	7-10%	10%	10%
Kuwait	5%	5-10%	20%	20 %	20%
Malasia	15%	5-10%	10%	10%	10%
México[8]	4,95-15 %	5%	10%	0-10%	10%
Noruega	5-15%	5-10%	12%	12%	9%
Países Bajos	5%	0-10%	5-7-10%	Sin retención en origen	Sin retención
Portugal	10%	10%	12%	12%	10%
Reino Unido	5%	0-10%	5-7%	5%	Sin retención en origen
República Checa	10%	5-10%	12%	12%	12%
Rusia	5-10%	10-15	15%	10-15%	10%
Suecia	10%	5-10%	7-10%	7%	7%
Suiza	5%	0-10%	5%	5%	Sin retención en origen
Trinidad y Tobago	15%	5-10%	10%	10%	10%
Qatar	5%	5-10%	5%	Sin retención en origen	5%
Bielorrusia	5%	5-15%	5-10%	5-10%	0-10%
Vietnam	10%	5-10%	10%	10%	10%
Arabia Saudita	5%	5%	8%	8%	Sin retención en origen
Turquía[9]	10%	5-10%	10%	10%	10%

8 Tratados ya ratificados pero en los que no se ha producido el intercambio de notas (no están en vigor).

9 El tratado puede considerarse nulo y sin efecto. Negociado y celebrado por el poder ejecutivo en 2018. No se sometió a la aprobación del Parlamento (Asamblea Nacional), tal y como exige el artículo 154 de la Constitución, sino que fue aprobado por la Resolución N.º DM/498 del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicada en el Boletín Oficial N.º 41.554, de fecha 28 de diciembre de 2018.

1. Impuesto sobre la renta

1.1. Aspectos generales

1.1.1. Ingresos mundiales

Desde 2001, Venezuela adoptó el impuesto sobre la renta mundial. De conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos (incrementos netos de patrimonio cuando se realizan de conformidad con las disposiciones de la ley tributaria) originados en Venezuela están sujetos a impuestos, independientemente de si el contribuyente es un contribuyente residente en Venezuela o una entidad constituida (establecida) en Venezuela, o si es un extranjero o una empresa no residente. al mismo tiempo, los ingresos de origen extranjero obtenidos por contribuyentes residentes en Venezuela o atribuibles a establecimientos permanentes (EP) de entidades extranjeras en Venezuela están sujetos a tributación en Venezuela.

En lo que respecta a los ingresos de origen extranjero, la ley reconoce un derecho primario a gravar en el país de origen y, por lo tanto, permite acreditar los impuestos extranjeros («FTC») pagados por el contribuyente e e al producir ingresos de origen extranjero. El sistema FTC establece una limitación general (crédito ordinario), pero en el caso de los ingresos sujetos a un tipo impositivo escalonado, como es el caso de los dividendos, que se tratan en una cesta separada (también con una limitación de crédito ordinario), según la fórmula:

$$FTC = (WWI \times r)\ (FSI/WWI)$$

El sistema FTC no cubre los créditos indirectos (es decir, los créditos por impuestos pagados por filiales ubicadas en el extranjero), exige que los impuestos extranjeros se paguen efectivamente y no permite el traslado ni el reporte de FTC, y tampoco permite el uso de pérdidas extranjeras globales para reducir los ingresos de origen nacional.

El sistema se combina con un régimen anti-aplazamiento para los ingresos atribuibles a vehículos de inversión controlados por contribuyentes residentes en Venezuela y ubicados en jurisdicciones con bajos impuestos (según una «lista negra» emitida por las autoridades fiscales).

1.1.2. Tipo impositivo del impuesto sobre la renta

El tramo general del impuesto sobre la renta de las sociedades aplicable a los ingresos de origen venezolano, así como a los ingresos en el extranjero obtenidos por un contribuyente residente en Venezuela o un establecimiento permanente en Venezuela de un contribuyente no residente, es el tramo n.º 2, con tres tipos marginales, siendo el tipo marginal mínimo del 15 % y el tipo marginal máximo del 34 %. Los contribuyentes que se dedican a actividades petroleras upstream están sujetos a un tipo impositivo especial (tramo n.º 3) del 50 %.

En la última modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta (publicada en el Boletín Oficial Extraordinario N.º 6.210, de fecha 30 de diciembre de 2015), se modificó el artículo 52 añadiendo un nuevo párrafo al inciso n.º 2. En virtud de lo anterior, los ingresos netos derivados de actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguros en el país están sujetos a una tasa fija del 40 %. Por el contrario, los ingresos obtenidos en Venezuela por las compañías de seguros y reaseguros extranjeras (es decir, no domiciliadas en Venezuela) están sujetos a una tasa fija del 10 %.

1.1.3. Base imponible

Todos los ingresos están sujetos al impuesto sobre la renta, salvo que la ley los excluya de la base imponible. Los ingresos excluidos se restan de los ingresos brutos, es decir, la suma de todos los ingresos obtenidos por el contribuyente. El resultado es la renta bruta imponible, de la que se deducen los costes

y gastos. El resultado tras las deducciones es la renta neta imponible, a la que se aplica el tipo impositivo corporativo establecido por la ley. Los ingresos netos pueden verse afectados además por el resultado de la aplicación del sistema de ajuste por inflación (API) a las ganancias y pérdidas y a las partidas del balance, que se reconocen como ingresos o pérdidas que se añaden o se restan de la base imponible (la aplicación del API se ha reducido al mínimo). El resultado de aplicar los tramos n.º 1, n.º 2 o n.º 3 a la base imponible (ingresos netos imponibles) es el impuesto sobre la renta, del que se deducen los créditos fiscales aplicables para obtener la deuda tributaria real por el impuesto sobre la renta.

A continuación ilustramos este proceso de evaluación para mayor claridad:

[+] Suma de todos los ingresos

[=] Ingresos brutos

[–] Partidas de ingresos excluidas [=] Ingresos brutos imponibles

[–] Costes y gastos deducibles [=] Ingresos netos imponibles

[–] Partidas de ingresos exentas [=] Base imponible

[–] API de conciliación (aumento/reducción de la base imponible)

[*] Tramo del impuesto de sociedades (tipo marginal máximo del 34 %)

[=] Impuesto sobre la renta resultante

[–] Créditos fiscales

[=] Impuesto sobre la renta a pagar

1.1.4. Renta mínima imponible

Actualmente no existen disposiciones que exijan una renta mínima imponible o que prevean el pago de un impuesto mínimo alternativo.

1.1.5. Créditos por actividades e inversiones

Los créditos por actividades e inversiones contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LIR) a largo plazo y finalmente reincorporados en la LIR de 2007 o en otras leyes, fueron derogados en la reforma de la LIR de diciembre de 2015, en virtud de la cual se eliminó el Capítulo I del Título IV, relativo al régimen de créditos por actividades e inversiones (industriales, turísticas, agrícolas y medioambientales), fue suprimido, junto con la referencia a la posibilidad de trasladar dichos créditos hasta un máximo de 3 años.

1.1.6. Plazos para la tributación

En virtud de la modificación de diciembre de 2015 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se produjo un cambio significativo en las normas relativas al momento de reconocimiento de los ingresos.

En virtud de la misma, se derogaron la mayoría de los supuestos en los que los ingresos se devengaban en el momento del pago y, por lo tanto, los ingresos se devengan en el momento de su realización.

Ahora se consideran activados en el momento de la realización de las transacciones que dan lugar a los ingresos, en lugar del pago:

a. la cesión del uso o disfrute de bienes muebles o inmuebles;
b. los ingresos derivados de regalías o intereses similares;
c. las ventas de bienes inmuebles;
d. los ingresos procedentes de servicios profesionales.

Fuentes de ingresos que siguen devengándose en el momento del pago:

i. los ingresos derivados de servicios dependientes; y
ii. ingresos derivados de juegos y apuestas.

1.1.7. Deducciones

Como regla general, todos los costos y gastos son deducibles siempre que estén relacionados, sean proporcionales y necesarios para la actividad generadora de ingresos. Los costos o gastos relacionados con los ingresos excluidos y/o exentos no son deducibles. En caso de que no sean claramente identificables (es decir, asignables a ingresos imponibles o excluidos), la ley exige un prorrateo. Algunos costos y gastos están limitados o no se permiten, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, por ejemplo, cargos a partes relacionadas, comisiones, regalos, entre otros. Todos los demás impuestos y contribuciones, aranceles y derechos de aduana e impuestos sobre la nómina y contribuciones sociales (véanse los apartados 4, 5 y 6 más adelante) son deducibles a efectos del impuesto sobre la renta, salvo que se disponga expresamente lo contrario en la ley que establece el impuesto o la contribución.

1.1.8. Exenciones fiscales

Además de las exenciones fiscales estándar previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 14) y que se han mantenido prácticamente sin cambios durante los últimos treinta (30) años (salvo un cambio importante que tuvo lugar en 2014 y que derogó las exenciones fiscales de larga data aplicables a las instituciones sin ánimo de lucro dedicadas a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación del medio ambiente, de fomento de la tecnología, la cultura, la educación —incluidas las universidades y las escuelas— o deportivas), el Ejecutivo Nacional ha promulgado en los últimos años un gran número de medidas de exención fiscal (decretos de exención) que abarcan desde las operaciones mineras hasta las petroleras y las agrícolas, en algunos casos vinculadas a compromisos internacionales (por ejemplo, la ejecución de los proyectos destinados a recuperar la capacidad de extracción, molienda, despacho y transformación del mineral de hierro, que se desarrollan en el marco del Acuerdo de Cooperación Económica y Técnica entre Venezuela y China, entre otros).

La generosidad permitida al Gobierno en la concesión de dichas exenciones se ha visto limitada en cierta medida por la modificación del Código Tributario G eneral aprobada a finales de enero de 2020, que exige un único decreto anual que cubra todas y cada una de las exenciones fiscales y reduzca su duración a un solo ejercicio fiscal (presupuestario), más una posible prórroga de un año adicional.

Para los ejercicios fiscales 2019 y 2020, el Ejecutivo Nacional ha concedido exenciones del impuesto sobre la renta a las entidades y personas físicas residentes en Venezuela. En el caso de las personas jurídicas, las exenciones se han centrado básicamente en las empresas estatales y sus empresas mixtas (por ejemplo, PDVSA, sus filiales y empresas mixtas). En el caso de las personas físicas residentes, las exenciones parecen tener por objeto ampliar la exclusión de minimis prevista en la ley, que se extiende a los salarios normales o a los ingresos procedentes de otras actividades, siempre que al final del ejercicio fiscal no superen:

- Año 2019: tres salarios mínimos vigentes al 31 de diciembre de 2019 (450 000,00 VEB), equivalentes a 0,26 USD en el momento de la elaboración de este informe[10] .
- Año 2020: 5000 UT (7 500 000,00 VEB), equivalentes a 4,27 USD a 23 de febrero de 2021[11] .

10 Decreto N.º 4.171 publicado en el Boletín Oficial Extraordinario N.º 6.523 de fecha 04/02/2020.

11 Decreto N.º 4.420 publicado en el Boletín Oficial N.º 42.049 de fecha 01/08/2021.

1.1.9. Depreciación

La depreciación de los activos fijos tangibles es deducible. Los plazos de depreciación varían en función de la naturaleza del activo y no están establecidos por la ley ni por los reglamentos, sino que se remiten a los PCGA venezolanos (VenNIF) (salvo en el caso de determinadas normas relacionadas con los activos de petróleo y gas); la práctica habitual es de 20 años para los bienes inmuebles y de 10 años para muchos otros activos fijos tangibles, excepto para los vehículos de motor y los ordenadores, a los que se aplica habitualmente un plazo que varía entre 3 y 5 años, o entre 1 y 2 años para estos últimos.

Los métodos utilizados a nivel mundial son generalmente aceptados en Venezuela a efectos fiscales, por ejemplo, el método lineal y el UOP. Se reconoce el agotamiento de los activos e inversiones mineros e hidrocarburos, y se pueden aplicar otros métodos, como el método de saldo decreciente o el método de dígitos invertidos, entre otros, con el consentimiento de la autoridad fiscal.

Si bien los cambios en la vida útil no requieren el consentimiento previo de la autoridad tributaria, los cambios en el método de depreciación o amortización sí lo requieren. El contribuyente puede realizar un deterioro sobre la base de los PCGA venezolanos (VenNIF), cualquier cambio futuro daría lugar a una recuperación.

1.1.10. Precios de transferencia

Venezuela cuenta con normas sobre precios de transferencia similares a las de la OCDE, aplicables a todas las transacciones entre una parte venezolana (es decir, un contribuyente o empresa residente en Venezuela o un establecimiento permanente de una empresa extranjera en Venezuela) y una parte relacionada extranjera. De hecho, las Directrices de la OCDE de 1995 sobre precios de transferencia se aplican de manera complementaria, tal y como establecen la Ley y el Reglamento (que pueden modificarse con el tiempo y, por lo tanto, es de suponer que dichas directrices se han modificado a lo largo de 2017 y pueden modificarse nuevamente en el marco del proyecto BEPS). Las disposiciones sobre precios de transferencia no se aplican a las transacciones entre dos partes que sean contribuyentes residentes en Venezuela, sino únicamente a las transacciones transfronterizas.

No existen normas específicas sobre la parte evaluada o las bases comparables (locales o extranjeras, internas o externas) que deben utilizarse, pero la autoridad fiscal se basa en gran medida en bases de datos internacionales, ya que hay poca información local y el mercado es muy pequeño. Según las normas venezolanas sobre precios de transferencia, la parte venezolana debe conservar y presentar la documentación justificativa a las autoridades fiscales (declaración de precios de transferencia PT-99), así como realizar un estudio de precios de transferencia que demuestre que sus precios o márgenes de beneficio en las transacciones se encuentran dentro de los rangos de precios o márgenes de beneficio comparables de plena competencia para su actividad y transacciones similares, con periodicidad anual. Las partes en jurisdicciones con bajos impuestos se consideran partes relacionadas a estos efectos (una suposición que el contribuyente puede refutar).

El régimen venezolano de precios de transferencia prevé una serie de situaciones en las que se considera que dos partes están vinculadas. El catálogo es complejo y su aplicación requiere un análisis más detallado caso por caso. Las disposiciones venezolanas permiten los ajustes correspondientes cuando un socio del convenio fiscal realiza un ajuste de los precios de transferencia, y la ley (Código Tributario General) permite desde 2001 la celebración de acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA) con la autoridad tributaria; hasta la fecha no se ha celebrado ningún APA.

1.1.11. Capitalización reducida

La sección de precios de transferencia del ITL incluye una única disposición relativa a las normas de subcapitalización, en virtud de la cual los intereses adeudados/pagados a partes vinculadas solo pueden deducirse hasta el importe correspondiente a un ratio deuda/capital de 1:1 (incluida toda la deuda,

relacionada y no relacionada) promediado para el ejercicio fiscal. Cualquier importe excedente se trata como capital neto a todos los efectos de la ley, incluido el API.

En cualquier caso, la autoridad tributaria puede rechazar una deducción si la deuda con partes vinculadas no se contrae en «condiciones de mercado» (presumiblemente en condiciones de plena competencia), para lo cual la ley establece que la autoridad tributaria utilizará como referencia:

I. el volumen de la deuda del contribuyente;
II. si el contribuyente ha podido acceder al préstamo con una parte no vinculada sin la intervención de la parte vinculada pertinente;
III. importe del préstamo al que el contribuyente habría podido acceder con una parte no vinculada sin la intervención de la parte vinculada pertinente;
IV. el tipo de interés que el contribuyente habría obtenido de una parte no vinculada sin la intervención de la parte vinculada pertinente; y
V. otros términos y condiciones que el contribuyente habría obtenido de una parte no vinculada sin la intervención de la parte vinculada pertinente.

1.1.12. Ajustes por inflación

Desde 1991, Venezuela cuenta con un sistema de ajuste por inflación aplicable a todos los activos y pasivos no monetarios[12] y al patrimonio neto del contribuyente. El ajuste anual se determina aplicando el índice de inflación (Índice de Precios al Consumidor «IPC» venezolano) al costo base de los activos no monetarios, y el resultado es un costo base mayor que se registra contra la renta imponible del contribuyente.

Por otra parte, los pasivos no monetarios y el patrimonio neto de los contribuyentes se ajustan de manera similar y el aumento correspondiente se registra como un aumento en los gastos. La diferencia entre la renta imponible y los gastos originados en los ajustes anuales por inflación debe dar lugar a una partida neta de renta imponible o a una pérdida neta por inflación (esta pérdida es deducible).

En virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ITL) venezolana aprobada a finales de 2014, los bancos, las instituciones financieras y las compañías de seguros y reaseguros quedaron excluidos del sistema API, y la Administración Tributaria (SENIAT) emitió una resolución sobre los ajustes de la base imponible en virtud de dicha exclusión. Además, la modificación de la ITL aprobada a finales de 2015 incluye una exclusión expresa del sistema API para los contribuyentes calificados como contribuyentes especiales por la Administración Tributaria (SENIAT), lo que abarca a la mayoría de las empresas importantes.

Además, la modificación de 2015 estableció que la Autoridad Tributaria debía emitir normas relativas a los ajustes contables que debían realizar los contribuyentes debido a la «supresión» del ajuste por inflación para los contribuyentes especiales (hasta la fecha no se han emitido tales normas, salvo las mencionadas anteriormente para las entidades bancarias y las compañías de seguros). La exclusión incluye una disposición transitoria según la cual el impuesto sobre la renta anticipado que se debe presentar en una «declaración de impuestos estimada» reconoce los ingresos netos imponibles del año anterior sin tener en cuenta los efectos del API.

12 Activos distintos del efectivo, los depósitos y las cuentas por cobrar, que son activos monetarios. Hasta 2001, todos los pasivos en moneda extranjera y la deuda denominada en moneda extranjera también se consideraban activos y pasivos no monetarios y, por lo tanto, se ajustaban (sobre la base del aumento o la disminución del tipo de cambio de la moneda extranjera); desde 2002, estos no se consideran no monetarios, sino que el sistema API considera cualquier ganancia o pérdida por cambio de moneda extranjera como realizada al final del ejercicio fiscal del contribuyente (siempre que no se hayan enajenado durante dicho ejercicio fiscal).

Con efecto a partir de los ejercicios fiscales que comienzan en marzo de 2007, el sistema API debía reconocer las diferencias de cambio («DIE», ganancias o pérdidas) al cierre del ejercicio fiscal para los activos y pasivos denominados en moneda extranjera, como un saldo necesario, ya que los mismos deben tratarse como activos y pasivos monetarios según la ley.

La disposición se ha modificado con el tiempo, lo que ha dado lugar a diferentes interpretaciones sobre el momento en que debe reconocerse el DIE. Las cuestiones interpretativas se vieron agravadas por la falta de claridad de las disposiciones relativas al cambio de divisas en el marco del sistema de control de divisas vigente desde 2003, incluida la aplicación de múltiples tipos de cambio de divisas al mismo tiempo. En este momento, la disposición del API sobre las DIE sigue siendo inaplicable en general, por lo que los criterios sobre el momento del reconocimiento de las DIE deben basarse en la jurisprudencia vigente antes de la aplicación de las normas del API.

1.1.13. Traspaso de pérdidas fiscales

Un contribuyente venezolano puede trasladar sus pérdidas fiscales durante un plazo máximo de tres ejercicios fiscales. No existe la posibilidad de trasladarlas a ejercicios anteriores.

Las pérdidas fiscales pueden deducirse de los ingresos netos del contribuyente para el año fiscal (y están limitadas por estos) y no son asignables ni transferibles a terceros (solo pueden transferirse como atributo fiscal a través de una fusión estatutaria). El plazo de transferencia no se renueva por la realización de una reorganización libre de impuestos, por ejemplo, una fusión estatutaria.

Además de la limitación del plazo de tres ejercicios fiscales, desde la modificación de la ley en 2014 se aplica una limitación adicional, en forma de límite máximo o prorrateo en cualquier ejercicio de transferencia. Las pérdidas transferidas no pueden superar en ningún ejercicio el 25 % de los ingresos netos obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio fiscal.

La deducción por pérdidas netas operativas solo se permite cuando la pérdida fiscal se deriva de una actividad generadora de ingresos normalmente sujeta a impuestos según las normas generales del impuesto sobre la renta. Si la pérdida fiscal carece de ese nexo, es decir, si está relacionada con una actividad generadora de ingresos no imponible o exenta, el criterio comúnmente aplicado por la autoridad fiscal venezolana es que no se permite al contribuyente deducir la pérdida fiscal; no obstante, existe una tendencia en la jurisprudencia que permite aplicar las pérdidas de actividades exentas a otros ingresos del contribuyente.

La legislación y la normativa fiscal venezolanas establecen otros límites (o condiciones) para el cálculo y la deducción de las pérdidas fiscales distintas de las generadas como pérdidas operativas netas (NOL), tales como las pérdidas en la venta de acciones de una empresa venezolana (que requieren cumplir con pruebas de actividad sustancial y de período de tenencia), la venta de acciones cotizadas en sociedades anónimas (sujetas a una tasa del 1 % sobre el importe de la venta) y las pérdidas resultantes de la aplicación del sistema API (el traspaso se limitaba a un año antes de la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de noviembre de 2014, con efecto en los ejercicios fiscales a partir de febrero de 2015).

1.1.14. Reorganizaciones libres de impuestos

Solo existe un tipo de reorganización libre de impuestos autorizada por la legislación venezolana, es decir, una fusión libre de impuestos prevista por la ley en la que los atributos fiscales de la sociedad objetivo son transferibles a la sociedad sobreviviente o resultante. Las fusiones previstas por la ley se consideran exentas de otros impuestos, como el IVA (solo si no hay aumento de capital) o el impuesto sobre el capital social (impuesto de timbre).

Si bien otras operaciones de reorganización no están expresamente autorizadas por la legislación y la normativa fiscal venezolana, se pueden obtener algunas ventajas de las aportaciones al capital y las distribuciones de capital de las sociedades venezolanas, ya que ni la ley ni la normativa exigen que se realicen a su valor de mercado. En este sentido, se puede lograr un aplazamiento mediante la transferencia (aportación o distribución e) de activos a su coste fiscal (base), que se transferirá (sin revalorización) al cesionario.

1.2. Pago y presentación[13]

Para cualquier año fiscal dado, la declaración de impuestos sobre la renta y la obligación tributaria correspondientes deben presentarse y pagarse en las fechas establecidas por la Autoridad Tributaria durante el año inmediatamente siguiente, lo que suele corresponder a un plazo de tres meses tras el cierre del ejercicio fiscal del contribuyente en cuestión (por ejemplo, la presentación correspondiente al ejercicio fiscal 2021 de un contribuyente que cierre el 31 de diciembre de 2021 podría realizarse hasta el último día de marzo de 2022, o la primera quincena de abril para los contribuyentes especiales; no obstante, últimamente el calendario de cumplimiento de los contribuyentes especiales ha acortado el plazo de presentación aplicable a determinados contribuyentes.

Las autoridades fiscales han establecido calendarios especiales de presentación y pago para las personas jurídicas y físicas clasificadas como «Sujetos Pasivos Especiales». Todos los Sujetos Pasivos Especiales deben presentar su declaración a más tardar en la fecha indicada según el último dígito de su TIN, tal y como se indica en el calendario publicado por las autoridades fiscales en su sitio web www.seniat.gov.ve.

Las fechas de presentación y pago suelen ser similares año tras año. La autoridad tributaria ha impuesto la presentación de las declaraciones de impuestos sobre la renta exclusivamente por medios electrónicos, lo que ha dado lugar a restricciones adicionales para los contribuyentes, ya que el sitio web del SENIAT asume ciertas interpretaciones que no son necesariamente coherentes con la ley y/o la Constitución. En los últimos años, la Autoridad Tributaria venezolana amplió la fecha de presentación de las declaraciones correspondientes a los ejercicios fiscales 2017 y 2018 hasta el 31 de mayo de 2018 y el 31 de mayo de 2019, respectivamente (las prórrogas eran habituales en el pasado, pero estas fueron las primeras prórrogas tan amplias concedidas en la última década); no se adoptó una medida similar para las declaraciones de los ejercicios fiscales 2019, 2020 o 2021, a pesar de la COVID-19.

En agosto de 2018 se promulgó un régimen temporal para el pago anticipado del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre la renta, aplicable a contribuyentes especiales (decreto publicado en el Boletín Oficial n.º 6.396, de 21 de agosto de 2018), que entró en vigor el 1 de septiembre de 2018. Aunque el régimen se considera temporal, no se ha fijado una fecha de vencimiento para el mismo, por lo que estará en vigor hasta que sea derogado.[14] El régimen ha sido parcialmente modificado mediante providencias emitidas por la autoridad fiscal que modifican el plazo para la presentación de declaraciones.

13 De acuerdo con el Decreto N.º 3.719, publicado en el Boletín Oficial N.º 6.420, de fecha 28 de diciembre de 2018, las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones autorizadas en moneda extranjera o criptomonedas dentro del territorio nacional, que constituyan hechos imponibles, deben evaluar y pagar sus obligaciones fiscales en moneda extranjera o criptomonedas. La negociación de valores en bolsas de valores y las exportaciones de bienes y servicios por parte de entidades gubernamentales quedan excluidas del ámbito de aplicación del Decreto 3.719. Su alcance y aplicación siguen sin estar claros hasta la fecha. El mismo también puede considerarse nulo y sin efecto.

14 El régimen debe considerarse nulo y sin efecto, ya que fue implementado por el Poder Ejecutivo sin que se le hubieran delegado facultades habilitantes y ha sido rechazado por el Congreso (Asamblea Nacional).

El régimen de pago anticipado del Impuesto sobre la Renta se aplica a los Contribuyentes Especiales que realizan actividades económicas distintas de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades relacionadas, y que no son beneficiarios de regalías derivadas de dichas actividades. Asimismo, las personas físicas con contratos de trabajo quedarán excluidas de este régimen, incluso cuando reúnan los requisitos para ser contribuyentes especiales.

Tasa de pago anticipado

El importe del impuesto sobre la renta se adelantará cada dos semanas (desde 2018 hasta agosto de 2020, semanalmente[15]). El anticipo se calcula como el 1 % de los ingresos brutos obtenidos por la venta local de bienes y servicios durante las dos semanas anteriores. El decreto establece que la tasa del 1 % para el pago anticipado puede ser modificada por el Poder Ejecutivo en cualquier momento, entre un mínimo del 0,5 % y un máximo del 2 %.

Las normas son diferentes para las instituciones financieras, los bancos y las compañías de seguros y reaseguros, que deben adelantar diariamente el 2 % de sus ingresos brutos del día anterior.

Los pagos anticipados son deducibles de la deuda tributaria final, tal y como se indica en la declaración final del impuesto sobre la renta.

Declaración y pago de los anticipos

Los contribuyentes especiales (distintos de las empresas dedicadas a hidrocarburos o actividades conexas) deben declarar y pagar anticipos del impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

- Cada dos semanas deben presentar una declaración anticipada, en la que se informen los ingresos brutos obtenidos durante las semanas anteriores. El impuesto que se pagará por adelantado será el 1 % de dichos ingresos brutos.
- El importe que se debe adelantar se pagará en cuotas diarias a lo largo de las dos semanas correspondientes.

Las instituciones financieras, los bancos y las compañías de seguros y reaseguros deben declarar y pagar anticipos diarios, equivalentes al 1 % de los ingresos brutos del día anterior.

1.3. Sanciones e intereses por impuestos impagados o pagos atrasados

Los impuestos impagados están sujetos a intereses de demora que se calcularán según el tipo oficial fijado mensualmente por la normativa correspondiente. El tipo de interés de demora es 1,2 veces el tipo bancario publicado por el gobierno, que actualmente se sitúa entre el 52 % y el 58 %.

En virtud de la derogación total del Código Tributario General (de 18 de noviembre de 2014) por un nuevo Código Tributario General de 29 de enero de 2020 (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 6.507 (Extraordinaria) del 29 de enero de 2020)[16] , emitido por la «Asamblea Nacional Constituyente», se produce un aumento de las sanciones aplicables por no presentar la

15 La periodicidad semanal pasó a ser quincenal a partir del 1 de septiembre de 2020, primero mediante la Norma Administrativa N° SNAT/2020/00057 publicada en el Boletín Oficial N° 41.954, de fecha 31 de agosto de 2020, y luego se prorrogó hasta 2021 mediante la Norma Administrativa N.° SNAT/2020/000078 publicada en el Boletín Oficial N.° 42.038, de fecha 30 de diciembre de 2020.

16 El nuevo Código Tributario General, aprobado y publicado en el Boletín Oficial el 29 de enero de 2020, entró en vigor el 28 de febrero de 2020, treinta días después de su publicación en el Boletín Oficial.

declaración o por presentar una declaración inexacta. En virtud del nuevo Código, las sanciones por no presentar la declaración o por presentarla fuera de plazo incluyen (a) una multa por no presentar la declaración o por presentarla fuera de plazo que puede oscilar entre el equivalente a 100 y 150 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor , según lo publicado por el Banco Central de Venezuela (BCV)[17] , que en el caso de los «contribuyentes especiales» se incrementa en un 200 %, (b) el cierre durante un plazo de 10 días; y (c) una penalización del 0,28 % del importe atrasado hasta el 300 % (por presentación tardía), y entre el 100 % y el 300 % por impuestos impagados.

1.4. Impuesto sobre los dividendos/Impuesto sobre los beneficios de las sucursales

Desde la modificación de la ley en 1999 (y en vigor desde 2001), tanto los impuestos sobre los dividendos como los «dividendos presuntos» se restablecieron en el impuesto sobre la renta venezolano. El tipo aplicable es un tipo fijo del 34 %, que se aplica en última instancia al exceso de los ingresos financieros (contables) sobre la renta neta imponible. Es decir, el impuesto sobre los dividendos venezolano no es claramente un impuesto sobre los dividendos del sistema clásico, ni es un impuesto sobre los dividendos del sistema de imputación, sino que funciona como un impuesto de igualación.

El impuesto sobre los dividendos se aplica a los dividendos pagados por las empresas venezolanas (sociedades anónimas, como la sociedad anónima, o sociedades de responsabilidad limitada, como la sociedad de responsabilidad limitada), y solo se aplica al exceso, si lo hubiera, de los ingresos y beneficios financieros (contables) de una sociedad venezolana sobre la renta neta imponible sujeta al impuesto sobre la renta, y es un impuesto sobre los dividendos de un solo nivel. Es decir, los dividendos pagados sobre la base de dividendos ya gravados no están sujetos al impuesto sobre dividendos. Las normas de asignación ayudan a identificar las ganancias y beneficios a los que se atribuirán los dividendos, es decir, primero a la renta neta imponible, luego a los dividendos recibidos y, por último, a cualquier exceso de ingresos financieros sobre la renta neta imponible. Luego, en lo que respecta al momento, las normas de asignación se refieren a un LIFO en ganancias y beneficios, reconociendo primero la distribución de E&P de años posteriores.

El importe de dicho impuesto sobre los dividendos pagados a entidades extranjeras puede reducirse aún más o eliminarse en virtud de las disposiciones de los convenios fiscales (véase el cuadro de convenios fiscales anterior).

Si bien el impuesto grava al accionista, se retiene en origen a nivel de la empresa y el tipo impositivo es el mismo, es decir, el 34 %, independientemente de si el accionista es un contribuyente residente en Venezuela o una persona física o jurídica extranjera.

Por otra parte, también se aplica un impuesto sobre los dividendos a las inversiones en el extranjero, que grava los dividendos pagados por sociedades extranjeras a contribuyentes residentes en Venezuela o a establecimientos permanentes venezolanos de entidades extranjeras. El tipo aplicable es del 34 % sobre el importe bruto de los dividendos y los impuestos pagados sobre dichos dividendos pueden deducirse en virtud del sistema venezolano de crédito fiscal por inversiones (FTC).

El impuesto sobre los «dividendos presuntos» (o impuesto sobre las remesas de las sucursales) se aplica también a las cantidades que pueden remitir al extranjero las sucursales o los establecimientos permanentes de entidades extranjeras en Venezuela, a un tipo fijo del 34 %.

Si bien las disposiciones legales se refieren a los accionistas de la entidad extranjera como contribuyentes, el impuesto se aplica independientemente de si la sede central de la entidad extranjera

17 Normalmente, la moneda es el euro (€).

paga dividendos o incluso de si la sucursal o el establecimiento permanente remiten realmente las ganancias al extranjero. De hecho, el impuesto se aplica a cualquier ganancia sujeta a remesa, siempre que no se reinvierta en activos fijos en Venezuela (dicha reinversión debe ser certificada por un auditor independiente) durante un plazo mínimo de 5 años (tras el cual dichos importes podrían remitirse libres de impuestos).

El impuesto sobre los «dividendos imputados» se aplica al exceso, si lo hubiera, de las ganancias y beneficios financieros (contables) de la sucursal o establecimiento permanente venezolano sobre su renta neta imponible sujeta al impuesto sobre la renta.

Al igual que con el impuesto sobre los dividendos, el importe de dicho impuesto sobre los dividendos estimados pagados a los accionistas de entidades extranjeras con una sucursal en Venezuela puede reducirse aún más (por ejemplo, en el caso de Canadá o Estados Unidos) o eliminarse en virtud de las disposiciones de los convenios fiscales (la mayoría de los demás convenios fiscales).

1.5. Pagos transfronterizos

1.5.1. Retención de impuestos

Cuando los ingresos procedentes de Venezuela se envían al extranjero a un beneficiario que es una persona física o jurídica extranjera no residente, el pago suele estar sujeto a una retención fiscal, que normalmente se considera un pago definitivo de impuestos en Venezuela para el beneficiario (en función de los hechos y circunstancias pertinentes, es posible que también sea necesario presentar una declaración al cierre del ejercicio fiscal).

1.5.1.1. Dividendos

Si las ganancias correspondientes se gravaron a nivel corporativo, no se aplica ninguna retención del impuesto sobre la renta; de lo contrario, se puede aplicar una retención del 34 % del impuesto sobre la renta (que, en última instancia, se aplicará a cualquier exceso de ingresos financieros sobre los ingresos netos imponibles, es decir, el impuesto sobre dividendos venezolano es un impuesto de igualación), a menos que se reduzca o elimine en virtud de un tratado fiscal. El tipo aplicable sería del 50 % para los dividendos pagados por empresas dedicadas a actividades petroleras upstream y del 40 % para los dividendos pagados por bancos, instituciones financieras, compañías de seguros y reaseguros.

1.5.1.2. Regalías

La definición de regalías en el impuesto sobre la renta nacional no está directamente vinculada a la naturaleza de los bienes transferidos (por ejemplo, propiedad intelectual, como derechos de autor, derechos de patente o marcas registradas) ni a los derechos otorgados con la transferencia, sino más bien a la forma de pago. Los derechos de autor se definen en la ley venezolana del impuesto sobre la renta como la cantidad pagada por el uso o disfrute de patentes, marcas registradas, derechos de autor y otros procedimientos, fijada en relación con una unidad de producción o venta, cualquiera que sea la denominación de la transferencia en el contrato correspondiente.

En este último caso, el ingreso neto es un 90 % teórico —mucho más oneroso que lo anterior— del importe facturado y se aplican los tramos impositivos generales, con un tipo marginal máximo comúnmente aplicable del 34 %. Por lo tanto, los pagos de regalías están sujetos a una retención fiscal de hasta un 30,60 % efectivo.

Como debería quedar claro, el término «regalías» utilizado en nuestras leyes fiscales nacionales no es coherente con el significado de dicho término en el ámbito internacional (por ejemplo, el Modelo de

Convenio Fiscal sobre la Renta y el Capital de la OCDE, e incluso el Modelo de Convenio de Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo de las Naciones Unidas), y se define por la forma en que se estructura el pago. En este sentido, según la legislación fiscal nacional venezolana, las regalías pueden incluir transferencias que de otro modo se caracterizarían como asistencia tecnológica o servicios tecnológicos, pero al mismo tiempo se extienden más allá de las marcas registradas.

1.5.1.3. Servicios técnicos, asistencia técnica y servicios de consultoría

La asistencia técnica se define en la legislación fiscal nacional venezolana como el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y otros instrumentos técnicos similares, destinados a la elaboración de una obra o producto para su venta o a la prestación de un servicio específico con los mismos fines de venta.

Además, al referirse a la asistencia técnica, la ley establece que puede incluir la transferencia de conocimientos técnicos, servicios de ingeniería (incluida la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de maquinaria, equipos y plantas de producción; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de maquinaria y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluido el control de calidad), proyectos de I+D (incluida la elaboración y ejecución de programas piloto; investigación y experimentos de laboratorio; servicios de explotación y planificación técnica o programación de unidades de producción), servicios de asesoramiento y consulta (sobre adquisiciones en el extranjero, representación; asesoramiento e instrucciones proporcionadas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de sus actividades u operaciones) y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, información y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instrucciones técnicas, y el suministro de elementos de ingeniería básica y detallada.

Por otra parte, los servicios tecnológicos abarcan la concesión para el uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamientos de los mismos, fórmulas, revalidaciones o instrucciones y todos los elementos técnicos sujetos a patentamiento. Como se desprende claramente de la ley, se hace hincapié en la característica de patentabilidad de la propiedad intelectual así transferida.

Los ingresos netos son un 30 % teórico del importe facturado en el caso de la asistencia tecnológica, mientras que en el caso de los servicios tecnológicos son un 50 % del importe facturado. En ambos casos se aplican los tramos impositivos generales, con un tipo marginal máximo comúnmente aplicable del 34 %. Por lo tanto, los pagos por servicios técnicos y asistencia técnica están sujetos a una retención en cuenta del impuesto sobre la renta de hasta el 10,2 % (asistencia técnica) y el 17 % (servicios tecnológicos).

1.5.1.4. Otros servicios

Si se prestan desde el extranjero y no se consideran servicios técnicos o asistencia técnica, se aplicará una retención fiscal de hasta un **30,60 %** efectivo, salvo que se disponga lo contrario en normas especiales.

1.5.1.5. Pagos de intereses

Como regla general, los pagos realizados en virtud de acuerdos de deuda externa están sujetos a una retención sobre el importe total de los intereses y cargos financieros pagados al tipo impositivo corporativo (tramo n.º 2). Se aplica un tipo de retención reducido del 4,95 % a los intereses pagados a instituciones financieras cualificadas («QFI») constituidas en el extranjero y no domiciliadas en Venezuela. Una QFI sería una entidad que está formalmente constituida en su país de origen para llevar a cabo actividades financieras, bancarias o de seguros, o una entidad que no tiene ninguna otra limitación para llevar a cabo actividades financieras en virtud de la legislación vigente en su país de

origen y que realiza dichas actividades financieras. A principios de este año se introdujeron normas de subcapitalización, con efecto para los ejercicios fiscales que comienzan a partir del 1 de marzo de 2007 (véase el apartado 1.1.7 anterior).

1.5.1.6. Reembolsos de capital

Los reembolsos de capital que no correspondan a distribuciones de dividendos o beneficios no son ingresos imponibles e s para el accionista extranjero. Por lo tanto, **no se deben aplicar retenciones fiscales.**

1.5.1.7. Jurisdicciones con baja tributación

No existen disposiciones que exijan una retención en origen especial sobre los pagos correspondientes a ingresos considerados de origen venezolano dirigidos a un beneficiario de una jurisdicción con baja tributación, ni tampoco existen limitaciones especiales para la deducción de dichos pagos. En cualquier caso, se presume que dichos pagos se realizan entre partes relacionadas, salvo que se demuestre lo contrario, y se aplican las disposiciones sobre precios de transferencia. Si bien existe un capítulo completo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Venezuela que trata de las jurisdicciones con baja tributación y una «lista negra», lo mismo se aplica exclusivamente en virtud de las normas sobre ingresos mundiales para la lucha contra el aplazamiento de los ingresos de origen extranjero.

1.5.1.8. Convenios fiscales

Hasta la fecha, Venezuela ha negociado y tiene en vigor cerca de treinta tratados sobre impuestos al ingreso y al capital (es decir, aparte de los tratados sobre transporte marítimo y/o aéreo), y aunque hay poca o ninguna información oficial fácilmente disponible, a continuación se presenta una lista con el estado de los tratados fiscales:

Tratados fiscales vigentes: Austria, Barbados, Bielorrusia, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Cuba, República Checa, Dinamarca, Francia, Alemania, Indonesia, Irán, Italia, Corea, Kuwait, Malasia, Países Bajos, Noruega, Portugal, Qatar, Rusia, Arabia Saudita, España, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago, Turquía, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido, Estados Unidos de América y Vietnam.

Tratados fiscales ratificados (pendientes del intercambio de notas diplomáticas o del inicio del siguiente ejercicio fiscal): Ninguno.

Tratados fiscales finalizados (rubricados y pendientes de ratificación): Antillas Neerlandesas.

Tratados fiscales en negociación: Chile (las negociaciones se han estancado), México (durante los últimos años se han estado realizando ajustes al tratado ratificado inicialmente).

2. Impuesto sobre el patrimonio

2.1. Aspectos generales

El 3 de julio de 2019, la Asamblea Nacional Constituyente («ANC») aprobó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (reimpresa el 16 de agosto de 2019), que instituye por primera vez un impuesto «general» sobre el patrimonio con base mundial. Dicha ley entró en vigor tras su publicación en el Boletín Oficial.

El impuesto se aplica únicamente a (i) los contribuyentes identificados por la autoridad fiscal como contribuyentes especiales («Sujetos Pasivos Especiales»), y (ii) al valor de su patrimonio neto que exceda los 150 millones de unidades de cuenta (60 millones de bolívares fuertes o 13 043 478 dólares

estadounidenses[18]) al 30 de septiembre de cada año. El patrimonio neto imponible incluye los bienes y derechos sobre bienes de cualquier tipo, tales como: derechos reales, personales, tangibles e intangibles. La administración, recaudación y control del impuesto recae exclusivamente en el Gobierno nacional a través del SENIAT.

2.2. Patrimonio neto mundial

De conformidad con la Ley, el patrimonio neto ubicado en Venezuela (procedente de Venezuela) está sujeto a impuestos, independientemente de si el contribuyente es un contribuyente residente en Venezuela o una entidad constituida (establecida) en Venezuela o es un extranjero o empresa no residente.

Al mismo tiempo, el patrimonio neto ubicado en el extranjero y propiedad de contribuyentes residentes en Venezuela o atribuible a establecimientos permanentes (EP) de entidades extranjeras en Venezuela está sujeto a tributación en Venezuela. Por lo tanto:

a. Se grava el patrimonio neto mundial de: (a) las personas físicas y jurídicas calificadas como contribuyentes especiales a efectos fiscales venezolanos, así como las entidades sin personalidad jurídica, consideradas residentes venezolanas a efectos del impuesto; y (b) los establecimientos permanentes en Venezuela de sociedades extranjeras (solo el patrimonio neto atribuible al EP).
b. El impuesto se aplica únicamente al patrimonio neto ubicado en Venezuela para las personas físicas (independientemente de su nacionalidad) y las personas jurídicas extranjeras calificadas como contribuyentes especiales a efectos fiscales venezolanos, sin residencia fiscal en Venezuela.
c. La ley no incluye métodos para la eliminación de la doble imposición (por ejemplo, crédito por impuestos extranjeros) ni normas particulares que se ocupen del reconocimiento de pasivos extranjeros. Tampoco identifica ni separa exhaustivamente el patrimonio neto nacional del extranjero a efectos de cálculo (solo determinados activos considerados como activos de ubicación local, como bienes inmuebles, buques, aeronaves, acciones de empresas y joyas). El Derecho internacional privado (normas de conflicto de leyes) puede utilizarse para identificar el nexo entre activos y pasivos. Ciertos tratados fiscales vigentes (incluidas las disposiciones sobre impuestos sobre el capital) darían lugar a la obligación de Venezuela de conceder un crédito fiscal extranjero por los impuestos sobre el patrimonio neto pagados en el extranjero.

2.2.1. Criterios de residencia para personas físicas

Para ser considerados residentes venezolanos a efectos de este impuesto, las personas físicas deben cumplir los siguientes criterios:

- Presencia física en Venezuela durante un período continuo o discontinuo superior a 183 días en un período impositivo (12 meses, aunque no se define en la ley);
- Tener sus actividades o intereses económicos vitales, directa o indirectamente, en Venezuela;
- Ser ciudadano venezolano que ocupe un cargo público, incluso si sus actividades o intereses económicos vitales se encuentran en el extranjero; y
- Ser ciudadano venezolano residente en un país con baja tributación, a menos que exista un acuerdo amplio de intercambio de información con ese país.

Se considera residencia fiscal venezolana cuando: (a) el domicilio o residencia habitual se encuentra dentro de Venezuela, (b) la persona física es de nacionalidad venezolana, y (c) el cónyuge o las personas a su cargo cumplen los criterios anteriores. En cualquier caso, la presentación de un certificado de residencia fiscal extranjera debería ser suficiente para invalidar la disposición de presunción (con la excepción de las jurisdicciones con bajos impuestos).

18 Calculado al tipo de cambio de divisas vigente en el momento de la elaboración de este informe (es decir, 4,60 VEB/1 USD). Al convertir la cantidad equivalente en USD del año pasado, el resultado fue de 125 000 USD.

2.2.2. Criterios de residencia para personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica

Las personas jurídicas (por ejemplo, sociedades anónimas, sociedades colectivas, etc.) o las entidades sin personalidad jurídica se considerarán residentes en Venezuela en los siguientes casos:

- Han sido constituidas en Venezuela y de conformidad con las leyes venezolanas;
- Su domicilio fiscal o social se encuentra en Venezuela; y
- Venezuela es su lugar de gestión efectiva.

2.2.3. Tipo impositivo

El tipo impositivo sobre el patrimonio neto puede ser fijado por el Gobierno nacional entre un límite mínimo del 0,25 % y un máximo del 1,50 %. En este momento, el tipo se ha fijado en el 0,25 % por imperativo legal.

2.2.4. Base imponible

El patrimonio neto, entendido como el resultado de sumar el valor total de los activos y derechos, determinado de la forma prevista en la ley, excluyendo el valor de los pasivos y gravámenes que correspondan a dichos activos, así como los activos y derechos exentos o exonerados.

2.2.5. Normas de atribución de valor

En general, los activos se valoran en función del mayor valor determinado según: (i) registros públicos o privados (por ejemplo, registro municipal o bolsa de valores); (ii) valor justo de mercado; o (iii) costo ajustado según lo definido por las normas de la administración tributaria. La Ley asigna normas particulares para la valoración de los siguientes bienes:

- Bienes inmuebles situados en Venezuela;
- Bienes inmuebles ubicados en el extranjero;
- Otros bienes inmuebles;
- Acciones y otros derechos sobre personas jurídicas;
- Joyas, obras de arte y antigüedades; y
- Otros bienes y derechos.

Los activos y derechos sujetos a trámites de registro público se atribuirán al propietario registrado, mientras que los activos no sujetos a registro se atribuirán al titular. Se establecen criterios de atribución específicos para los arrendamientos, los fideicomisos civiles y determinados activos personales. Se presume la titularidad legal/posesión para los siguientes períodos fiscales, a menos que se aporten pruebas de la transferencia o la pérdida.

2.2.6. Declaración y pago

La declaración de impuestos debe presentarse anualmente, dentro de los dos meses siguientes a la ocurrencia del hecho imponible (se considera que el hecho imponible ha ocurrido el último día del período impositivo, es decir, el 30 de septiembre de cada año). Por lo tanto, la declaración de impuestos debe presentarse cada año a más tardar el 30 de noviembre.

La Resolución N.º SNAT/2019/00213 del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT) se publicó en la Gaceta Oficial N.º 41.697 del 19 de agosto de 2019, en la que se establecen las normas para la actualización del valor de los bienes y derechos, así como los requisitos y trámites para la declaración y el pago del impuesto.

De acuerdo con dicha sentencia: (i) las normas de valoración de los activos serán las publicadas por el SENIAT en su sitio web; (ii) a efectos de valoración, las autoridades municipales deberán mantener actualizado, de oficio o a petición de una de las partes, el valor catastral de los inmuebles situados en su jurisdicción; (iii) la declaración y el pago deberán realizarse en el plazo de dos meses a partir de la ocurrencia del hecho imponible, tal y como se ha explicado anteriormente.

A finales de julio de 2022, el SENIAT aún no ha publicado las normas de valoración/tasación.

2.2.7. Obligación de informar

Los jueces, secretarios judiciales, notarios, instituciones financieras, compañías de seguros y reaseguros, sociedades de valores, casas de cambio, depósitos, museos, galerías, joyerías y otras entidades públicas o privadas encargadas del registro o que mantengan registros sobre bienes muebles e inmuebles, deberán proporcionar información, previa solicitud, a la Administración Tributaria sobre los activos que figuran en sus registros públicos o privados.

2.2.8. Deducción del impuesto sobre la renta

El impuesto sobre el patrimonio neto no es deducible ni acreditable a efectos del impuesto sobre la renta.

2.2.9. Agentes de retención

La Ley permite a la autoridad fiscal designar agentes de retención o recaudación del impuesto sobre el patrimonio neto.

3. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

3.1. Aspectos generales

3.1.1. Tipos impositivos

El tipo general del IVA puede ser fijado por el Ejecutivo Nacional entre el 8 % y el 16,5 %. Se aplica un recargo de entre el 15 % y el 20 % a los bienes y servicios de consumo de lujo, tal y como se definen en la ley del IVA, cuya última reforma tuvo lugar el 29 de enero de 2020 (VATL 2020) y entró en vigor el 1 de abril de 2020. El tipo general actual se ha fijado en el 16 % y el tipo para los bienes de lujo en el 15 %.

En virtud de la modificación de la VATL 2020 (enero de 2020), se ha creado un tipo adicional (recargo) que oscila entre el 5 % y el 25 % (que fijará el Gobierno nacional y aún no se ha establecido), aplicable a las ventas de bienes y servicios pagados en moneda extranjera o criptomoneda no respaldada por el Gobierno venezolano. Esta nueva tasa adicional se limita a las operaciones realizadas en Venezuela y se aplicará a las ventas de bienes y servicios exentos de la tasa general (exentos del IVA), o incluso a algunos que no están sujetos al IVA (por ejemplo, las ventas de bienes inmuebles).

También existe una tasa reducida del 8 %, aplicable a determinadas importaciones y ventas locales de ganado, carne y productos de cría, así como a los servicios profesionales prestados a organismos gubernamentales y a los servicios de transporte aéreo nacional.

Existen bienes y servicios exentos y exonerados. La ley del IVA prevé exenciones para la mayoría de los servicios básicos y los bienes de consumo básicos (como los alimentos y bebidas no procesados), pero la lista se ha ampliado considerablemente con las exoneraciones sobre las importaciones y las ventas locales de bienes y servicios (existen numerosos decretos de exoneración en vigor). Dado que los bienes

y servicios exentos y exonerados son muy numerosos, es necesario comprobarlos detalladamente caso por caso.

Se incorporó en la ley del IVA un régimen de tasa cero aplicable a las ventas nacionales de petróleo crudo, y el Tribunal Supremo de Justicia ha dictaminado que las ventas y los servicios a las zonas francas deben recibir un tratamiento de tasa cero.

También existen algunas exenciones del IVA para entidades públicas específicas de ámbito nacional o local, que pueden ser relevantes o no en función de cuál sea la entidad pública que actúe como entidad contratante en un proyecto determinado.

En la Ley del IVA de 2020 destaca la eliminación de una exención para determinados componentes de los combustibles.

3.1.2. Operaciones imponibles

Estos son: venta e importación de bienes muebles tangibles; y prestación de servicios en Venezuela.

En algunos casos, los servicios prestados fuera de Venezuela se consideran sujetos al IVA debido a su naturaleza y a que el beneficiario es una parte ubicada en Venezuela, por ejemplo, los servicios de consultoría, asesoramiento y auditoría. En estos casos, el IVA no afecta a la parte extranjera, ya que la parte venezolana debe cubrir y retener el 100 % del IVA y transferir a las autoridades fiscales los importes retenidos.

La venta de bienes muebles tangibles que constituyan un activo fijo para el vendedor no está sujeta al IVA.

En virtud de la modificación de la ley de noviembre de 2014, el impuesto especial sobre el consumo de lujo se amplía para abarcar determinados servicios, además de la venta o importación de determinados bienes.

3.1.3. Base imponible

Como regla general, la base imponible es el precio o valor de la contraprestación pagada por los bienes o servicios, que debe corresponder a su valor justo de mercado (FMV).

Hay casos en los que determinados elementos deben incluirse o excluirse de la base imponible y/o casos con bases imponibles obligatorias u opcionales, que deben analizarse caso por caso.

3.1.4. IVA acreditable

Como regla general, el contribuyente del IVA tiene derecho a deducir del IVA a pagar todo el IVA pagado a sus proveedores por bienes muebles tangibles comprados o importados y por servicios contratados. Es decir, para calcular la cuota del IVA, se permite deducir del IVA repercutido todo el IVA soportado, y cualquier exceso de IVA soportado en un mes determinado puede trasladarse a meses futuros sin limitación alguna.

El IVA pagado en la adquisición de bienes que se convertirán en activos fijos para el comprador es deducible del IVA, independientemente de si el activo se capitaliza a efectos del impuesto sobre la renta.

Existen limitaciones en la deducción del IVA soportado pagado por costes y gastos, cuando se incurra en una actividad exenta de IVA o con tipo cero, que deben revisarse caso por caso .

En 2014 se incluyeron limitaciones adicionales en la deducción del IVA soportado, con efecto a partir del 1 de diciembre de 2014. En virtud de las mismas: (i) existe una limitación general que restringe la deducción del IVA soportado a 12 meses a partir del momento en que se incurrió en él; y (ii) existen otras limitaciones, tales como:

a. el IVA soportado debe corresponder a adquisiciones habituales —costumbristas— del contribuyente;
b. debe estar relacionado directa y exclusivamente con la actividad del contribuyente; y
c. el IVA soportado no debe estar relacionado con bienes de consumo (bebidas, alimentos y espectáculos).

3.1.5. Exenciones fiscales

Además de las exenciones fiscales estándar previstas en la ley y que se han mantenido prácticamente sin cambios durante los últimos diez años, el Ejecutivo Nacional ha promulgado en los últimos años un gran número de medidas de exención fiscal (Decretos de Exención) dirigidas principalmente a las operaciones mineras y las importaciones.

La generosidad concedida al Gobierno en la concesión de dichas exenciones, tal y como se ha comentado anteriormente en relación con el impuesto sobre la renta, probablemente se verá limitada tras la derogación total y la promulgación de un nuevo Código Fiscal General aprobado a finales de enero de 2020, que exige un único decreto anual que cubra todas y cada una de las exenciones fiscales y reduzca su duración a un solo año fiscal (presupuestario), más una posible prórroga de un año adicional[19] .

3.2. Pago y presentación

Tradicionalmente, el IVA tenía un período impositivo mensual, lo que daba lugar a que el impuesto se calculase y se presentase la declaración del IVA mensualmente. El IVA se declaraba y pagaba íntegramente en las fechas de presentación fijadas por las autoridades fiscales a tal efecto, que solían ser dentro de las dos primeras semanas siguientes al final del período mensual correspondiente. En el caso de los contribuyentes especiales, las fechas de presentación y pago eran fijadas por la autoridad fiscal en función del último dígito del NIF del contribuyente.

Ahora, en agosto de 2018, se promulgó un régimen temporal para el pago anticipado del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a la Renta, aplicable a los contribuyentes especiales (Decreto publicado en el Boletín Oficial N° 6.396, de fecha 21 de agosto de 2018), que entró en vigor el 1 de septiembre de 2018. Este régimen estaba destinado a ser temporal, pero no se ha fijado una fecha de vencimiento, por lo que estará en vigor hasta que sea derogado. Como se explica a continuación, las normas de aplicación de este Decreto han introducido cambios importantes en las reglas que rigen el período impositivo, así como en las fechas de presentación y pago a efectos del IVA, en el caso de los contribuyentes especiales (el régimen mensual sigue vigente para los contribuyentes regulares).

Ámbito de aplicación

El régimen de pago anticipado del IVA solo se aplica a los contribuyentes especiales que realizan actividades económicas distintas de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades relacionadas,

19 No obstante, a finales de 2019 y 2020 se emitieron los siguientes decretos de exención: (i) Decreto n.º 4.080 publicado en el Boletín Oficial Extraordinario n.º 6.497 de fecha 26/12/2019 destinado a la importación de varios bienes hasta el 31/12/2020; (ii) Decreto N° 4.220, publicado en el Boletín Oficial N° 41.896 de fecha 08/06/2020, destinado a la venta de combustibles, insumos y aditivos para mejorar la calidad de la gasolina hasta el 08/06/2021; (iii) La Resolución N.º 079, publicada en el Boletín Oficial N.º 41.854, de fecha 3 de abril de 2020, destinada a la importación de mascarillas y otros suministros para combatir la COVID-19 (fabricados por las entidades de la Administración Pública); y (iv) el 29 de diciembre de 2020 se emitió el Decreto de Exoneración N° 4.412 destinado a la importación de varios bienes hasta abril de 2021.

y que no son beneficiarios de regalías derivadas de dichas actividades. Del mismo modo, las personas físicas con contrato de trabajo quedan excluidas de este régimen, incluso cuando reúnan los requisitos para ser contribuyentes especiales.

Liquidación tributaria

El importe del IVA que se adelantará, cada dos semanas, será igual al IVA definitivo declarado para las dos semanas anteriores. Los pagos anticipados se deducirán de la deuda tributaria definitiva por IVA, tal y como se declara en la declaración semanal definitiva del IVA.

Declaración y pago de anticipos

Los contribuyentes deberán declarar y pagar los anticipos del IVA de la siguiente manera:

a. Cada dos semanas se debe presentar una declaración anticipada, en la que se indique un importe equivalente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) definitivo declarado para las semanas anteriores. El IVA que se debe pagar por adelantado será equivalente al impuesto definitivo de las dos semanas anteriores; y
b. El importe que se debe adelantar se pagará en su totalidad el primer día de la semana o en cuotas diarias a lo largo de dicha semana.

Declaración y pago del IVA definitivo

Aunque la Ley del IVA establece un período impositivo mensual, la promulgación del Régimen Temporal para el pago anticipado del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias ha modificado, de hecho, dicho período impositivo para los Contribuyentes Especiales. De hecho, como resultado de las normas que rigen este régimen, entre las que se incluye la Resolución SNAT/2020/000078 (publicada en el Boletín Oficial N.º 42.038, de 30 de diciembre de 2020), que recoge el calendario de obligaciones de los contribuyentes especiales para el ejercicio fiscal 2021, el IVA ahora se paga cada dos semanas (como se ha dicho antes, desde 2018 hasta agosto de 2020 se pagaba semanalmente), por lo que el período impositivo para la mayoría de los contribuyentes del IVA se ha reducido a dos semanas. El cambio también afecta a las retenciones del IVA, que también deben declararse y remitirse cada dos semanas. Una vez más, el régimen mensual previsto en la Ley del IVA sigue vigente para los contribuyentes regulares (aquellos que aún no han sido designados como especiales por el SENIAT).

3.3. Retención del IVA para contribuyentes especiales

Basándose en la autorización de la ley del IVA para que la autoridad fiscal establezca la retención del IVA, la autoridad fiscal venezolana ha establecido un amplio régimen de retención del IVA. Según la normativa, los contribuyentes definidos por la autoridad fiscal como contribuyentes especiales («Sujetos Pasivos Especiales») están obligados a retener el IVA en sus adquisiciones de bienes y servicios sujetos a impuestos a contribuyentes del IVA. El impuesto que se debe retener suele ser el 75 % del IVA soportado por el comprador de bienes o servicios, pero en algunas circunstancias puede ser el importe total (100 %) del IVA cobrado por el proveedor de bienes o servicios. El contribuyente del IVA puede acreditar el IVA retenido contra su cuota de IVA, es decir, el exceso, si lo hubiera, del IVA repercutido sobre el IVA soportado, y los importes pendientes del IVA retenido por un período quincenal pueden transferirse para su recuperación en períodos posteriores (quincenales), sin limitación de tiempo; alternativamente, cualquier exceso de retención del IVA no acreditado durante los períodos siguientes puede recuperarse presentando una solicitud ante la autoridad fiscal para compensar dichos importes con cualquier impuesto nacional o cediéndolos a terceros.

4. Otros impuestos y contribuciones

4.1. Tributación de las grandes transacciones financieras

A finales de 2015, se aprobó la creación de un impuesto sobre las grandes transacciones financieras. La administración, recaudación, liquidación y control de este impuesto recae en la Autoridad Tributaria Federal (SENIAT).

Recientemente, el 25 de febrero de 2022, la Asamblea Nacional de Venezuela aprobó una enmienda a la Ley del Impuesto sobre las Grandes Operaciones Financieras (LIGTF), publicada en la Gaceta Oficial n.º

6.687. La ley modificada introduce nuevos hechos imponibles al ampliar su alcance personal y material para abarcar no solo las transacciones realizadas por contribuyentes especiales (como se establecía originalmente), sino también determinadas transacciones realizadas por cualquier contribuyente (es decir, personas físicas, personas jurídicas, empresas conjuntas contractuales, etc.), independientemente de su condición de contribuyente especial. Estos nuevos hechos imponibles tienen por objeto gravar los pagos realizados por cualquier contribuyente en moneda extranjera o criptomoneda no respaldada por el Gobierno venezolano (por ejemplo, los petros) en determinadas circunstancias.

Dicha ley entró en vigor tras un plazo de 30 días a partir de la publicación de la Ley en la Gaceta Oficial.

4.1.1. Hecho imponible

Entre ellos se incluyen:

a. Débitos de cuentas bancarias, cuentas corresponsales, cuentas de garantía bloqueadas o cualquier otro tipo de depósitos a la vista, fondos de activos líquidos, fondos fiduciarios y cualquier otro fondo del mercado financiero, o cualquier otro instrumento financiero, realizados en bancos y otras instituciones financieras;
b. La cesión de cheques, valores, cuentas de garantía bloqueadas pagadas en efectivo y cualquier otro instrumento negociable, a partir de su segundo endoso;
c. La adquisición de cheques de caja con efectivo;
d. Las operaciones de préstamo entre bancos y otras instituciones financieras, sujetas a plazos no inferiores a dos días hábiles bancarios;
e. La transferencia de valores custodiados entre varios propietarios, aunque no se realice ningún desembolso a través de una cuenta;
f. La cancelación de obligaciones realizadas sin la mediación del sistema financiero, mediante pago u otros medios de extinción;
g. Los débitos en cuentas que forman parte de sistemas de pago privados organizados no gestionados por el Banco Central de Venezuela y distintos del Sistema Nacional de Pagos, y
h. Los débitos en cuentas para pagos transfronterizos.

4.1.2. Contribuyentes

La ley define varias categorías de contribuyentes, que se describen a continuación:

a. Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica calificadas como contribuyentes especiales, por los pagos efectuados contra sus cuentas en bancos o instituciones financieras;
b. Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica calificadas como contribuyentes especiales, por los pagos que realicen sin la mediación de las instituciones

financieras. Se considera que el pago incluye la compensación, la novación y la condonación de la deuda;

c. Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica vinculadas legalmente a una persona jurídica o a una entidad sin personalidad jurídica calificadas como contribuyentes especiales, por los pagos que realicen desde sus cuentas en bancos o instituciones financieras, o sin la mediación de instituciones financieras; y

d. Las personas físicas, jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica que, sin estar vinculadas legalmente a una persona jurídica o entidad económica sin personalidad jurídica calificada como contribuyente especial, realizan pagos en su nombre, cargados a sus cuentas en bancos o instituciones financieras, sin la mediación de instituciones financieras.

Como se ha mencionado anteriormente, en 2022 se incluyen dos nuevas categorías de contribuyentes:

a. Las personas físicas, jurídicas y entidades económicas no constituidas en sociedad, para pagos en moneda extranjera o criptomonedas/criptoactivos (excepto los respaldados por la República Bolivariana de Venezuela), dentro del sistema bancario venezolano, sin la intermediación de un corresponsal bancario extranjero, de conformidad con las políticas, autorizaciones excepcionales y parámetros establecidos por el Banco Central de Venezuela (BCV); y

b. Personas físicas, jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, por pagos a cualquier persona física o jurídica calificada como contribuyente especial, en moneda extranjera o en criptomonedas/criptoactivos (excepto los respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, sin la mediación de instituciones financieras).

4.1.3. Agentes de retención y recaudación

En virtud de la presente Ley, la Administración Tributaria podrá designar agentes de retención o recaudación/recepción para este impuesto. Podrán ser designadas aquellas personas que participen en actos u operaciones en los que estén en condiciones de retener o recibir el impuesto directamente o a través de un intermediario.

En virtud de dicha disposición, el 17 de marzo de 2022, la Autoridad Tributaria Federal (SENIAT) emitió la Resolución Administrativa N.º SNAT/2022/000013 por la que se designa a todos los Sujetos Pasivos Especiales como «Agentes Recaudadores» de este Impuesto cuando los pagos sujetos a tributación se realicen —y se reciban— en moneda extranjera o en criptomonedas o criptoactivos sin la mediación de una institución financiera.

4.1.4. Exenciones

a. La República y todas las demás entidades político-territoriales;

b. Las entidades públicas con fines comerciales o de otro tipo, calificadas como contribuyentes especiales;

c. El Banco Central de Venezuela;

d. Las operaciones de cambio de divisas realizadas por un operador de cambio debidamente autorizado;

e. El primer endoso realizado en cheques, valores, cuentas de depósito en garantía pagadas en efectivo y cualquier otro instrumento negociable;

f. Los débitos derivados de la compra, venta y transferencia de la custodia de valores emitidos o respaldados por la República o el Banco Central de Venezuela, y los débitos o retiros relacionados con la liquidación del capital o los intereses de los mismos, y los valores negociados en la bolsa de productos agrícolas y en el mercado de valores;

g. Operaciones de transferencia de fondos realizadas por los propietarios entre cuentas, en bancos

o instituciones financieras organizadas y existentes en la República Bolivariana de Venezuela. Dicha exención no se aplica a cuentas con más de un titular;

h. Los débitos en cuentas corrientes de misiones diplomáticas o consulares y de sus funcionarios extranjeros acreditados en la República;

i. Los débitos por transferencias o emisiones de cheques personales o de caja para el pago de impuestos cuando el beneficiario sea el Tesoro Nacional;

j. Los débitos o retiros realizados de las cuentas de la Cámara de Compensación Bancaria, las cámaras de compensación de tarjetas de crédito, las cuentas de bancos corresponsales nacionales y las cuentas de compensación para las operaciones de los bancos; y

k. Compras de efectivo en las cuentas únicas que mantienen los bancos y otras instituciones financieras en el Banco Central de Venezuela.

De conformidad con la última modificación de la ley, las exenciones fiscales previstas en los apartados 5 a 11 anteriores se aplicarán exclusivamente a las transacciones realizadas en moneda de curso legal venezolana (es decir, bolívares) o en criptomonedas o criptoactivos respaldados por la República Bolivariana de Venezuela (por ejemplo, el petro).

4.1.5. Base imponible

El importe agregado de cada débito de cuenta o transacción imponible. En el caso de los cheques de caja, se determina por el importe que figura en el anverso del cheque.

4.1.6. Tipo impositivo

De conformidad con la última modificación de la Ley del ITF en 2022, el Ejecutivo Nacional podrá, a su discreción y mediante decreto, fijar el tipo de este impuesto de acuerdo con las siguientes normas:

a. Desde un mínimo del 0 % hasta un máximo del 2 %, según corresponda a las transacciones contempladas en los números 1 a 4 del artículo 4 (véase la sección 4.1.2 anterior);

b. Desde un mínimo del 2 % hasta un máximo del 8 % para las transacciones realizadas en moneda extranjera o en criptomonedas distintas a las respaldadas por la República Bolivariana de Venezuela (ptr) cuando se realicen a través del sistema bancario nacional sin la intermediación de un banco corresponsal extranjero (artículo 4, num. 5); y/o

c. Desde un mínimo del 2 % hasta un máximo del 20 % para las transacciones realizadas en moneda extranjera o en criptomonedas distintas de las respaldadas por la República Bolivariana de Venezuela (ptr) cuando se realicen fuera del sistema bancario, siempre que el pago se efectúe a un contribuyente especial (sujeto pasivo especial) designado como tal por la autoridad fiscal competente (artículo 4, num. 6).

No obstante, las tasas impositivas respectivas para cada una de las transacciones anteriores se fijaron originalmente de manera preliminar en virtud de la Ley Modificada y se aplicarán hasta que el Ejecutivo Nacional establezca una tasa sustitutiva por decreto. Como resultado, la tasa impositiva general se fijó legalmente en un 2 % para las transacciones contempladas en los números 1 a 4 del artículo 4 relacionadas con los contribuyentes (véase la sección 4.1.2 anterior); y en un 3 % el tipo impositivo aplicable a las transacciones realizadas en moneda extranjera o en criptomonedas distintas de las respaldadas por la República Bolivariana de Venezuela (PTR) cuando se realicen (i) a través del sistema bancario nacional y/o (ii) fuera del sistema financiero a favor de un contribuyente especial (números 4 y 5, artículo 4).

4.1.7. Periodo de tributación

Diario.

4.1.8. Exenciones fiscales y transacciones no sujetas a impuestos

El 25 de febrero de 2022, se concedió una exención fiscal por un plazo de un año mediante el Decreto Presidencial N.º 4.647 publicado en la Gaceta Oficial (E) N.º 6.689, aplicable a los débitos derivados de la compra, venta y transferencia de la custodia de valores emitidos o respaldados por la República o el Banco Central de Venezuela (BCV), así como a los débitos o retiros relacionados con la liquidación del capital o los intereses de los mismos, y a los valores negociados en la bolsa de productos agrícolas y en el mercado de valores, cuando se realicen en moneda extranjera o en criptomonedas distintas de las respaldadas por la República Bolivariana de Venezuela (es decir, los petros), que de otro modo estarían sujetos a impuestos de conformidad con esta ley.

En virtud del mismo Decreto, se consideran no sujetas al FFT las siguientes transacciones[20] :

a. Las operaciones de cambio realizadas por personas físicas y jurídicas;
b. Los pagos realizados en bolívares utilizando tarjetas de débito o crédito nacionales e internacionales asociadas a cuentas bancarias en moneda extranjera, a través de terminales de punto de venta (TPV) debidamente autorizados por las autoridades oficiales, excepto cuando dichos pagos sean realizados por contribuyentes especiales;
c. Los pagos realizados en moneda extranjera o en criptomonedas o criptoactivos distintos de los respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, a favor de personas físicas, jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica que no estén designadas como Contribuyentes Especiales; y
d. Las remesas enviadas desde el extranjero, a través de instituciones autorizadas.

4.1.9. Deducción para el impuesto sobre la renta

El Impuesto sobre Grandes Transacciones Financieras no es deducible del Impuesto sobre la Renta.

4.1.10. Obligaciones formales

a. Llevar y entregar a la Administración Tributaria informes detallados sobre las cuentas bancarias o contables que reflejen el importe del impuesto pagado o retenido; y
b. Cumplir con las formalidades relativas a las declaraciones que deben presentarse para cumplir con las disposiciones de la presente Ley.

Las sanciones aplicables por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley serán las previstas en el Código Tributario General. La presente Ley entrará en vigor el 27 de marzo de 2022.

4.2. Impuestos sobre bienes inmuebles[21]

Existen impuestos municipales (a nivel territorial local) sobre los bienes inmuebles urbanos. El tipo impositivo de estos impuestos se establece en las ordenanzas municipales aprobadas por cada localidad,

20 Debemos advertir que un decreto o instrumento de carácter regulatorio emitido por el Ejecutivo Nacional y que establece una exención fiscal no puede abarcar los supuestos de no sujeción, por lo que dicha disposición corre el riesgo de ser derogada por inconstitucional.

21 Como se indica en la nota al pie n.º 5, varios municipios (los signatarios del Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal) están modificando los tipos impositivos locales debido a la decisión n.º 0078 del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 7 de julio de 2020. El Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal establece tipos impositivos locales de referencia, pero los tipos impositivos definitivos dependerán de cada municipio. Aunque el texto oficial del Acuerdo no se ha publicado, circula de manera informal un borrador no oficial con fecha del 29 de julio de 2020.

por lo que varían. El impuesto sobre bienes inmuebles suele oscilar entre el 1 por mil y el 0,5 %[22] .

La base imponible en el caso de los bienes inmuebles es el valor catastral de la propiedad. Estos impuestos se pagan normalmente y se presenta una declaración anual.

Los incentivos en estos impuestos se rigen por la ordenanza del municipio en el que se encuentra la propiedad. Por lo tanto, la disponibilidad de los incentivos debe verificarse caso por caso.

4.3. Impuesto sobre actividades locales[23]

Se trata también de un impuesto municipal aplicable a todas las actividades industriales, comerciales y de servicios (excepto los servicios profesionales) realizadas en el territorio de dicho municipio. La base imponible es el volumen de negocios (ingresos brutos) percibido por el contribuyente y derivado de la actividad realizada en dicha localidad. Los tipos impositivos varían de una localidad a otra y oscilan entre **el 0,5 % y el 15 %[24] .**

Este impuesto se paga normalmente y se presenta una declaración anual, y recientemente la Asamblea Nacional de Venezuela ha sancionado algunas normas básicas al respecto con el fin de evitar o reducir la múltiple imposición. En este sentido, además del prorrateo de la base imponible entre los diferentes municipios donde se desarrolla una actividad y el reconocimiento formal del establecimiento permanente como condición para que surja el impuesto, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal permite al poder nacional establecer un tipo máximo para determinadas actividades (por ejemplo, los servicios de electricidad, como las centrales eléctricas y el transporte, tienen un límite del 2 %, la radiodifusión al 0,5 % y las actividades de telecomunicaciones al 1 %).

Los incentivos fiscales se conceden en virtud de la legislación local pertinente (ordenanza o decreto del alcalde) del municipio en el que se realiza y grava la actividad. Por lo tanto, la disponibilidad de los incentivos debe comprobarse caso por caso[25] .

4.4. Impuesto de timbre

Se trata de un impuesto documental aplicable a todos los acuerdos escritos con efectos en Venezuela o para una parte venezolana, cuya potestad tributaria recae en los Estados y el Distrito Metropolitano (de Caracas). La tasa impositiva varía en función de los actos y transacciones. Cabe mencionar que, en virtud de un acuerdo provisional, algunos impuestos de timbre son cobrados por el Gobierno Nacional, como el pago de un impuesto de timbre del 2 % sobre el capital social de una empresa en el momento de su constitución o posteriormente, cuando se amplía o aumenta con nuevas aportaciones, según lo establecido en la Resolución Administrativa N.º 002 emitida por la SAREN el 6 de enero de 2022, basada en la última enmienda de la Ley de Registros y Notarías aprobada por el Congreso de la República de Venezuela en diciembre de 2021.

22 El Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal establece de manera referencial la tasa en PETROS (criptomoneda patrocinada por el Gobierno de Venezuela) por metro cuadrado, que va de 0,01 a 0,16 Petro/m2.

23 Consideraciones similares a las recogidas en la nota al pie de página n.º 16.

24 El Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal establece de manera referencial una tasa mensual mínima y máxima que va del 0,25 al 6,00 por ciento y un mínimo imponible en Petros que va de 0,2 a 0,12.

25 A la luz de la COVID-19, varios estados y municipios han concedido incentivos temporales a los contribuyentes con el fin de mitigar la carga fiscal (basada en el volumen de negocios) y fomentar el pago durante la pandemia, tales como: (i) ampliación del plazo de presentación y pago; (ii) exención de sanciones y multas por demora en el pago; y (iii) concesión de descuentos fiscales.

La base imponible puede ser el importe total de la contraprestación acordada en el documento, salvo que la ley indique lo contrario, en cuyo caso se aplica como impuesto, o puede aplicarse como tasa, que se calcula sobre una cantidad determinada de unidades tributarias (U.T.) por transacción.

4.5. Impuesto de registro

El registro de actos y documentos en la oficina del registro civil o en la oficina del registro mercantil está sujeto a este impuesto de registro. El tipo impositivo oscila entre el 0,5 % y el 2 %, dependiendo del tipo de acto o documento. La base imponible es el importe del precio o contraprestación que figura en el documento. Muy pocos documentos sujetos a registro están exentos de este impuesto, pero si el documento está sujeto al impuesto de registro, queda automáticamente exento del impuesto de timbre mencionado anteriormente.

4.6. Contribución a la ciencia y la tecnología

La contribución a la ciencia y la tecnología prevista en la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología (2014) se confirma en la última modificación de dicha ley, publicada en el Boletín Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n.º 6.693 (Extraordinario) del 1 de abril de 2022, que se aplica a las entidades definidas en la ley como Grandes Empresas (es decir, aquellas empresas con un volumen de negocios de 150 000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, según lo publicado por el BCV en el inmediatamente anterior al período fiscal (mensual) o más)[26] .

La contribución es del **2 % sobre el volumen de negocios** (ingresos brutos)[27] para las entidades dedicadas a la fabricación o comercialización de alcohol y bebidas alcohólicas, así como de tabaco y productos del tabaco; las actividades de juego están sujetas a un tipo similar. Las actividades relacionadas con los hidrocarburos, así como las actividades mineras cualificadas (relacionadas con minerales estratégicos así clasificados por el Ejecutivo Nacional, como el oro, la casiterita, el níquel, el diamante, el carbón, el rodio y el titanio, entre otros, según lo dispuesto en el Decreto con rango, valor y fuerza de ley que reserva al Estado las actividades de exploración y explotación del oro y otros materiales estratégicos), cuando son realizadas por particulares, están sujetas a un impuesto del 1 % sobre el volumen de negocios.

Sin embargo, cuando dichas actividades son realizadas por entidades cuyo capital se considera capital público (es decir, total o parcialmente propiedad del Estado, pero controladas por el Estado), se gravan con un 0,5 % sobre el volumen de negocios; cualquier otra actividad industrial o comercial, es decir, las actividades en general, están sujetas al último tipo del 0,5 % sobre el volumen de negocios (incluidas las actividades mineras relacionadas con minerales no estratégicos, tanto cuando las realizan particulares como entidades cuyo capital se considera capital público).

26 Se trata de uno de los principales cambios introducidos recientemente por la última modificación de la Ley (2022), ya que, en virtud de la ley modificada anteriormente (2014), el volumen de negocios mínimo requerido para que se produjera el hecho imponible se representaba en 100 000 unidades fiscales. Así, el cálculo en unidades tributarias se sustituyó por un número de veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior. Por otra parte, otro de los principales cambios que cabe destacar es que el ejercicio fiscal se redujo para calcularse sobre una base mensual.

27 La base imponible de este gravamen se ha modificado expresamente para incluir cualquier tipo de ingresos, incluidas las diferencias de cambio, así como los obtenidos por intereses, dividendos, bonos y colocación de acciones e ingresos de explotación, entre otros, ya que actualmente se incluyen en el ámbito del término «volumen de negocios» a efectos de este gravamen.

4.7. Contribuciones para la lucha contra las drogas

Se prevé una contribución para la lucha contra las drogas ilegales y la educación, que se calcula como un 1 % sobre los ingresos netos del contribuyente correspondiente que se dedique a actividades comerciales, industriales o de servicios, pero para aquellos contribuyentes que se dediquen a la fabricación de bebidas alcohólicas y licores y aquellos que fabriquen cigarrillos y tabaco, se aplica una contribución del 2 % sobre sus ingresos netos. La base imponible son los ingresos netos (ingresos contables antes de impuestos) según los principios contables generalmente aceptados en Venezuela, tal y como se deriva de la normativa (Providencias 006-2011 y 007-2011 de marzo y mayo de 2011).

En noviembre de 2010 se aprobó una nueva ley contra las drogas (Ley Orgánica de Drogas), cuyos artículos 32 y 34 recogen las contribuciones pertinentes. Dichas contribuciones deben pagarse al fondo especial creado a tal efecto («Fondo Nacional Antidrogas» o «FONA»), pero este debe utilizarse en proyectos identificados en la ley, lo que puede incluir la reinversión (hasta un 40 %) en actividades o proyectos aprobados dentro de los contribuyentes y sus empleados (Providencia 0001-2011).

4.8. Contribución de la Ley del Deporte

En la Ley del Deporte aprobada en agosto de 2011 se estableció una contribución destinada a financiar un fondo especial («Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física»).

La contribución prevista en la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física surge cuando cualquier persona (física, jurídica, sociedades, entre otras) ejerce en Venezuela una actividad comercial, industrial o de servicios que genera ganancias netas superiores a 20 000 T.U. en un año determinado, y se calcula como un 1 % de las ganancias netas del contribuyente correspondiente.

La base imponible son los ingresos netos (ingresos contables antes de impuestos) según los principios contables generalmente aceptados en Venezuela, tal y como se identifica en la Norma n.º 1 de la ley, y la contribución puede pagarse en efectivo, en su totalidad o en parte, y puede utilizarse en proyectos identificados en la ley y aprobados por el Instituto Nacional del Deporte, lo que puede incluir la reinversión (hasta un 50 %) en actividades o proyectos aprobados dentro del pagador.

4.9. Contribuciones especiales por ganancias extraordinarias del petróleo

El 20 de febrero de 2013 (G.O. de fecha 20 de febrero de 2013, n.º 40.114), la Asamblea Nacional aprobó una enmienda al impuesto sobre los beneficios extraordinarios, denominado «contribución». Dicho impuesto se divide en dos contribuciones diferentes, la denominada contribución por precios extraordinarios y la contribución por precios exorbitantes, y se aplica a los exportadores y transportistas de petróleo crudo (incluido el petróleo crudo mejorado) y productos (no se aplica a los hidrocarburos gaseosos ni a sus derivados), así como a las transferencias internas de petróleo y productos por parte de las Empresas Mixtas a PDVSA y sus filiales.

La contribución por precios extraordinarios se activa cuando el precio medio mensual de la cesta venezolana de crudo supera la estimación de precios prevista en la ley de presupuesto anual de Venezuela (por ejemplo, para 2011, esta se sitúa en 50 dólares por barril), pero sigue siendo inferior a 80 dólares por barril. La tasa es del 20 % y, cuando se activa, la contribución se calcula como el 20 % sobre el precio medio mensual que exceda la estimación de precios prevista en la ley de presupuesto anual de Venezuela. La contribución es evaluada por el Ministerio de Petróleo y Minas y se paga mensualmente, en moneda extranjera.

La contribución sobre los precios exorbitantes se activa cuando el precio medio mensual de la cesta venezolana de petróleo crudo supera o es equivalente a 80 USD/barril. La contribución se aplica en tres tramos diferentes con tasas del 80 %, 90 % y 95 %. Esta contribución también es evaluada por el Ministerio de Petróleo y Minas mensualmente, y se paga en moneda extranjera.

La tasa del 80 % se aplica al precio medio mensual superior a 80 USD/barril pero inferior a 100 USD/barril; la tasa del 90 % se aplica al precio medio mensual superior a 100 USD/barril pero inferior a 110 USD/barril; y la tasa del 95 % se aplica al precio medio mensual equivalente o superior a 110 USD/barril.

La ley prevé ciertas exenciones fiscales y también establece como límite máximo para el pago de regalías, impuestos de extracción y registros de exportación (todos ellos contribuciones y regalías en virtud de la Ley Orgánica de Hidrocarburos) la cantidad de 70 USD/barril.

5. Régimen aduanero: aspectos generales

5.1. Derechos de aduana

Como se ha señalado anteriormente, la importación de mercancías está sujeta al IVA de importación a un tipo general del 9 %, salvo que esté exenta o exonerada. Además del IVA de importación, las importaciones también están sujetas a derechos de aduana que oscilan entre el 5 % y el 35 %, dependiendo también del tipo de mercancías que se importen. Aunque el 29 de enero de 2020 se promulgó una reforma de la Ley General de Aduanas, no se introdujeron cambios importantes en los temas aquí tratados.

Es importante señalar que Venezuela ha celebrado acuerdos multilaterales o bilaterales de aranceles aduaneros preferenciales (PCTA) con muchos países, reduciendo o eliminando por completo los derechos de aduana aplicables a determinadas mercancías de origen certificado.

Entre ellos, cabe mencionar que Venezuela ha sido suspendida de su condición de miembro del MERCOSUR y, por lo tanto, no puede acogerse a los tratamientos aduaneros preferenciales correspondientes al MERCOSUR.

Al mismo tiempo, Venezuela ha celebrado acuerdos de transición para ampliar y ampliar los tratamientos aduaneros preferenciales correspondientes a la Comunidad Andina, hasta que se finalice y ejecute un acuerdo más definitivo. En 2011 se celebró un acuerdo provisional con Colombia, que sigue vigente.

5.2. Base imponible

Los derechos de aduana se calculan sobre el valor CIF de las mercancías, mientras que el IVA a la importación se calcula sobre el valor CIF más los derechos de aduana correspondientes.

5.3. Precios de transferencia

Las normas de valoración aduanera vigentes en Venezuela son las del código de valoración del GATT (1994), que son similares a las normas de valoración actuales de la OMC. A efectos de valoración, se siguen aplicando las normas de valoración del Pacto Andino recogidas en las Decisiones 378 y 379, aunque Venezuela no es parte de la Comunidad Andina. Estas normas son sustancialmente similares a las primeras mencionadas.

5.4. Presentación y pago

Para iniciar el proceso de nacionalización de las mercancías, es necesario presentar una declaración de importación. Como norma general en el régimen de importación ordinario, los derechos de aduana y el IVA de importación deben pagarse en los cinco días siguientes a la liquidación y liquidación de los aranceles y derechos de aduana, cuando la oficina de aduanas competente emite el recibo de pago.

5.5. Regímenes arancelarios seleccionados disponibles

La importación de mercancías y equipos puede realizarse a través de una variedad de regímenes aduaneros diferentes al régimen de importación ordinario. Cada uno de estos regímenes arancelarios especiales tiene un tratamiento diferente en cuanto a los derechos de aduana y el IVA de importación.

Para las mercancías y equipos vendidos, el régimen aduanero aplicable será el de importación ordinaria. Para los equipos arrendados (o los equipos y mercancías aportados como capital a una sociedad o sucursal), los regímenes aduaneros aplicables son el ordinario o el temporal, pero con una licencia de importación no reembolsable. A continuación se presentan algunos de los regímenes de importación más relevantes disponibles.

5.5.1. Régimen de importación ordinaria

Se aplica a todas las mercancías que permanecerán de forma permanente en territorio venezolano sin restricciones de uso o jurisdicción. Se requiere el pago íntegro de los derechos de aduana y el IVA de importación en el momento de la nacionalización.

De acuerdo con la Ley Orgánica de Aduanas, cuya última modificación tuvo lugar en enero de 2020 (publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 6.507

-Extraordinaria- del 29 de enero de 2020), el valor de las mercancías que se importarán se determinará de acuerdo con los métodos de valoración de la Organización Mundial del Comercio, sus normas generales y los tratados internacionales sobre la materia.

5.5.2. Importación temporal a corto plazo

Este régimen se aplica a mercancías específicas que se utilizarán para una actividad concreta que no durará más de 12 meses, aunque se puede autorizar una prórroga de un año más. Por lo tanto, la permanencia de las mercancías en el país se limita a ese período máximo de 24 meses. Al finalizar la importación temporal, las mercancías deben exportarse o el importador debe solicitar un régimen de importación a largo plazo; de lo contrario, las mercancías serán confiscadas o se impondrá una multa.

5.5.3. Importación temporal a corto plazo para transformación activa

Este régimen se aplica a mercancías específicas que se utilizarán como suministro o materia prima para su procesamiento, fabricación o transformación en un producto destinado a la exportación, dentro de un plazo determinado, que normalmente no supera los 12 meses, aunque se puede autorizar una prórroga de un año más. Al final de la importación temporal, los bienes —transformados o incorporados a nuevos bienes manufacturados— deben exportarse o el importador debe solicitar un régimen de importación a largo plazo; de lo contrario, los bienes se confiscarán o se impondrá una multa.

5.5.4. Régimen de devolución

El régimen de devolución consiste en el reembolso de los derechos de aduana recaudados sobre las mercancías utilizadas en el proceso de producción de mercancías destinadas a la exportación. Los beneficiarios son: i) los exportadores que hayan pagado directamente el impuesto de importación; y ii) los

exportadores que hayan comprado productos acabados para la exportación, incorporando en ellos insumos, materias primas, piezas o repuestos que hayan sido despachados en aduana mediante el régimen ordinario de importación.

5.5.5. Regímenes de zonas francas

Venezuela cuenta con algunos regímenes de zonas francas muy convenientes que deberían ser estudiados detenidamente por los importadores y otras partes con intereses comerciales u operaciones permanentes en Venezuela, como los de Paraguaná, Mérida, Nueva Esparta y Santa Elena de Guairén. Estos regímenes han demostrado ser útiles en no pocas situaciones específicas y, además, conllevan algunas ventajas en materia de IVA e impuesto sobre la renta que deberían analizarse caso por caso.

5.5.6. Declaraciones de aduana

De acuerdo con el artículo 41 de la Ley Marco de Aduanas, para determinar el régimen aduanero aplicable a las mercancías, estas deben ser objeto de una «declaración de aduana» a través del Sistema Aduanero Automatizado.

Además, en virtud de la modificación antes mencionada, existe una «declaración de aduana anticipada» que debe presentar el importador antes de la entrada de las mercancías en Venezuela, también a través del Sistema Aduanero Automatizado y con la asistencia de la agencia aduanera correspondiente.

Esta «Declaración Aduanera Anticipada» deberá presentarse antes de la entrada de las mercancías en Venezuela, y de acuerdo con el siguiente calendario:

- Para las mercancías que lleguen a Venezuela por transporte aéreo o terrestre, la «Declaración Aduanera Anticipada» se presentará en un plazo no superior a 15 días naturales y no inferior a 1 día natural, antes de la entrada de las mercancías en Venezuela.
- Para las mercancías que lleguen a Venezuela por transporte marítimo, la «Declaración Aduanera Anticipada» deberá presentarse en un plazo no superior a 15 días naturales y no inferior a 2 días naturales antes de la entrada de las mercancías en Venezuela.

Existen algunas excepciones aplicables a la presentación de esta «Declaración Aduanera Anticipada» (por ejemplo, las importaciones realizadas por misiones diplomáticas y organizaciones internacionales).

6. Impuestos sobre la nómina/Contribuciones sociales

6.1. Contribuciones a la Seguridad Social (IVSS)

Esta contribución la pagan tanto el empleador como los empleados. Los empleadores deben cotizar al Instituto Venezolano del Seguro Social (IVSS). Estas cotizaciones varían en función del riesgo de las actividades de las empresas y se calculan sobre la base del salario normal de cada trabajador o empleado, hasta un límite de 5 salarios mínimos mensuales. El empleador contribuye entre el 9 % y el 11 % de la parte del salario del trabajador que no excede el límite salarial mínimo citado, dependiendo del riesgo de la empresa, y el trabajador contribuye con el 4 % de la misma parte del salario. La presentación y el pago se realizan mensualmente.

6.2. Contribuciones a la educación y el aprendizaje (INCES)

Los empleadores comerciales o industriales con cinco o más trabajadores deben aportar el 2 % del total de los salarios y remuneraciones de cualquier tipo (excluidas las «utilidades» obligatorias en virtud de

la legislación laboral y los contratos de trabajo) al Instituto Nacional de Cooperativa Educación (INCE). Los trabajadores aportan el 0,5 % de sus utilidades anuales, que los empleadores deben retener.

6.3. Contribución a la indemnización por riesgos laborales

Esta contribución está establecida en la Ley Orgánica de Prevención de Riesgos Laborales y Protección del Medio Ambiente (LOPCYMAT) y debe ser abonada exclusivamente por el empleador. Varía entre el 0,75 % y el 10 % (dependiendo de los riesgos asociados a la actividad) del salario del trabajador o empleado (con un mínimo de un salario mínimo mensual —según lo dispuesto en los reglamentos emitidos por el Gobierno— y un máximo de 10 salarios mínimos mensuales) y se calcula y paga mensualmente.

6.4. Contribución por desempleo

Esta cotización la pagan tanto el empleador como los empleados, según lo dispuesto en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social. La cotización al Régimen Prestacional de Empleo es del 2,5 % del salario normal de cada trabajador o empleado, con un mínimo de un salario mínimo mensual (según lo dispuesto en los reglamentos emitidos por el Gobierno) y un máximo de 10 salarios mínimos mensuales. El empleador contribuye con el 2 % de la misma, mientras que el trabajador contribuye con el 0,5 % restante. La presentación y el pago se realizan mensualmente.

6.5. Contribución a la vivienda y el hábitat

Esta contribución también se establece en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y debe ser abonada tanto por el empresario como por los empleados. La contribución al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat es del 3 % del salario normal de cada trabajador o empleado, con un mínimo de un salario mínimo mensual y un máximo de 10 salarios mínimos mensuales. El empleador contribuye con el 2 % del mismo, mientras que el trabajador contribuye con el 1 % restante a través de la retención en origen. La presentación y el pago se realizan mensualmente.

LATAXNET®

LATIN AMERICAN TAX & LEGAL NETWORK

CONTACTO

Catalina Loaiza

Phone: +569 7668.64.70

cloaiza@egbabogados.com

Javier Caire Barranco

Phone: +52 55 5081.4590

caire@turanzas.com.mx

LATAXNET.NET

@LATAXNET

@LATAXNET

wts global