

IVA SERVICIOS PERSONALES

Quiénes tributan IVA servicios personales

Tributan bajo este régimen quienes presten servicios personales fuera de la relación de dependencia, sean estos profesionales o no profesionales, siempre que no hayan realizado la opción de tributar el IRAE, o deban tributarlo preceptivamente.

Cuáles son los servicios comprendidos

Quedan comprendidas las prestaciones de servicios realizadas en territorio nacional quedando excluidos los realizados íntegramente en el exterior.

Los ingresos por prestaciones de servicios en territorio nacional quedarán gravados, exonerados o podrán ser considerados exportación de servicios de acuerdo de la normativa vigente.

Un caso especial de un ingreso que no se encuentra sujeto al pago del IVA, son las retribuciones que perciben los escribanos públicos que ejerzan funciones como integrantes de las Comisiones Receptoras de Votos. Dichos profesionales serán retribuidos por dicha actuación con el equivalente a 12 Unidades Reajustables las cuales no quedan gravadas por el IVA (Decreto N° 485/009).

Tasas aplicables

Los servicios personales se encuentran gravados a la tasa básica (22%), salvo algunas excepciones que quedan gravados a tasa mínima (10%).

Por ejemplo, las prestaciones de servicios vinculadas a la salud de los seres humanos, realizadas por profesionales que posean título habilitante y quienes realicen actividad médica o paramédica y se encuentren inscriptos en el respectivo registro del Ministerio de Salud Pública deben tributar a la tasa mínima.

Como caso particular y a modo de ejemplo se puede citar los servicios prestados por los Licenciados en Psicología, quienes tributarán a la tasa básica o mínima dependiendo del tipo de servicio que brinden. Es decir, si prestan servicios de terapia deberán facturar sus honorarios a la tasa mínima (pues se trata de servicios vinculados directamente a la salud de los seres humanos), sin embargo cuando realizan test vocacionales, o selección de personal, deberán aplicar la tasa básica.

Exoneraciones

Existen servicios personales que se encuentran exonerados del IVA tales como:

- Las retribuciones personales obtenidas fuera de la relación de dependencia, cuando las mismas se originen en actividades culturales desarrolladas por artistas residentes en el país de acuerdo a lo establecido en el Literal H, Numeral 2 del Artículo 38º del Título 10, Texto Ordenado 2023.
- Las retribuciones de los agentes de papel sellado y timbres y agentes y corredores de la Dirección Nacional de Loterías y Quinielas quedan exonerados por el Literal B, Numeral 2, Artículo 38, Título 10, Texto Ordenado 2023.

Exportación de servicios

El Artículo 5 del Título 10 del Texto Ordenado 2023, establece que no estarán gravadas las exportaciones de servicios determinadas como tales por el Poder Ejecutivo. En este sentido, el Artículo 34 del Decreto N° 220/998 establece una nómina taxativa de actividades que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios.

Vinculado a los servicios personales se pueden mencionar a modo de ejemplo, los siguientes numerales del Artículo 34 del Decreto N° 220/998:

7) Los servicios prestados exclusivamente en:

- *Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7 y 95 del Código Aduanero, respectivamente.*
- *Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8 del Decreto N° 412/992 de 1 de setiembre de 1992 y 1 del Decreto N° 455/994 de 6 de octubre de 1994.*
- *Zonas Francas definidas por el Artículo 1 de la Ley N° 15921 de 17 de diciembre de 1987.*

Será condición necesaria para que los citados servicios sean considerados exportación, que los mismos deban prestarse necesariamente en dichas áreas.

Los servicios prestados por despachantes de aduana en relación a mercaderías que circulan en régimen de tránsito internacional se consideran comprendidos en este numeral.

La Consulta 4.865 plantea si determinados servicios prestados por un Contador Público a una empresa instalada en zona franca, constituyen exportación de servicios a efectos del IVA. Dichos servicios se encuentran gravados por el IVA

a la tasa básica ya que la norma establece que se deben cumplir con dos requisitos en forma simultánea: prestarse “necesariamente” y “exclusivamente” dentro de la zona franca. Las actividades realizadas por un Contador Público, relativas a “liquidación de sueldos, contabilidad, impuestos, llevar libros de comercio, entre otras”, no requieren que las mismas sean prestadas en forma exclusiva y necesaria dentro de la zona franca.

11) Los siguientes servicios prestados a personas del exterior:

a) Los servicios de asesoramiento prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República.

Quedan comprendidos en este literal los servicios de carácter técnico, prestados en el ámbito de la gestión, administración, técnica o asesoramiento de todo tipo, y los servicios de consultoría, mediación y arbitraje comercial internacional, traducción, proyectos de ingeniería, diseño, arquitectura, asistencia técnica, capacitación y auditoría.

b) Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de soportes lógicos específicos, entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario.

c) La licencia de uso de soportes lógicos por un período o a perpetuidad.

d) La cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos.

En todos los casos a que refieren los literales anteriores, se requerirá que los citados servicios serán aprovechados exclusivamente en el exterior.

Asimismo, se consideran exportaciones los servicios referidos en los literales b), c) y d) del presente numeral, cuando sean prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas.

La Consulta 5.220 refiere sobre el tratamiento tributario de los servicios prestados por una traductora pública que serán aprovechados en el exterior. Para quedar comprendidos como exportación de servicios, la norma establece que los mismos deben ser prestados a personas del exterior, en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República. Adicionalmente se establece que los servicios deben ser aprovechados exclusivamente en el exterior. Los servicios que cumplan con la totalidad de las condiciones detalladas, quedarán comprendidos en el concepto de exportación de servicios.

15) Control de calidad, asesoramiento y los servicios derivados de la actividad de comisionistas, prestados exclusivamente a personas del exterior en relación a exportaciones de bienes y servicios realizadas desde la República a los referidos sujetos del exterior.

21) Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales (entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario) y la licencia de uso de contenidos digitales por un periodo o a

perpetuidad, siempre que sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior.

22) *Los servicios de investigación de mercado y de investigación social; y los servicios de relevamiento y procesamiento de datos, prestados a entidades del exterior con destino a las mencionadas actividades de investigación. Los servicios referidos deben desarrollarse en territorio nacional y deben ser aprovechados exclusivamente en el extranjero.*

26) *Los servicios de mediación prestados por inmobiliarias, vinculados al arrendamiento temporario de inmuebles con fines turísticos.*

A tal fin se entenderá:

- *Por arrendamiento temporario a aquel cuyo plazo no exceda los cuatro meses;*
- *Por inmuebles con fines turísticos, los destinados a la casa habitación de los arrendatarios, siempre que éstos tengan su residencia habitual en otro departamento del país o en el exterior. A tales efectos, la entidad prestadora deberá adjuntar a la factura que quede en su poder una declaración jurada del arrendatario en la que se haga constar tal condición.*

Cómo deberán documentarse las operaciones

Todas las operaciones vinculadas con los impuestos administrados por la DGI deberán estar debidamente documentadas.

Concretamente, el Artículo 88 del Título 10 del Texto Ordenado 2023, establece que las operaciones gravadas deberán documentarse mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del contribuyente, detallarse los servicios prestados, fecha, importe de la operación y el monto del impuesto correspondiente, el que se incluirá en forma separada en la factura o documento equivalente.

Asimismo, se deberá discriminar obligatoriamente en el comprobante a emitir, el tributo que corresponda cuando efectúen operaciones con otros sujetos pasivos, indicándose en forma separada los totales exentos o no alcanzados y los gravados por la tasa aplicable, los impuestos resultantes y el total de la transacción.

No será necesaria la discriminación del tributo correspondiente a operaciones gravadas cuando éstas se realicen a quienes no revisten la calidad de sujetos pasivos del impuesto o no se identifiquen como tales (a modo de ejemplo prestaciones de servicios realizadas a consumidores finales).

A partir del 1º de enero de 2025, todos los contribuyentes de IVA servicios personales están obligados a incorporarse al régimen de facturación electrónica.

Cuándo se consideran devengados los honorarios

Los honorarios se consideran devengados cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la prestación del servicio. Las prestaciones de servicios se presumirán realizadas en la fecha de la factura respectiva.

No obstante, la Administración podrá autorizar con carácter general, en todas las operaciones del contribuyente, la determinación del impuesto en base a la fecha de los contratos.

En este sentido, se pueden diferenciar dos tipos de servicios:

Por un lado, los de tracto sucesivo donde el hecho generador se considera configurado mensualmente, tales como los servicios de asesoramiento prestados por un contador.

Por otro, los restantes servicios que se consideran devengados a la finalización del mismo.

A modo de ejemplo, se puede citar la Consulta 4.773, que refiere a los servicios prestados por un abogado en su participación en un juicio el cual se considera configurado cuando finaliza el mismo, de acuerdo a lo establecido por el Artículo 8 del Código Tributario: *"El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo..."* independientemente del tiempo que tarden las actuaciones judiciales.

Por consiguiente, tratándose de la prestación de servicios con fecha cierta de finalización, que requieren un período de tiempo para su ejecución, la ventaja o provecho será obtenida por el receptor del servicio cuando la prestación del mismo haya culminado. Lo expuesto es sin perjuicio de que puedan existir servicios que consten de varias "prestaciones" parciales las cuales se devengan al culminar cada etapa. Del mismo modo, si se efectuaran pagos a cuenta de los honorarios, se considerará configurado parcialmente el servicio a esa fecha, tal como se expone en la Consulta 4.212.

Cómo se consideran las operaciones en moneda extranjera

Los impuestos recaudados por la DGI deberán abonarse siempre en moneda nacional.

Los honorarios facturados y las compras realizadas en moneda extranjera, deberán convertirse a pesos uruguayos considerando el tipo de cambio interbancario del día anterior a la operación. Si en el día anterior no hubiese cotización, se deberá ir a la del último día hábil anterior. De no existir cotización interbancaria para la moneda en la que se encuentre la documentación, deberá utilizarse el arbitraje correspondiente a dólares americanos, para convertirla luego a moneda nacional.

Cuál es el tratamiento del IVA compras

El IVA de compras deducible será el incluido en las compras de bienes y servicios necesarios para brindar el servicio.

Para hacer uso del crédito fiscal correspondiente, la documentación deberá cumplir con lo establecido en el Artículo 124 del Decreto N° 220/998, siendo necesario que el impuesto se encuentre discriminado en la documentación correspondiente, e identificado el comprador con nombre y número de RUC.

No podrá deducirse el impuesto incluido en las adquisiciones documentadas en cintas impresas de máquinas registradoras de caja, tickets electrónicos y sus notas de corrección, o en facturas electrónicas que no puedan verificarse mediante el procedimiento que establezca la DGI.

Los contribuyentes del IVA servicios personales, no podrán deducir el Impuesto incluido en sus adquisiciones de vehículos, mobiliario y gastos de naturaleza personal, tales como vestimenta, alimentación y préstamos bancarios.

El impuesto correspondiente a las adquisiciones de bienes y servicios que se destinen de forma parcial a actividades gravadas se computará en la proporción que corresponda, con un máximo del 50%, salvo que se demuestre fehacientemente que la afectación a la actividad gravada supera ese porcentaje en función a lo que establece el Artículo 126 del Decreto N° 220/998.

Se puede citar la Consulta 4.572 que plantea como distribuir el impuesto incluido en los gastos y servicios correspondientes a un inmueble en la situación en la cual el domicilio de residencia permanente del contribuyente es compartido con el de su estudio o consultorio. También se consulta cómo proporcionar el impuesto proveniente de gastos de vehículos utilizados en la actividad laboral y particular. El contribuyente podrá incluir en su liquidación, una proporción de los impuestos correspondiente a los gastos de los bienes afectados parcialmente a la actividad gravada, dicha proporción deberá estar fundamentada y tener base en criterios técnicos comprobables; algunos de los criterios a utilizar podrían ser, en función de los metros cuadrados del inmueble o el tiempo de utilización efectiva. La mencionada proporción no podrá ser superior al 50% y sólo en los casos que se demuestre en forma fehaciente que la afectación es superior a dicho porcentaje, se permitirá una deducción mayor. En todos los casos la Dirección General Impositiva podrá impugnar los montos si no los considera razonables.

Cómo se determinan los anticipos

Los prestadores de servicios personales, contribuyentes de IVA servicios personales deberán realizar anticipos del impuesto en forma bimestral.

A los efectos del cálculo del anticipo deberá procederse de la siguiente manera:

- (1) + IVA ventas
 - (2) - IVA compras
 - (3) - Retenciones de IVA
 - (4) - Anticipo de IVA en la importación
 - (5) - Crédito por Obligaciones Tributarias de Terceros
 - (6) - Crédito fiscal por venta con tarjetas de débito
 - (7) - Crédito por arrendamiento temporario de inmuebles con fines turísticos
 - (8) - Crédito por facturación electrónica
 - (9) IVA a pagar / Crédito
- (1) El IVA ventas del bimestre corresponde al impuesto generado aplicando la tasa básica o mínima, según corresponda sobre:
- El total facturado, excluido el IVA.
 - El valor de venta en plaza de los bienes y servicios afectados al uso privado por el contribuyente.
 - Los reajustes de precio, en el mes en que se perciban.

Del monto determinado, el contribuyente podrá descontar el impuesto facturado en los casos en que la contraprestación no se haya efectuado total o parcialmente por rescisión del contrato, bonificaciones y descuentos o ajuste posterior de precios, siempre que en la documentación respectiva se observen las formalidades correspondientes.

También, se admitirá la deducción del impuesto facturado en los casos en que la contraprestación se considere incobrable de acuerdo al Artículo 123 del Decreto N° 220/998, y se deberá aumentar el impuesto a medida que se cobren los créditos que se hubieran considerado incobrables.

Asimismo, se deberá facturar el IVA cuando se vendan bienes del activo fijo, en la misma proporción en la que se hubiera deducido el IVA incluido en la compra de los mismos.

- (2) Para poder deducir el IVA incluido en las compras, es necesario que el mismo se encuentre discriminado en la documentación correspondiente e individualizado el comprador con nombre y número de RUC.

Dentro del IVA compras, se incluye en caso de corresponder, los pagos por IVA Importación (código 550).

- (3) También, se deducirán las sumas retenidas de impuesto debidamente documentadas (a través de resguardo o documento equivalente).

- (4) Asimismo se podrán deducir los anticipos IVA importación (código 551) en caso de haber abonado.
- (5), (6) y (7) A la suma obtenida, se le podrá deducir el crédito por obligaciones tributarias de terceros, el crédito por el cobro de las ventas a través de tarjetas de débito o medios de pago equivalentes, así como el crédito por arrendamiento temporario de inmuebles con fines turísticos de personas físicas no residentes (este último aplica a administradoras de propiedades) .
- (8) Beneficio fiscal que se otorga a los contribuyentes de menor capacidad económica que contraten servicios de soluciones informáticas para facturar en forma electrónica con proveedores habilitados (Decreto 206/019 y Resolución DGI 3738/019). El monto máximo del crédito es 80 UI mensuales (\$470 mensuales en 2024), se aplica para servicios contratados entre el 01/11/2019 y el 31/12/2025. Podrán compensar de sus obligaciones como un crédito el importe que les comunique el proveedor. A partir del 01/08/2024 la comunicación de este crédito, se realiza exclusivamente mediante resguardos.
- (9) Realizado el cálculo, el mismo podrá resultar en un saldo a pagar o un crédito.

Si el resultado es un crédito el mismo será deducido del anticipo del bimestre siguiente. Si dicho saldo a favor se genera en el último bimestre del año se deberá solicitar certificados de crédito para cancelar las obligaciones tributarias del contribuyente, mediante la presentación de la declaración jurada anual, a excepción de que el mismo haya tenido su origen en el IVA compras. En este último caso el crédito no dará lugar a devolución y será agregado al monto del impuesto facturado por compras en la declaración jurada inmediata.

Un caso particular es el de los corredores y productores de seguro. En caso de surgir un saldo a pagar del IVA, se deberá abonar en el mes de febrero del año siguiente al cierre del ejercicio, no correspondiendo realizar anticipos bimestrales de acuerdo con el calendario general de vencimientos.

Cuál es el tratamiento del IVA en caso de surgir un crédito al cierre del ejercicio

Caso 1: Excedente de IVA Compras de un ejercicio:

El excedente de IVA de compras (IVA de compras en el año > IVA facturado en el año), quedará reflejado en la declaración jurada anual y podrá descontarse en el ejercicio siguiente. No se devuelve este importe en certificados de crédito.

Caso 2: Excedente de pagos, retenciones efectuadas, etc.:

Si de la declaración jurada surge un saldo de IVA a favor del contribuyente, no es posible que el mismo se realice en efectivo, ni trasladarlo al ejercicio siguiente. El crédito será devuelto únicamente mediante Certificados de Crédito.