

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 68
Mayo 2025

Normativa Comentada

Proyectos de gran dimensión económica: extienden beneficios

Así surge del Decreto N° 85/025 (el "Decreto"), del 25 de marzo de 2025. Dicho Decreto prorroga en el tiempo los beneficios tributarios que dispone el Decreto N° 238/020 en favor de las empresas que realizan actividades de construcción y urbanización correspondientes a dichos proyectos.

Estaba previsto que solamente pudieran ampararse en el referido

régimen, los proyectos de inversión presentados antes del 1° de enero de 2025. Ahora, por aplicación del nuevo Decreto, habrá tiempo hasta el 1° de enero de 2026.

Como resultado de ello, las empresas también tendrán más tiempo para ejecutar las inversiones, pudiendo realizarlas hasta el 30 de setiembre de 2028.

Devolución de IVA a productores agropecuarios: definen aspectos operativos

Mediante la Resolución N° 799/025 (la "Resolución"), del 25 de abril de 2025, la Dirección General Impositiva (DGI) definió ciertos aspectos operativos vinculados con el régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en las compras de gasoil que realicen los productores de leche, arroz, flores, frutas y hortalizas, ganado bovino y ovino, y apícolas, que no tributen el Impuesto a las Rentas de las Actividades Agropecuarias (IRAE).

Dicho beneficio está previsto en los Decretos N° 84/025, del 25 de marzo de 2025, y 90/025, del 11 de abril de 2025.

Según surge de dicha Resolución, las estaciones de servicio y distribuidores de combustible, están obligadas a informar mensualmente a la DGI el IVA incluido en las ventas de gasoil que no estén destinadas a consumidores finales, siempre que no hubieran sido documentadas mediante comprobantes fiscales electrónicos.

Jurisprudencia Comentada

Escuelas de enfermería no están obligadas a pagar aranceles en el MEC

Así surge de la Sentencia N° 161/024 (la "Sentencia") del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (el "Tribunal" o TCA), del 4 de abril de 2024.

Desde la aprobación del Decreto N° 370/014 (el "Decreto"), del 16 de diciembre de 2014, el Ministerio de Educación y Cultura (MEC) cobra ciertos aranceles a las escuelas de enfermería (los "Aranceles").

El artículo 29 del Decreto establece el importe de dichos Aranceles:

-- 10 UR por la solicitud de habilitación de creación de la escuela de enfermería.

-- 5 UR por la solicitud de habilitación de creación de una filial o anexo.

-- 1 UR por la revisión administrativa de documentación de aspirantes.

-- 0,5 UR por la expedición de certificados y/o duplicados.

Mediante el dictado de la Sentencia, el TCA declaró la nulidad del cobro de los Aranceles, por violar el principio de legalidad. El Tribunal entendió que "la tasa arancel creada por el Decreto N° 370/014 carece de respaldo legal, en tanto no reglamenta ley alguna que hubiera creado tal tributo; lo cual supone una evidente vulneración del principio de legalidad, lo que torna ilegítima su percepción. En definitiva, el Poder Ejecutivo ha creado un tributo (tasa), en desmedro del principio de legalidad tributaria."

Régimen tributario de las agencias de quinielas

Mediante Sentencia N° 554/024, del 10 de octubre de 2024, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el "Tribunal") aclaró varios aspectos vinculados con dicho régimen y en especial con el papel que desempeñan las denominadas "bancas".

El 11 de abril de 2017 la Banca de Quinielas de Salto (la "Banca") presentó una denuncia ante la Dirección Nacional de Loterías y Quinielas (DNLQ) contra tres (3) agencias de quinielas de Salto (las "Agencias"). Estas Agencias pretendían facturar ellas mismas las apuestas de sus clientes, utilizando su propio número de RUT y no el de la Banca.

La DNLQ consideró incorrecto el proceder de las Agencias, fundamentando su opinión en un dictamen de la Asesoría Tributaria de la Dirección General Impositiva (DGI), que señalaba que "...de acuerdo a la

normativa vigente, la actividad económica de juegos de azar es desarrollada por las bancas... que se sirven de las agencias, subagencias y corredores a efectos de captar las jugadas; son las bancas las que deben liquidar en cabeza propia el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) e Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los juegos. Esto está previsto para el IRAE en el artículo 2 del Decreto N° 150/007 del 26 de abril de 2007... y por la Resolución de la DGI N° 332/002 del 25 de junio de 2002 para el IVA.

Por su parte, las agencias, subagencias y corredores tributarán vía retención los impuestos que corresponden a la comisión que perciben por su actividad, según lo establecen las Resoluciones de la DGI N° 1352/007 del 20 de noviembre de 2007 y 267/009 del 10 de febrero de 2002. Las mismas designaron a las

bancas... como agentes de retención de los Impuestos a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), derivados de las comisiones que perciben por su actividad en relación a los juegos de azar.”

Como consecuencia, el 17 de mayo de 2020 la DNLQ emitió una resolución disponiendo que las Agencias tenían que facturar con el número de RUT de la Banca (la “Resolución”).

Contra dicha Resolución, las Agencias presentaron recursos administrativos y, posteriormente, acción de nulidad. El TCA, sin embargo, confirmó la validez de la Resolución, respaldando la posición de la DNLQ.

El Tribunal, en consonancia con la opinión de la DGI, destacó que la Banca, desde el punto de vista tributario, cumple un doble papel: (i) como contribuyente de IRAE y de IVA por la actividad de explotación de juegos de azar, y (ii) y como agente de retención de IRAE e IRPF, según

corresponda, sobre las comisiones que perciben las Agencias.

En efecto, las rentas derivadas de la actividad de explotación de juegos de azar están gravadas por IRAE en cabeza de las bancas. También las bancas están obligadas a pagar IVA (aunque ciertos juegos están exonerados). Además de ello, las bancas están obligadas a retener el correspondiente IRAE o IRPF sobre las comisiones de las agencias de quinielas.

En resumen, el Tribunal expresó que “...la Resolución impugnada no desconoce que las agencias... de quinielas sean las habilitadas a vender el juego. ...Pero no pueden, válidamente, tributar directamente, a través de su RUT, el IRAE y el IVA por los juegos de azar... Lo resuelto nada tiene que ver con la explotación del juego por parte de las agencias, sino de la regulación tributaria de los sujetos pasivos de los tributos que gravan el juego...”

Consultas de la DGI

Liquidación de IRAE sobre base ficta por empresa de asesoría contable y tributaria

La Dirección General Impositiva (DGI) analizó el régimen aplicable a dicha empresa en respuesta a la Consulta N° 6.580.

La empresa consultante (la “Empresa”), además de poseer como giro principal el de asesoría contable y tributaria, también cuenta con los giros secundarios de corretaje de seguros y administración de propiedades.

La Empresa (una sociedad de responsabilidad limitada) realiza su actividad a través de un socio no profesional (con el apoyo de personal dependiente).

La misma Empresa entendía que podría liquidar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), aplicando los porcentajes (de determinación ficta de renta) previstos para quienes combinan capital y trabajo, a saber:

Más de	Hasta	Porcentaje
UI 0	UI 1.000.000	12%
UI 1.000.000	UI 2.000.000	14%
UI 2.000.000	UI 3.000.000	48%
UI 3.000.000	En adelante	60%

La DGI, sin embargo, no estuvo de acuerdo. En su opinión, la Empresa tendría que aplicar los siguientes porcentajes (esto es: los previstos para quienes obtienen rentas puras de trabajo:

Más de	Hasta	Porcentaje
UI 0	UI 2.000.000	48%
UI 2.000.000	UI 3.000.000	60%
UI 3.000.000	En adelante	72%

Ello pues, como explica la DGI, “en cuanto al factor capital empleado para desarrollar la actividad de asesoría, se entiende que el mismo no está

activamente dirigido a la obtención de la renta, sino a facilitar la actividad personal. En consecuencia, la actividad de asesoramiento contable y tributario descripta, no es considerada actividad empresarial...

Por otra parte, con relación a las rentas obtenidas por su actividad secundaria de corredor de seguros y de administrador de inmuebles (actuando en calidad de mandatario), son consideradas rentas puras de trabajo, conforme al último inciso del artículo 50 del Decreto N° 148/007... En definitiva la totalidad de las rentas originadas en las actividades consultadas son consideradas rentas puras de trabajo.”

Las empresas que operan bajo el régimen de puerto libre y sus diferencias de cambio

Dando respuesta a la Consulta N° 6.494, la Dirección General Impositiva (DGI) analizó el tratamiento tributario de las diferencias cambiarias originadas a partir de la tenencia de activos afectados exclusivamente a la actividad de estas empresas exoneradas de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), de conformidad con el literal I del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI.

Recordemos que, en función de la referida disposición, están exoneradas de dicho impuesto aquellas rentas provenientes de actividades desarrolladas en recintos aduaneros portuarios respecto de mercaderías de origen extranjero que no tienen origen ni destino en territorio aduanero uruguayo o que, teniendo destino en

dicho territorio, no superan el 5% de las ventas del contribuyente.

Así la DGI arribó a las siguientes conclusiones:

(i) Las rentas derivadas de las diferencias de cambio recibidas por las empresas que operan en puerto libre están exoneradas del pago de IRAE, siempre y cuando su actividad esté 100% amparada en el literal I del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI.

(ii) En la medida que las operaciones celebradas en relación a mercaderías con destino a territorio aduanero uruguayo superen el 5% del monto total de las ventas de la empresa, las diferencias de cambio por saldos de disponibilidades en plaza estarían gravadas por IRAE.

Sociedad prestadora de servicios de fumigaciones y riego aéreo agrícola: ¿debe pagar IMESI por los lubricantes que importa para sus aviones?

Una sociedad cuya actividad consiste en prestar servicios de fumigación y riego (la “Sociedad”) consulta si, al amparo de las amplias exoneraciones

previstas por la Ley N° 9.977 para la aviación civil, las importaciones de lubricantes para sus aviones se

encuentran gravadas por el Impuesto Específico Interno (IMESI).

Aduce que periódicamente importa repuestos y lubricantes para realizar el mantenimiento de aviones, y hasta el momento la DGI había realizado la interpretación restrictiva de la normativa aplicable, gravando con IMESI la importación de los lubricantes, por considerar que la exoneración aplica únicamente en los casos en que el destino final es la venta en plaza.

La Sociedad no comparte la postura de la DGI, y adelanta opinión –basada en una consulta anterior de la DGI-- diciendo que la exoneración de IMESI aplica también para los casos de importación de lubricantes para uso propio.

La DGI no comparte la opinión de la Sociedad, por los siguientes fundamentos:

i) la situación por la que consulta la Sociedad refiere a una importación realizada directamente por una persona no contribuyente, para la cual la normativa no prevé excepción a su gravamen (salvo cuando se trate de bienes afectados al uso personal previamente a la importación);

ii) si bien la Ley N° 9.977 exonera de toda clase de impuestos, el art. 9 del Título 11 del Texto Ordenado 2023 deroga respecto a dicho tributo todas las exoneraciones genéricas de impuestos, sin ninguna excepción.

iii) el art. 1 num. 12 del Título 11 dispone que no estará gravada la enajenación de lubricantes, cuando se adquieran para su uso en la aviación civil, de lo que deduce que la importación se encuentra gravada.

Los fundamentos alegados por la Administración no dejan de ser discutibles. La afirmación de que el art. 9 del Título 11 derogó todas las

exoneraciones genéricas --derogación en la que incluye las exoneraciones impositivas previstas por la Ley N° 9.977-- no parece conciliarse con el Decreto N° 196/017, el cual establece el procedimiento para obtener las exoneraciones impositivas previstas por la Ley N° 9.977. No sería lógico que el Poder Ejecutivo, quien tiene potestades para hacer cumplir la ley y recaudar las rentas (art. 168 n° 4 y 18) -y que además es el jerarca de la DGI-- , reglamente el procedimiento para obtener una exoneración impositiva que, a juicio de la DGI, ha sido derogada.

La postura de la DGI en cuanto a que hubo una derogación de las exoneraciones genéricas previstas por la Ley N° 9.977 no se condice tampoco con el num. 12 del art. 1 del Título 11, el cual establece que no están gravadas las enajenaciones de lubricantes para la aviación civil.

También podría apelarse a una interpretación evolutiva del hecho generador del IMESI. En sus orígenes, este gravaba la primera enajenación de ciertos productos, y no así la importación. Ante la constatación de que en la importación para el consumo propio del importador no se generaría el impuesto (pues quien importaba el producto no lo hacía con el fin de luego revenderlo en el mercado local, de modo que no habría una futura primera enajenación), hubo de ampliarse el hecho generador para incluir las importaciones realizadas por no contribuyentes. Este nuevo hecho generador es una suerte de medida antielusiva que vino en subsidio de la ausencia de primera enajenación. Ello podría dar mérito a sostener que la importación de lubricantes por una empresa de aviación para uso propio debería tener el mismo tratamiento tributario que si lo comprara en plaza a un importador contribuyente.

¿Mantiene inmunidad tributaria el Estado extranjero respecto de inmuebles de su propiedad que no se encuentren afectados a la misión diplomática?

En esos términos podría sintetizarse la consulta que realizó una escribana cuyo cliente pretendía adquirir de un Estado extranjero dos inmuebles que desde hacía varios años habían sido desafectados de la misión, entre otras razones, porque los asuntos de dicho Estado en Uruguay pasó a atenderlos desde su sede en Argentina (uno de ellos, incluso, se encontraba alquilado a un tercero).

Como es sabido, la escribana autorizante de la escritura de compraventa de un inmueble es sujeto responsable del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP) y del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) --en este caso porque el vendedor era una entidad no residente--, así como realizar el control del Impuesto al Patrimonio (IP) con la correspondiente declaración jurada.

La escribana adelantó opinión en el sentido de que, si bien dichos bienes en algún momento fueron locales de la misión, actualmente al no tener representación diplomática acreditada en el país, no son utilizados para las finalidades de la misión; tampoco es residencia del jefe de la oficina consular de carrera y no es oficina consular, por lo que, no están

alcanzados por la inmunidad impositiva prevista en la Convención de Viena sobre relaciones e inmunidades diplomáticas y relaciones consulares a las que adhirió nuestro país.

La DGI compartió la postura de la escribana. A juicio de la DGI, la situación planteada claramente no se encuentra amparada por la norma exoneratoria sobre los locales de la misión (actual artículo 150 del Título 2 T.O. 2023). El artículo 1 de la Convención de Viena define a los “locales de la misión” como los edificios o las partes de los edificios, sea cual fuere su propietario, utilizados para las finalidades de la misión, incluyendo la residencia del jefe de la misión, así como el terreno destinado al servicio de esos edificios o de parte de ellos.

Es condición necesaria para que los inmuebles queden alcanzados por la inmunidad que estos se encuentren afectados a la misión, extremo que en el caso no se cumplía, por lo que cabía concluir que la compraventa de dichos inmuebles no se encontraba exonerada, y que la escribana actuante en su calidad de agente de retención debía retener ITP e IRNR, así como realizar el control de IP con la correspondiente declaración jurada.

Noticias Breves

Transmisión de participación patrimoniales: exoneración de IRAE e IRPF

Están a disposición los instructivos para presentar --ante la Auditoría Interna de la Nación (AIN)-- las declaraciones juradas necesarias para ampararse en la exoneración de IRAE o IRPF, según corresponda, sobre la transmisión de participaciones patrimoniales que prevé, respectivamente, el literal G del artículo 29 del Título 4 y el literal Q del artículo

38 del Título 7 del Texto Ordenado de la DGI.

Dichos instructivos pueden encontrarse en:

<https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/comunicacion/noticias/registro-personas-juridicas-trasmisiones-patrimoniales-irae>

<https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/comunicacion/noticias/registro>

[-personas-fisicas-juridicas-trasmisiones-patrimoniales-irpf](#)

Este Reporte es una elaboración en conjunto de los Departamentos Tributario y Contable de nuestra firma.

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein
Domingo Pereira
Guzmán Ramírez
Tamar Bergstein

Departamento Contable:

Sebastián Guido
Victoria Fraschini
Valeria Castro

Editor responsable: Domingo Pereira

BERGSTEIN
ABOGADOS
