

Normativa Comentada

Patente de Rodados: nuevo plan de regularización de adeudos

A partir del 1° de junio y hasta el 30 de noviembre de 2025, los contribuyentes del Impuesto de Patente de Rodados podrán acogerse a un nuevo plan de regularización de adeudos, diseñado para facilitar la cancelación de aquellas deudas acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2024.

Estas deudas serán actualizadas conforme a la evolución del Índice de Precios al Consumo (IPC), aplicándose descuentos parciales sobre las sanciones por mora. Podrán realizarse pagos en hasta 36 cuotas mensuales, con un monto mínimo de 130 unidades indexadas por cuota (aproximadamente, UYU 820).

Las personas interesadas en adherirse a dicho plan podrán suscribir el correspondiente convenio de facilidades de pago ante cualquiera de las Intendencias Departamentales. En caso de incumplimiento de dicho convenio, el mismo caducará automáticamente, reactivándose las deudas originales.

El monto de la sanción por mora dependerá de la antigüedad del vehículo. Aquellos vehículos del año 2017 o posteriores, tendrán que abonar el 75% de las sanciones por mora. Entre tanto, los vehículos correspondientes a los años 2012 a 2016, sólo tendrán que abonar el 50%. El respectivo convenio caducará automáticamente en los siguientes casos:

- (i) En el supuesto de que los adeudos generados desde el 31 de diciembre de 2024 hasta la fecha de suscripción del referido convenio, no sean cancelados dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a dicha fecha.
- (ii) En caso de que el contribuyente incurra en el atraso de cuatro (4) cuotas consecutivas del plan o de dos (2) cuotas normales del impuesto.
- (iii) En la medida que el atraso sea mayor a cuatro (4) meses en el pago de cualquiera de las últimas cuatro (4) cuotas del plan.

Jurisprudencia Comentada

Impuesto a los Avisos y Propaganda: freno a una práctica inconstitucional

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (el “Tribunal” o el “TCA”), mediante Sentencia N° 376/2024, estableció que las Intendencias no pueden delegar en una empresa privada el control del pago de tributos, debiendo además acreditar fehacientemente las circunstancias que dieron origen a la obligación de pagar dichos tributos.

En 2017, la Intendencia Departamental de Durazno (la “Intendencia” o la “IDD”) realizó una licitación para contratar a una empresa privada que realizaría el relevamiento de cartelera colocada en la vía pública y gravada por el denominado “Impuesto a los Avisos y Propaganda”.

Dicha empresa habría realizado (en los años 2017 y 2019) un relevamiento de los avisos publicitarios de una compañía de servicios financieros (la “Compañía”). Pero dicho relevamiento no detallaba las dimensiones ni contaba con registros fotográficos de todos los carteles. A partir de dicho relevamiento, la Intendencia determinó adeudos tributarios contra dicha Compañía, pero además la IDD también determinó adeudos para los años 2018, 2020 y 2021.

La Compañía recurrió la pretensión de cobro de la Intendencia y el TCA anuló la misma en base a dos (2) argumentos:

(i) Las Intendencias están impedidas de delegar en una empresa privada la actividad de fiscalización de los tributos.

“El artículo 297 de la Constitución atribuye a los Gobiernos

Departamentales la “administración” de los recursos que le son reconocidos. Por esta razón “compete a las administraciones tributarias departamentales la ejecución de ese cometido, en su jurisdicción, considerado en forma unánime por la doctrina como esencial del Estado (o del gobierno territorial), mediante la percepción de los ingresos, ejerciendo controles que aseguren el cumplimiento, y disponiendo las medidas necesarias para la versión y aplicación de tales recursos” (Rodríguez Villalba, Gustavo...). Justamente, por revestir la gestión tributaria el carácter de cometido esencial, la Administración dispone de potestades más intensas, que pueden afectar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Entre estas potestades se encuentran las de fiscalización e inspección...”

(ii) Corresponde a las Intendencias acreditar el nacimiento de la obligación tributaria, aportando las pruebas suficientes acerca de la existencia, ubicación y dimensiones de los avisos publicitarios.

“El hecho imponible... consagra un tributo cuya cuantificación dependerá de la modalidad y ubicación del aviso o anuncio... y de la dimensión que ocupan medida en metros cuadrados o fracción. ...Esta característica del impuesto exige que la Administración acredite de manera idónea los aspectos fácticos que integran la descripción normativa del hecho... En el caso, la Intendencia Departamental de Durazno no acreditó el supuesto fáctico que integra el hecho generador del impuesto a los avisos y propaganda...”

El tendido de cable submarino en la plataforma continental, ¿está gravada por tributos a la importación en Uruguay?

Según la Sentencia N° 814/2023 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (el “TCA” o el “Tribunal”), no. Solamente estaría gravado por dichos tributos en el caso de que el cable sea instalado a menos de 12 millas marinas (aproximadamente, 22 kilómetros) contadas desde la costa uruguaya.

En junio de 2020, ANTEL presentó una consulta ante la Dirección Nacional de Aduanas (“Aduanas” o la “DNA”), respecto de la obligación de pagar (o no) tributos a la importación ante la instalación de un cable submarino que atravesaría la plataforma continental, a 104 millas marinas (aproximadamente, 193 kilómetros) de la costa uruguaya. ANTEL adelantó su opinión diciendo que dicha actividad no estaría gravada por tributos a la importación, pues el cable submarino no ingresaría a territorio aduanero uruguayo, sino que permanecería en aguas internacionales.

La DNA no estuvo de acuerdo. En opinión de Aduanas, el caso planteado por ANTEL generaría tributos a la importación (IVA incluido), pues tanto la zona económica exclusiva como la plataforma continental integran el territorio aduanero.

Ambos organismos plantearon su diferendo ante el TCA.

El Tribunal expresó su adhesión a la tesis formulada por ANTEL. Fundó su opinión en que la denominada “Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar” reconoce, en favor de Uruguay, derechos de soberanía sobre la plataforma continental a efectos de su exploración y de la explotación de sus recursos naturales, y el tendido de cables submarinos no calificaría como una actividad de exploración/explotación.

En consecuencia, el TCA concluyó que “el tendido de cables submarinos en la plataforma continental es una actividad que no puede resultar gravada en nuestro país al no encontrarse alcanzada por la potestad tributaria de la Administración. En definitiva, procede la anulación del acto impugnado por su errónea motivación jurídica al pretender el cobro de tributos aduaneros por la importación de un material (cable submarino) a instalarse fuera del ámbito de la soberanía aduanera nacional, por lo que no se configura el aspecto espacial del hecho generador de dichos tributos.”

Duración excesiva de una inspección: ¿cuándo la responsabilidad recae en la Administración y cuándo en el contribuyente?

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (el “TCA” o el “Tribunal”) analizó la referida temática mediante Sentencia N° 164/2025 (la “Sentencia”). El 26 de marzo de 2021, la Dirección General Impositiva (la “DGI”) dictó resolución de determinación de adeudos tributarios (por concepto de IRAE, IVA e IPAT) contra una tienda dedicada a la venta de pañales (la “Pañalera”), imponiendo también multas y recargos.

La Pañalera recurrió dicha resolución y, posteriormente, presentó demanda de nulidad ante el TCA, en base a dos (2) argumentos centrales: (i) la liquidación de dichos adeudos, realizada sobre base presunta, no habría sido justificada, y (ii) la inspección habría demorado un tiempo no-razonable.

El Tribunal anuló (parcialmente) la Resolución. La mayoría de sus integrantes estuvieron de acuerdo con el segundo de los argumentos

mencionados, aunque la Sentencia tuvo el voto disidente de dos (2) de ellos. Todos coincidieron en que la determinación de los tributos realizada en base a presunciones, estaba justificada.

Así, la mayoría destacó que hubo una demora injustificada del procedimiento administrativo, de (aproximadamente) 16 meses, entre la confección del acta final de inspección (del 18 de agosto de 2016) y el informe final de actuación inspectiva (del 14 de diciembre de 2017). De allí que el Tribunal decidiera anular (parcialmente) la Resolución, únicamente en cuanto a los recargos aplicados.

Según expresó el TCA en su Sentencia, "...el plazo excesivo y sin causa justificada para fundamentar el acta final inspectiva no justifica la generación de recargos moratorios en cabeza de la contribuyente, resultando de aplicación el principio de que nadie puede aprovecharse de su propia culpa

para exigir un comportamiento debido a otro..."

Pese a ello, las Dras. Rossi y Klett expresaron sus respectivas discordias. La Dra. Selva Klett expresó que "...no resulta coherente sostener que la duración global del procedimiento fue razonable, pero que hubo franjas de duración irrazonable. ...Se estima que no resulta acertado, ni lógico, diseccionar los procedimientos administrativos para valorar aisladamente su duración."

Entre tanto, la Dra. Rosina Rossi expresó que "...las dilaciones imputadas no fueron tales, sino que obedecen, en primer lugar a las propias omisiones de la contribuyente quien no proporcionó en forma íntegra la documentación requerida, haciéndolo a través de actos sucesivos. En segundo lugar, también puede concluirse que la Administración no obró con desidia, sino que aguardó para realizar el informe final a la información que le fue finalmente proporcionada con atraso."

Consultas de la DGI

Los impuestos al ritmo de la música: ¿la fiesta electrónica es un espectáculo público o divertimento?

Esta cuestión fue abordada por la Dirección General Impositiva (DGI) en una reciente consulta que realizara una productora de eventos de música electrónica para conocer el parecer de la Administración Tributaria sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a la venta de entradas para dichos eventos.

La Constitución distribuye la potestad tributaria entre el Estado Central y los Gobiernos Departamentales. En materia impositiva, estos últimos no tienen una potestad ilimitada, sino que solamente pueden establecer impuestos sobre aquellos bienes o actividades previstos por el artículo 297 de la Constitución.

La imposición a los espectáculos públicos constituye uno de los recursos que la Constitución confiere a los Gobiernos Departamentales. La determinación del concepto de espectáculo público deviene, por tanto, cuestión ineludible para determinar si determinada situación fáctica —como la de la consulta— puede ser objeto de imposición por los Gobiernos Departamentales o no.

Sobre el punto, existe coincidencia entre el criterio sustentado por la DGI y la jurisprudencia tanto del Tribunal de lo Contencioso Administrativo como de la Suprema Corte de Justicia. Se puede decir que el elemento definitorio lo constituye el comportamiento de

quienes asisten al evento. El espectáculo público supone algo que se ofrece a la vista o al intelecto, susceptible de causar atención, infundir un determinado estado de ánimo, o afectar la sensibilidad del espectador, y en la que este adopta una situación totalmente pasiva o de contemplación. Lo que singulariza el concepto de espectáculo público es la marcada pasividad en los espectadores. Pasividad que no deja de ser tal por los aplausos, vítores o expresiones de aliento en que los mismos puedan incurrir. Ejemplos de espectáculos públicos lo son el cine, el teatro, los conciertos, las carreras de caballos y los eventos deportivos profesionales.

En el caso, la productora entendía que la fiesta electrónica quedaba comprendida en el concepto de espectáculo público, pues, a su juicio, la participación del público no integra el espectáculo y está limitada a expresar su complacencia ante el evento presenciado y escuchado y a vitorear y ovacionar a los artistas como

exteriorización de su complacencia o expresar su rechazo.

La DGI no compartió el criterio sustentado por la consultante. A su juicio, la situación planteada por la consultante constituye un evento en el que uno o varios sujetos (llamados "disc-jockey" o un "disc-player") se encargan de musicalizar el lugar en donde el público va a participar y ser protagonista de la fiesta, y no solamente presenciar como mero espectador del show. Según la respuesta de la DGI, en estos casos no se está ante un espectáculo público, sino ante un evento de divertimento público. Los asistentes no son meros espectadores, sino que participan activamente, generalmente mediante el baile, en una actividad claramente de esparcimiento.

En función de ello, la DGI concluyó que las entradas que la productora vendía para los eventos de música electrónica se encontraban gravados por IVA a la tasa básica.

Servicios de programadores del exterior que constituyen costos de rentas exoneradas de IRAE: ¿están gravados por IRNR?

Una empresa dedicada a la actividad de software se presentó ante la Dirección General Impositiva (DGI) para consultar si debía actuar como agente de retención del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) por los servicios prestados por programadores del exterior. Manifestó que una parte de sus rentas —aquellas derivadas de la explotación de software—estaban exentas del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), mientras que las restantes —provenientes de la actividad de reventa de licencias de software—se encontraban gravadas por dicho tributo.

Expuso que para desarrollar la actividad exonerada contrata, fuera de la relación de dependencia, a parte de sus programadores que se localizan en

el exterior de nuestro país. Aclaró que los servicios técnicos prestados por dichos programadores están directamente vinculados con la obtención de rentas exoneradas de IRAE, formando parte del costo directo de dichas actividades.

A criterio de la consultante, no sería aplicable retención de IRNR acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 del Decreto N° 149/007 (Decreto reglamentario del IRNR), pues si bien la empresa obtiene ingresos gravados por el IRAE derivados de la reventa de licencias de software, los programadores no participan en dicha actividad, sino que los servicios prestados por los programadores integran exclusivamente el costo de los servicios exonerados del IRAE.

La Comisión de Consultas de la DGI no compartió el criterio adelantado por la consultante. Luego de repasar la normativa aplicable, la Administración entendió que el servicio prestado por los programadores del exterior estaba vinculado a la obtención, por parte del usuario de dichos servicios, de rentas comprendidas en el impuesto (aunque exoneradas). A su vez, refirió a que la reglamentación estableció un criterio para determinar la renta de fuente uruguaya por concepto de servicios técnicos prestados desde el exterior, cuando los usuarios de dichos servicios obtengan ingresos parcialmente gravados por el IRAE, hipótesis en la que entendió que quedaba

comprendida la situación objeto de la consulta. En ese caso, la renta de fuente uruguaya será de un 5% del ingreso total, siempre que los ingresos gravados por el IRAE que genere el usuario por dicha actividad no superen el 10% del total de ingresos generados por la misma.

En síntesis, la DGI concluyó que la consultante debía actuar como responsable del IRNR, y en los casos que los servicios se vinculen inequívocamente a la obtención de las rentas exoneradas, la renta de fuente uruguaya se calculará como el 5% de los servicios contratados.

Empresa unipersonal con actividad de alquiler de bienes muebles

Una empresa unipersonal tiene como actividad brindar en alquiler compresores (bienes muebles) (la “Consultante”). En el caso, se presenta ante la DGI a consultar si, debido a su actividad, resulta procedente la retención del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) categoría I que le viene realizando un cliente que actúa en el área de la construcción en virtud de lo dispuesto por el artículo 73 del Decreto N° 148/007.

La actividad de la Consultante se encuentra comprendida dentro del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (“IRAE”), dado que se verifica la combinación de capital y trabajo.

En el Decreto 148/007 y en la Resolución de DGI 662/007 se establecen las hipótesis y condiciones en que se deben realizar las retenciones. El artículo 73 antes citado designa ciertos responsables por obligaciones tributarias de terceros, por el impuesto correspondiente a las rentas originadas en servicios fuera de la relación de dependencia que les presten los contribuyentes del IRPF.

Básicamente, se deben realizar retenciones de IRPF cuando el total mensual facturado por el contribuyente al responsable supera los USD 1.600 (aprox.) y se cumplan con las condiciones establecidas en la resolución.

La resolución citada establece que dicha responsabilidad tributaria no opera cuando el beneficiario de la renta se encuentre comprendido en el elenco de contribuyentes de IRAE por su forma jurídica (no era el caso de la Consultante). No obstante, la DGI trajo a colación un antecedente --la Consulta a la DGI N° 4757-- en la que se analizaron ciertas actividades --entre ellas, los servicios de arrendamiento de bienes muebles--, que claramente no constituían prestaciones de servicios personales comprendidos en el IRPF, y respecto de las que concluyó que no debían realizarse las retenciones por dicho impuesto.

Por lo tanto, siguiendo su posición anterior, en el caso la DGI entendió, con buen criterio, que la retención de que estaba siendo objeto la Consultante no era procedente.

Empresa unipersonal que presta servicios al exterior para la implementación de canales digitales

Una empresa unipersonal (la “Consultante”) consulta sobre el tratamiento tributario respecto de la imposición a la renta que aplica a determinados servicios que ella le presta a una entidad del exterior. Los servicios que le presta consisten en la implementación de proyectos de canales digitales en Latinoamérica y el Caribe.

La implementación de los proyectos prestados por la Consultante, incluyen tareas específicas como es el gerenciamiento, tareas relacionadas a los requerimientos de los clientes de la empresa en el exterior, de los productores que vende la empresa y tareas de gestión y administrativas. La Consultante también tiene la responsabilidad técnica y directa sobre los clientes más importantes de la empresa, participa en reuniones de avance, comité de seguimientos, revisión y realiza presentaciones de

avances a los comités operativos, controlando las demos de los productos de los clientes, revisa códigos, performance de los productos y correcciones correspondientes.

La Consultante aclara que para la prestación de dichos servicios utiliza una computadora de su propiedad con el software específico correspondiente.

La Consultante adelanta su opinión entendiendo que su actividad combina capital y trabajo, por lo que puede liquidar el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (“IRAE”) de acuerdo con el criterio ficto.

La DGI compartió su opinión, aclarando en lo particular que para aplicar el criterio ficto de liquidación se deben verificar, en cuanto al nivel de ingresos, las condiciones establecidas en el artículo 64 del Decreto N° 150/007.

¿La enajenación de maquinaria por parte de una Intendencia Departamental está gravada por IVA?

Una Intendencia Departamental consultó a la Dirección General Impositiva (“DGI”) si debía facturar con el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) la enajenación de una maquinaria. La consulta no era ociosa, pues, aunque es sabido que los Gobiernos Departamentales tienen inmunidad impositiva, dicha inmunidad no es total, sino que alcanza a los bienes o actividades no comerciales ni industriales (artículo 30° del Título 3 T.O. 2023).

Particularmente, en sede de IVA, el artículo 7 lit. G del Título 10 del T.O. 2023, establece en el elenco de contribuyentes a “los Gobiernos Departamentales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada, salvo la circulación de bienes y prestación de servicios

realizados directamente al consumo, que tengan por objeto la reducción de precios de artículos y servicios de primera necesidad”.

Para complementar aún más el análisis del alcance de la inmunidad estatal, conviene mencionar que dicha inmunidad no abarca los casos de primeras enajenaciones de vehículos de pasajeros que realicen las personas físicas y jurídicas que hayan gozado de exoneración en la importación de los citados bienes, tal como ocurre en el caso de los Gobiernos Departamentales (artículo 26° del Título 10 T.O. 2023).

En el caso objeto de la consulta, tratándose de maquinaria y no de un vehículo de pasajeros, una primera conclusión que podía extraerse era que

no se debía incluir el IVA en la factura de la maquinaria.

Pero aún correspondía dar respuesta a la pregunta de fondo: ¿la enajenación de la maquinaria por parte de la Intendencia consistía en una actividad en competencia con la actividad privada? La respuesta de la DGI fue

que no; entendió que se trataba de una circulación de bienes utilizados para los fines específicos de la Intendencia, que correspondía a una operación no habitual y, por lo tanto, que no se realizaba en competencia con la actividad privada. Motivo por el cual la enajenación no se encontraba gravada por IVA.

Noticias Breves

IRPF: Plazo para presentar declaración jurada

Aquellos contribuyentes de IRPF obligados a presentar declaración jurada, deberán hacerlo entre el 7 de julio y el 28 de agosto.

En caso de que de dicha declaración surja un saldo a pagar, los contribuyentes podrán pagarlo en hasta

cinco (5) cuotas, según el siguiente cronograma de vencimientos:

- 1ª Cuota: 29 de agosto
- 2ª Cuota: 30 de setiembre
- 3ª Cuota: 31 de octubre
- 4ª Cuota: 28 de noviembre
- 5ª Cuota: 30 de diciembre

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