

# BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 61  
Abril 2024

## Normativa Comentada

### *Ministerio de Economía recorta beneficios para la adquisición de vehículos eléctricos*

A partir del 22 de febrero de 2024, las compras de vehículos eléctricos pueden seguir amparándose en los beneficios de la Ley de Promoción de Inversiones (N° 16.906), pero solo cuando su valor de importación (CIF) sea inferior a USD 30.000. Hasta dicha fecha, dicho valor ascendía a USD 40.000.

Los proyectos de inversión que hayan sido presentados ante la COMAP antes del 22 de febrero de 2024, seguirán rigiéndose de conformidad con los denominados “criterios básicos generales de funcionamiento” vigentes en ocasión de dicha presentación.

Recordemos que, según surge del artículo 23 del Decreto N° 268/020, la posibilidad de incluir las compras de vehículos eléctricos bajo la Ley de Promoción de Inversiones, aplica para los proyectos de inversión que sean presentados hasta el 31 de agosto de 2025.

El beneficio aplica tanto en favor de empresas arrendadoras de vehículos, como de otras empresas que destinen los vehículos eléctricos adquiridos directamente a su actividad. No obstante, aplica con diferencias entre uno y otro caso.

En el caso de otras empresas, el beneficio solo rige para vehículos de pasajeros (no para utilitarios). Además, el valor de los vehículos eléctricos que sean adquiridos deberá representar, como mínimo, el 25% del proyecto de inversión (aunque dicha exigencia no aplica cuando el proyecto de inversión incluya la compra de una flota de 5 o más vehículos). Tampoco aplica esta exigencia para los proyectos que presenten las empresas arrendadoras de vehículos, las cuales pueden incluir en los mismos no solamente vehículos de pasajeros sino también utilitarios, pero deberán permanecer en el patrimonio de dichas empresas por el término de 4 años.

### *Nuevos servicios incluidos en el concepto de “exportación”*

Mediante los Decretos N° 374/023 y 75/024 (los “Decretos”), el Poder Ejecutivo hizo nuevamente uso de su facultad de establecer cuáles son aquellos servicios considerados

incluidos en el concepto de “exportación” a los efectos del IVA.

Como resultado de dichos Decretos, desde ahora tanto los servicios de

mediación y arbitraje comercial internacional como los relativos a estudios de análisis clínicos y consultoría genética, serán facturados sin IVA, además de que sus prestadores tendrán un crédito por el IVA incluido en sus compras.

En el caso de los servicios de mediación y arbitraje comercial internacional, el beneficio estará condicionado a que

dichos servicios sean prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de Uruguay. En el caso de los servicios relativos a estudios de análisis clínicos y consultoría genética, el mismo beneficio estará condicionado a que dichos servicios sean prestados a entidades del exterior y aprovechados exclusivamente también en el exterior.

### *Cambia el régimen de IVA aplicable a las preformas PET*

Las denominadas “preformas PET” son piezas moldeadas en base a un material especial (el tereftalato de polietileno) usadas para fabricar botellas y demás recipientes de plástico mediante la inyección de aire a presión.

Los artículos 6 a 9 del Decreto N° 148/002 habían establecido un régimen de percepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para los: (a) fabricantes e importadores de dichas preformas PET, (b) fabricantes e importadores de envases elaborados a partir de preformas PET y destinados a embotellar bebidas sin alcohol, y (c) fabricantes que prestan servicios de

fabricación a facón de preformas PET (los “Agentes de Percepción”).

Considerando que la Dirección General Impositiva (DGI) no habría detectado indicios de riesgo significativos, el Poder Ejecutivo --mediante el Decreto N° 77/024 (el “Decreto”)-- decidió flexibilizar dicho régimen de percepción del IVA. Hasta ahora, dicho régimen aplicaba a todas las ventas que realizaran los Agentes de Percepción. De ahora en más, solamente estarán obligados a aplicarlo cuando las ventas sean realizadas a contribuyentes incluidos en el Grupo NO CEDE de la DGI.

### *Monto máximo de beneficios fiscales para proyectos artísticos y culturales*

Mediante el Decreto N° 78/024, el Gobierno estableció dicho monto máximo en UYU 47.414.800 para los incentivos que serán concedidos en favor de aquellos proyectos declarados promovidos al amparo de los artículos 235 y siguientes de la Ley N° 17.930 (la “Ley”) durante el año en curso.

Recordemos que la promoción de dichos proyectos conlleva el otorgamiento de beneficios fiscales tanto a sus promotores como a quienes efectúen donaciones en favor de los mismos.

Según surge del artículo 246 de la Ley, el Poder Ejecutivo está autorizado a otorgar a los proyectos que sean

declarados de fomento artístico-cultural, los siguientes beneficios:

(a) Exoneración total o parcial de tributos nacionales, así como rebajas de tarifas o precios en servicios prestados por el Estado.

(b) Exoneración de tributos que graven las rentas de la empresa, así como su distribución o adjudicación, siempre que provengan del proyecto declarado promovido.

(c) Exoneración de tributos que recaigan sobre la importación de bienes necesarios para el desarrollo del proyecto.

(d) Exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Específico Interno (IMESI), correspondientes a la importación de dichos bienes, así como devolución del IVA incluido en la adquisición de los mismos en el mercado local.

Asimismo, el artículo 239 de la misma Ley establece que las personas (sean

físicas o jurídicas) contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y del Impuesto al Patrimonio (IPAT), que efectúen donaciones en efectivo en favor de los proyectos en cuestión, podrán considerar parcialmente dichas donaciones como pagos a cuenta de los referidos impuestos.

## **Jurisprudencia Comentada**

### *Interesante caso en el que se desconoce una compraventa de acciones y se la recalifica como un aporte de acciones*

La sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 360/026 ("la Sentencia") resuelve un caso sumamente interesante, en el que la Dirección General Impositiva ("DGI"), amparándose en el inc. 2° del Artículo 6 del Código Tributario, desconoció dos contratos de compraventa de acciones que había celebrado una persona física y recalificó la operación como un aporte de capital, con la consecuencia de que el supuesto precio que le estaba pagando la sociedad compradora de las acciones no era tal, sino un dividendo gravado por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

La historia se remonta al año 2010, cuando una persona física residente en Uruguay, que tenía participaciones accionarias y sociales a título personal en dos sociedades brasileras, decide enajenar dichas participaciones a una sociedad anónima uruguaya, de la cual era, a su vez, su accionista y beneficiario.

Según el actor, la finalidad del negocio (business purpose) no fue otra que lograr una mejor administración y aislamiento patrimonial. Las sociedades holding actuarían como una interfase entre los socios y sus herederos y las empresas industriales (conviene señalar que otros accionistas y socios de las sociedades brasileras también hicieron la misma operación del actor de pasar

sus participaciones a otras sociedades que operarían como holding). También facilitaría una eventual enajenación futura de las participaciones en las sociedades operativas brasileras.

La DGI recalificó la operación: a su juicio, no hubo una verdadera compraventa de acciones, ya que, si bien hubo una entrega de acciones, no se cumplió con la obligación del pago del precio; para la Administración lo que hubo fue un aporte del actor de sus participaciones en las sociedades brasileras a la sociedad uruguaya.

Como consecuencia de ello, el precio de la compraventa que la sociedad uruguaya (tenedora de las participaciones en las sociedades brasileras) abonaba al actor no era más que una distribución de dividendos que, como tal, debía estar gravada. En la sentencia no se aclara el impacto tributario de la recalificación, pero presumimos que se trate de la imposición de dividendos provenientes de sociedades del exterior que, como es sabido, pasaron a estar gravados por el IRPF a partir de 2011.

En otras palabras, de acuerdo con la postura de la DGI, el actor habría utilizado una forma jurídica (compraventa de acciones) que no tenía consecuencias tributarias (en tanto se estaban transfiriendo participaciones a

título personal de sociedades del exterior, cuya renta no estaba gravada), para “disfrazar” un verdadero aporte de acciones a una sociedad local. El ingreso obtenido por esa supuesta venta no estaba sujeto al pago de IPRF, cosa que sí sucedería con los dividendos y utilidades provenientes de sociedades del exterior a partir del 2011.

Ahora bien, ¿en qué se basó la Administración, y luego el tribunal en la Sentencia, para concluir que hubo en el caso una inadecuación de las formas jurídicas? La sentencia recoge un cúmulo de indicios, a saber: (i) si bien los contratos de compraventa tienen una fecha determinada, esta no pudo certificarse; (ii) el actor no pudo probar adecuadamente el propósito de negocio que lo llevó a realizar esa operación; (iii) hubo transferencia de acciones y cuotas sociales de las sociedades brasileras pero no se cumplió la otra obligación sustancial: el pago del precio (se habrían pagado solo parcialmente algunas cuotas); (iv) por la sociedad uruguaya compareció a suscribir la compraventa un apoderado colocado por el contador del actor, que no tuvo ninguna participación en la negociación y que declaró que desconocía los términos del contrato firmado; (v) la falta

de pago del precio no tenía ninguna consecuencia jurídica contractual; (vi) la sociedad uruguaya no tuvo ni tiene ninguna otra actividad que no sea la de holding de las sociedades brasileras; (vii) el único beneficiario de la sociedad uruguaya es el actor; (viii) quien dirige la sociedad uruguaya es únicamente el actor; (ix) los únicos ingresos que obtiene la sociedad uruguaya son los dividendos y utilidades distribuidos por las sociedades brasileras; (x) la sociedad uruguaya no distribuye dividendos, sino que los ingresos que obtiene se destinan a pagar el “precio” por la compra de las acciones y cuotas sociales de las sociedades brasileras; (xi) el actor es el único autorizado a operar las cuentas bancarias de la sociedad uruguaya y dispone sus pagos.

La Administración y el tribunal coincidieron que este cúmulo de indicios (y otros que omitimos relacionar) permitían concluir, de manera coherente e inequívoca, en el sentido de que sustancialmente no existieron los contratos de compraventa mencionados, sino que la real y verdadera operación fue un aporte de participaciones del actor a la sociedad uruguaya.

### *Algunas cuestiones de interés sobre la recomposición de las actuaciones administrativas tributarias*

No es inusual que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) – órgano jurisdiccional constitucional con competencia para anular los actos administrativos— anule parcialmente un acto de la Administración Tributaria que determina adeudos tributarios. Ello puede responder a vicios formales o incluso materiales o de fondo. En ocasiones, también ocurre que el tribunal dispone la anulación total del acto de determinación del adeudo, pero no porque este sea ilegal en su totalidad, sino porque no es posible desglosar del monto total del adeudo aquella parte cuya legitimidad fue confirmada por el tribunal.

En estas situaciones, la Administración Tributaria debe proceder a recomponer las actuaciones administrativas y dictar un nuevo acto de determinación –este ajustado a las resultancias de la sentencia anterior-- a fin de procurar el cobro de los tributos adeudados.

El caso que comentamos refiere, justamente, a una sentencia del TCA (N° 350/023) que debió pronunciarse sobre la legitimidad de un nuevo acto de determinación dictado por la Dirección General Impositiva (“DGI”), por el cual esta recompuso las actuaciones administrativas ante una sentencia anulatoria parcial anterior.

Los agravios planteados por la actora nos dan pie para analizar algunas cuestiones litigiosas que se plantean en estos casos.

En su primer agravio la actora sostuvo que la nueva resolución era ilegítima por cuanto la sentencia anulatoria (anterior) del TCA no dispuso expresamente que la Administración pudiera recomponer el procedimiento, ni estableció pautas para ello. El tribunal, acogiendo la postura de la Administración demandada, rechazó este agravio. Sostuvo que “la recomposición de las actuaciones administrativas constituye un poder-deber de la Administración emanado del principio de legalidad al que se somete, y que actual se encuentra expresamente reconocida en el artículo 9 de la Ley N° 18.788 de 4 de agosto de 2011 en la redacción dada por el artículo 6 de la Ley N° 19.631 de 22 de junio de 2018”. En la medida en que la recomposición de las actuaciones, a fin de ajustarlas a la legalidad, constituye un poder-deber de la Administración, aquella no se encuentra condicionada a una indicación expresa contenida en la sentencia anulatoria previa.

El segundo agravio de la actora apuntó a la prescripción de los adeudos vueltos a determinar por la segunda resolución. En este punto el tribunal también rechazó el agravio de la actora. Sostuvo que la sentencia anterior anuló parcialmente el acto de determinación; por consiguiente, la determinación tributaria fue considerada legítima en relación a aquellos aspectos respecto de los cuales no se acogieron los agravios de la actora. Por tanto, a juicio del tribunal, en relación a los aspectos sobre los que fue confirmada la resolución anterior, las causales de interrupción y suspensión de la prescripción (derivados de la propia

resolución) son también válidas y eficaces para tal fin.

Por último, el tercer cuestionamiento de la actora respecto del nuevo acto de determinación estuvo dirigido al cómputo de los recargos por mora por el período liquidado. A juicio de la actora, la DGI había desconocido lo previsto por el artículo 9 de la Ley N° 18.788, en la redacción dada por el artículo 6 de la Ley N° 19.631. Esta norma dispone que en los casos de anulación total o parcial de actos de determinación dictados por la DGI por sentencia del TCA, la generación de recargos por mora se suspende desde el momento en que se produjo el vicio que motivara la anulación hasta la notificación del nuevo acto de determinación resultante de la recomposición.

La DGI sostuvo que, al haber operado una anulación parcial, aquellos créditos cuya legitimidad fue confirmada por la sentencia anterior del tribunal generan los correspondientes recargos por mora. El tribunal compartió la postura de la actora y amparó esta parte de su demanda. A juicio del tribunal, “la disposición prevé una única exigencia para que opere tal suspensión, la anulación del acto de determinación; de manera que hasta el dictado del nuevo acto el cómputo de los recargos se encuentra suspendido...La anulación del acto conlleva la suspensión del cómputo de los recargos respecto de todos los tributos contenidos en la determinación tributaria, sin distinciones; aún la de aquellos que el Tribunal haya concluido que su liquidación se ajusta a derecho. La disposición no realiza ninguna distinción al respecto, por lo que el acto se aparta de sus previsiones”.

## Consultas de la DGI

### *Reestructuraciones empresariales: requisitos aplicables para no computar el valor llave*

En dos recientes consultas (las N° 6610 y 6611) la Dirección General Impositiva ("DGI") ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el alcance de los requisitos establecidos por la normativa en el ámbito del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) que permiten, en los casos de fusión y escisión de sociedades, no computar el valor llave.

En una de las consultas, una sociedad anónima ("la Sociedad") titular de inmuebles rurales con actividad agropecuaria que tiene por accionistas a dos personas físicas que poseen el 50% de las acciones cada uno, contemplaba realizar una escisión transmitiendo parte de su patrimonio, a título universal, a una sociedad que se crearía a tales efectos.

Uno de los accionistas recibiría el 100% de las acciones de la nueva sociedad y el restante accionista quedaría como único accionista de la sociedad escidente. Tanto dicha sociedad como la nueva continuarían desarrollando actividades agropecuarias sobre los inmuebles rurales de su propiedad.

En la otra consulta, si bien inicialmente los accionistas serían tres, uno de ellos transferiría sus acciones a los dos restantes previo a la escisión, por lo que al momento de esta habría solo dos accionistas, procediéndose de la misma manera que en el otro caso.

En ambos casos se consultó si las operaciones de reorganización societaria que se pretendía realizar encuadraban en lo dispuesto por el artículo 18 ter del Decreto N° 150/007 para el no cómputo del valor llave.

El punto de análisis se centró fundamentalmente en el requisito del literal A) de la norma, el cual exige que los propietarios finales de las sociedades que participen en las fusiones y escisiones sean íntegramente los mismos, manteniendo al menos el 95% de sus proporciones patrimoniales y que no se modifiquen las mismas por un lapso no inferior a dos años contados desde la fecha de su comunicación al registro especial que lleva la Auditoría Interna de la Nación.

Contrariamente a la opinión adelantada por los consultantes, la DGI entendió que no se estaría cumpliendo con la condición del literal A) referido, en la medida que los accionistas no mantendrían en la nueva sociedad, la proporción patrimonial que originalmente ostentan en la sociedad escindida (al menos el 95 % de sus proporciones patrimoniales).

En consecuencia, las operaciones referidas no podían beneficiarse del no cómputo del valor llave resultante de la escisión.

### *Diferencias de cambio originadas en créditos y su tratamiento tributario en el caso de los exportadores*

La excepción prevista en el segundo inciso del artículo 61 del Decreto N° 150/007, ¿aplica exclusivamente a exportadores de bienes, o también a exportadores de servicios?

Recordemos que dicho artículo establece que no pueden deducirse, a

los efectos del cálculo del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), los gastos generados por actividades cuyas rentas no estén gravadas por dicho impuesto, exceptuándose para los exportadores las pérdidas por diferencias de cambio originadas en créditos (en cuyo caso

dichas pérdidas son consideradas como gastos deducibles).

Recientemente, una empresa planteó una consulta (la N° 6.635) acerca de la posibilidad de aplicar dicha excepción en favor de los exportadores de servicios, adelantando su opinión favorable sobre la base de que la disposición arriba mencionada no

discrimina entre unos y otros exportadores.

La Dirección General Impositiva (DGI), sin embargo, no compartió la opinión adelantada por la consultante. En cambio, entendió que la regla prevista en el segundo inciso del artículo 61 del Decreto N° 150/007, aplica exclusivamente a los créditos por la exportación de bienes.

### *IVA en suspenso: ¿aplica en el caso de empresas no-agropecuarias?*

Sí. El régimen de IVA en suspenso, previsto en el artículo 11 del Título 10 del Texto Ordenado de la DGI, aplica a las ventas de productos agropecuarios, aun cuando la empresa vendedora no los haya producido ella misma.

Así surge del dictamen pronunciado por la Dirección General Impositiva (DGI) en respuesta a la Consulta N° 6.631.

La empresa consultante aclaraba que “no es productor agropecuario y que la actividad a desarrollar será la de “venta de frutas y verduras en una etapa mayorista”. Los mencionados bienes serán adquiridos tanto a productores agropecuarios como a distribuidores también mayoristas, y la empresa los venderá a otros comercios, ya sea supermercados, autoservicios o verdulerías, y en ningún caso a consumidores finales”.

Siendo así, la DGI reconoció la aplicabilidad de la suspensión del IVA, cesando el mismo cuando las referidas frutas y verduras sean vendidas a consumidores finales. En consecuencia, las ventas de la empresa consultante serían facturadas sin IVA. Recién comenzarían a facturarse con 10% de IVA cuando las referidas frutas y verduras sean vendidas a consumidores finales.

Sin perjuicio de ello, la aplicabilidad del régimen de IVA en suspenso no habilita

a la empresa consultante a deducir el IVA incluido en las compras de bienes y servicios asociados a sus ventas de frutas y verduras (como está previsto en el cuarto inciso del artículo 12 del Título 10 del Texto Ordenado de la DGI).

En palabras de la DGI, “las ventas que no se realicen a consumidores finales deberán facturarse sin IVA, no pudiéndose recuperar el IVA compras asociado debido a que el enajenante no es un productor agropecuario”.

Adicionalmente, la consultante planteó la posibilidad de que enajene frutas y verduras a escuelas públicas. Dichas ventas serían facturadas a la Administración Nacional de Educación Pública (ANEP).

La DGI contestó que ANEP sería considerado como “consumidor” y, entonces, las ventas a dicho organismo deberían facturarse con IVA (a la tasa mínima del 10%). Según el organismo recaudador, “...no se consideran realizadas a consumidor final, las enajenaciones realizadas a empresas. ...Son empresas... los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado. Si bien ANEP es un ente autónomo, no integra el dominio industrial ni comercial del Estado, considerándose consumidor final a los efectos consultados...”

---

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

Departamento Tributario:

Jonás Bergstein  
Domingo Pereira  
Guzmán Ramírez

Departamento Contable:

Sebastián Guido  
Victoria Fraschini  
Valeria Castro

Editor responsable: Domingo Pereira



BERGSTEIN  
ABOGADOS

---