

BERGSTEIN

ABOGADOS

Reporte Tributario-Contable No. 66
Marzo 2025

Normativa Comentada

Ómnibus y taxis: nuevo régimen de documentación de operaciones

Mediante la Resolución N° 3001/2024, la Dirección General Impositiva (DGI) dispuso un régimen especial de documentación, aplicable para las empresas operadoras de ómnibus y taxis, hasta el 31 de diciembre de 2025.

Dicho régimen cuenta con las siguientes características:

(i) Las compañías de ómnibus que utilicen máquinas expendedoras de comprobantes de viaje, emitirán –utilizando la información obtenida de dichos dispositivos– un comprobante global por todos los servicios que no hubieran sido previamente documentados, dentro de las 24 horas contadas a partir de que comenzó a funcionar el sistema en la correspondiente unidad de transporte.

(ii) Cuando intervenga más de una compañía de ómnibus en la prestación de un mismo servicio de transporte colectivo, efectuándose posteriormente la asignación de los tramos correspondientes a cada una de ellas, deberán efectuarse los siguientes ajustes en la documentación de las operaciones:

(a) La empresa que documentó la totalidad de los tramos realizará una nota de crédito de e-ticket ajustando sus

ventas y emitirá e-tickets venta por cuenta ajena, por el importe de la venta correspondiente a cada una de las otras empresas.

(b) La empresa que habría compartido tramos con la emisora del comprobante fiscal electrónico, documentará en un recibo la diferencia generada en la cobranza.

(iii) Las compañías de ómnibus que tuviesen la calidad de emisores electrónicos y no cuenten con máquinas expendedoras para la emisión de comprobantes de viaje, podrán documentar los servicios prestados por cada unidad de transporte en un comprobante global al finalizar el recorrido de cada una de ellas.

(iv) En el supuesto de que el servicio ofrecido por la compañía de ómnibus no sea adquirido en las condiciones establecidas en los numerales anteriores, los correspondientes comprobantes fiscales electrónicos deberán emitirse en el momento de la adquisición.

(v) Los servicios ofrecidos por las compañías de taxis serán documentados en un comprobante global en ocasión de finalizar cada turno del vehículo excepto cuando el pasajero

solicite el comprobante en ocasión de finalizar el correspondiente recorrido. Siendo así, será emitido el

correspondiente comprobante fiscal electrónico o un comprobante fiscal de contingencia.

Jurisprudencia Comentada

Menos impuestos para los frigoríficos

Según surge de la Sentencia N° 490/2024 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el “Tribunal”), los frigoríficos no están obligados a pagar el Impuesto para el Fondo de Inspección Sanitaria (el “Impuesto”) por aquellas ventas de carne proveniente directamente del exterior, sin transformación alguna y sin ingresar siquiera a sus instalaciones (las “Ventas”).

En marzo de 2021, un conocido frigorífico local (el “Frigorífico”) presentó una consulta ante la Dirección General Impositiva (DGI o la “Administración”) respecto de la obligación o no-obligación de pagar el referido Impuesto sobre dichas Ventas. El Frigorífico adelantó su opinión, sosteniendo que a su criterio estas operaciones no estarían gravadas por el Impuesto.

La DGI no estuvo de acuerdo. Basó su opinión en: (i) el artículo 1 del Título 18 del Texto Ordenado, y (ii) los artículos 7 y 8 del Decreto N° 381/1990. Estas normas disponen que el Impuesto recae, entre otros, “sobre el precio de la carne de origen vacuno y ovino que se destina al consumo de la población y que provenga de establecimientos de faena habilitados por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca”, “está

gravada la expedición por el frigorífico o matadero, de carne vacuna y ovina con destino al consumo de la población”, y “son contribuyentes quienes realicen la expedición de carne vacuna y ovina”.

No obstante, el TCA discrepó con la DGI. El Tribunal anuló la decisión de la Administración, recurriendo para ello a una interpretación histórica y teleológica de las normas arriba transcritas. En palabras del TCA, “el hecho generador del tributo en cuestión presupone la realización de algún tipo de tareas propias de faena dentro del establecimiento habilitado por el MGAP... Parece claro que la finalidad del legislador al establecer el impuesto fue la de solventar los gastos de un cuerpo inspectivo sanitario del MGAP que controle y fiscalice las actividades de faena en los establecimientos frigoríficos habilitados...”.

Además, el Tribunal concluyó que la interpretación de la DGI podría llevar a una vulneración del principio de igualdad, pues existen empresas que realizan la misma actividad (importación y distribución de carne sin realizar ninguna actividad de faena) que no revisten la condición de frigorífico y que, por ello sólo, no estarían alcanzados por el Impuesto.

Tributos aduaneros: ¿cuándo comienza a contar la prescripción?

La Sentencia N° 508/2024 (la “Sentencia”) del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA o el “Tribunal”) aborda un interesante caso, en el que dicho Tribunal declaró la prescripción de aquellos tributos derivados del incumplimiento del

régimen de exoneración previsto para el ingreso a territorio uruguayo de ciertas pertenencias.

Dicho régimen está regulado por la Decisión N° 18/1994 del Consejo del MERCOSUR (la “Decisión”). Según

surge de dicha Decisión (aprobada por el Decreto Nº 572/1994), los extranjeros que vienen a establecerse en cualquiera de los países miembros del MERCOSUR, así como también los nacionales del MERCOSUR residentes en terceros países que regresan a efectos de establecerse en cualquiera de dichos países miembros –después de permanecer en el exterior por un período de más de un año–, pueden ingresar ciertas pertenencias (tanto personales como para el hogar y el trabajo) libres de tributos y gravámenes (la “Exoneración”).

En el caso de extranjeros, dicha Exoneración está condicionada a que estos inicien y concluyan el trámite para obtener la residencia legal permanente. En el caso que aborda la Sentencia, el beneficiario de la Exoneración (el “Migrante”) ingresó a territorio uruguayo –con sus pertenencias (las “Pertenencias”)– el 22 de julio de 2010, haciéndolo en su condición de misionero/voluntario de la Iglesia Adventista.

El Migrante nunca concluyó el trámite de residencia. Habiendo concluido sus tareas como voluntario, partió definitivamente hacia el exterior el 30 de diciembre de 2013 –esto es: más de tres (3) años después de su arribo a Uruguay–, llevándose consigo todas sus Pertenencias.

La Dirección Nacional de Aduanas (DNA o “Aduanas”) emitió una resolución pretendiendo el cobro de los tributos generados por el ingreso de las Pertenencias a territorio uruguayo (la “Resolución”), como resultado de no haberse cumplido con uno de los requisitos exigidos para beneficiarse de la Exoneración (a saber: la obtención de la residencia legal permanente). Pero Aduanas dictó dicha Resolución recién el 7 de marzo del 2022 –esto es: más de once (11) años después de que el Migrante ingresara a Uruguay con sus Pertenencias–.

La DNA dirigió sus esfuerzos –para el cobro de los tributos– hacia la Asociación Uruguaya de los Adventistas del Séptimo Día (la “Asociación”), en su calidad de fiadora solidaria. La Asociación recurrió la resolución y, ante la insistencia de Aduanas, presentó una acción de nulidad, invocando (entre otros argumentos) que los tributos reclamados habían prescrito, según el régimen previsto en el artículo 223 del Código Aduanero.

El Tribunal estuvo de acuerdo con la Asociación.

El artículo 223 del Código Aduanero prevé que “las acciones fiscales por infracciones aduaneras y para reclamar el pago de tributos, multas y demás prestaciones pecuniarias cobrados de menos por la Dirección Nacional de Aduanas prescribirán a los cinco años contados desde la consumación del hecho que las motive.” Según la DNA, todavía no habían transcurrido los cinco (5) años de prescripción, pues dicho plazo recién habría que comenzar a contarlos a partir de cuando Aduanas constata el incumplimiento del Migrante (en 2021). Sin embargo, el TCA sostuvo que “...no asiste razón a la demandada en su defensa... El Tribunal... entiende que el plazo de cinco años se computa desde el momento en que la mercadería ingresó al territorio aduanero, esto es, el 22 de julio de 2010, pues el hecho cuya consumación debe atenderse a los efectos prescripcionales está dado por la importación de los bienes... Es a partir del ingreso de los bienes al territorio aduanero que la Administración cuenta con un plazo de cinco años para procurar el cobro de los gravámenes correspondientes. ...De forma que, habiendo sido la mercadería introducida al territorio aduanero el día 22 de julio de 2010 y al no haber acaecido ningún acto interruptivo de la prescripción, la Administración podía perseguir el cobro de los gravámenes hasta el 22 de julio de 2015, fecha ésta en la que operó la prescripción.”

Consultas de la DGI

Fondos de Inversión abiertos: tributación de los rendimientos pagados a los cuotapartistas

La Dirección General Impositiva (“DGI”) ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre diversos aspectos consultados por una Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión.

Como es sabido, los Fondo de Inversión son un patrimonio de afectación independiente integrado por aportes de personas físicas o jurídicas, para su inversión en valores y otros activos. No constituyen sociedades, carecen de personalidad jurídica y deben ser gestionados por una sociedad administradora de fondos a quien se atribuyen las facultades del dominio sin ser propietaria, para que, por cuenta de los aportantes, realice una adecuada composición de sus activos, considerando riesgos y rendimientos.

Los aportantes al Fondo de Inversión son una suerte de copropietarios de los activos subyacentes que integran el patrimonio de este, y sus participaciones en el Fondo pueden ser representadas en títulos negociables (cuotapartes) al portador, nominativas o escriturales.

Los Fondos de Inversión abiertos –por contraposición a los fondos cerrados cuyo objeto específico de inversión son conjuntos homogéneos de derechos de crédito— no son contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE). Por esta razón, son los cuotapartistas quienes tributan –en cabeza propia—por los rendimientos generados por los activos del Fondo.

Para facilitar el ingreso al Fisco de los tributos a la renta que genere el Fondo, se ha designado a las empresas administradoras de los fondos de inversión abiertos agentes de retención del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y de los No Residentes (IRNR).

Fue en esa condición de responsable tributario que una sociedad administradora planteó a la DGI una serie de interesantes consultas que pasamos a comentar:

A) Títulos o instrumentos con intereses implícitos (“cupón cero”):

Ciertos títulos de deuda, de ahorro o similares no tienen un interés explícito, sino que su rendimiento está determinado por la diferencia entre su valor nominal y su precio de compra. En la Resolución N° 836/012 la DGI ha establecido el criterio de que en esos casos el rendimiento se determine como la diferencia entre el valor nominal del título y el valor de compra de este.

Basándose en esa normativa interna, la DGI compartió el criterio adelantado por la sociedad consultante en el sentido de que es correcto calcular el interés implícito como la diferencia entre el valor nominal del título o instrumento y el costo de adquisición fiscal, dividido entre la cantidad de tiempo restante para el vencimiento a efectos de obtener la renta por intereses implícitos diarios a devengar, considerando la participación que cada cuotapartista tiene en el fondo en cada día.

Agrega la DGI que, tratándose de un fondo abierto, los inversionistas pueden ingresar o salir del mismo, por lo que el costo adquisición fiscal será el de su momento de ingreso. Si nuestra lectura es correcta, la DGI está diciendo que el costo fiscal de adquisición sería el valor o cotización que tuviera el título o instrumento en la fecha en que el cuotapartista ingresó al Fondo.

En aquellos casos en que los cuotapartistas puedan hacer rescate de su participación en el Fondo antes del vencimiento de los títulos teniendo derecho a cobrar los intereses

generados hasta su retiro del Fondo, los intereses implícitos devengados se deberían determinar en función del coeficiente resultante que surge de los días en que efectivamente se mantuvo el título, sobre los días que restaban para llegar a la fecha del vencimiento de este al momento de su adquisición. Dado que en el caso estamos hablando de un quotapartista que ingresa y sale al Fondo –y es este el que continuaría siendo titular del título en cuestión–, entendemos que la ecuación debería entablarse entre los días en que el quotapartista mantuvo su participación en el Fondo y los días que restaban para llegar a la fecha de vencimiento del título o instrumento desde la fecha de ingreso del quotapartista al Fondo.

B) Títulos o instrumentos con intereses explícitos:

La DGI compartió el criterio sustentado por la sociedad administradora de que debía retener el impuesto en ocasión de cada pago o puesta a disposición de cupón que reciba del fondo el tenedor.

En cambio, la DGI no compartió la postura de la consultante, para el caso de retiro del quotapartista del Fondo, de prorratear el rendimiento en función del del tiempo que detentó el título. A juicio de la DGI, el rendimiento -interés explícito- lo obtendrá el tenedor al momento del pago o puesta a disposición, por lo que será objeto de retención con el monto imponible del total pago o puesta a disposición sin efectuar prorrateo. El tenedor que ha abandonado el Fondo antes del vencimiento del cupón no habrá obtenido rendimiento alguno como interés explícito, por lo que no debería ser objeto de retención.

C) Dividendos o utilidades que recibe el fondo:

También en este caso la respuesta de la DGI resultó alineada con el criterio de la

consultante. La sociedad administradora habrá de retener el impuesto por los dividendos pagados al quotapartista. Y aquellos que se han retirado del Fondo con anterioridad al pago no serán objeto de retención, pues no han recibido pago de dividendo alguno.

D) Rentas por incrementos patrimoniales locales o exonerados:

La Administradora del Fondo hará la retención del IRPF o IRNR que corresponda con cada venta de instrumentos locales no exonerados que haga el Fondo en el mercado secundario y a prorrata de la participación en el fondo de quienes sean quotapartistas en ese momento. Si un quotapartista se retira del Fondo antes de que se produzca la venta del título subyacente en el mercado secundario, no existirá retención. Esta habrá de verificarse sobre quienes participen en el Fondo al momento de producida la venta en el mercado secundario y siempre que genere renta (resultado positivo) por incremento patrimonial.

Agrega la DGI que la retención se realizará en función de la participación en el Fondo del quotapartista al inicio del día que se produce la venta (o fin del día anterior a la venta).

En el caso de venta de papeles con interés explícito, se deberá computar como renta por incremento patrimonial la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición por parte del Fondo de ese papel actualizado por la Unidad Indexada. En el caso de títulos con interés implícito, el incremento patrimonial estará determinado por la diferencia entre el precio de venta y el valor de adquisición actualizado por la Unidad Indexada más los intereses implícitos corridos hasta el momento de la venta.

Criterios de valuación de inmuebles rurales para el IP y Sobretasa por SAS: la DGI modifica su criterio

En una consulta publicada este mes de febrero, la Dirección General Impositiva (“DGI”) respondió a la cuestión planteada por una Sociedad por Acciones Simplificada (SAS) sobre el criterio de valuación de los inmuebles rurales afectados a la explotación agropecuaria, en la que cambia el criterio sostenido anteriormente en el caso de valuación para la sobretasa del Impuesto al Patrimonio (“la Sobretasa”).

Según se puede leer del texto de la consulta publicada, la consultante estaba próxima a adquirir diversos inmuebles rurales que, además de contribuyente del IP agropecuario, la convertirían en contribuyente de la Sobretasa. Debido a ello, pretendía esclarecer con la Administración si a los efectos de liquidar dicho impuesto podía valorar los inmuebles de acuerdo con criterio establecido en el inciso tercero del literal A) del artículo 9° del Título 14 del T.O. 1996 (actualmente, art. 11 del T. 14 T.O. 2023), esto es, el valor catastral vigente al año 2012, reajustado por el Índice de Precios de Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura (“valor catastral reajustado”). Ese era el criterio que la consultante promovía a modo de adelanto de opinión.

Aclaró, además, que sus acciones eran nominativas, pero los titulares de estas no eran personas físicas, por lo que la consultante estaba comprendida en el artículo 52° del Título 14 del T.O.1996 (actualmente el artículo 67 T. 14 del T.O. 2023).

De acuerdo con lo establecido por el artículo 42 de la Ley N° 19.820 –ley que reglamenta las SAS–, estas reciben el mismo tratamiento tributario que las sociedades personales.

A partir de esa premisa, la DGI entendió que el artículo 25 del Decreto N° 30/015

–decreto reglamentario del IP–, en su último inciso, permite que las sociedades personales, aun cuando estén incluidas en el artículo 52° del Título 14 del T.O.1996, pueden valorar los inmuebles rurales de acuerdo con el valor catastral reajustado.

El punto de interés de la consulta comentada radica en la Sobretasa. La DGI sostuvo que se deben mantener los mismos criterios de valuación aplicados en la liquidación del IP, salvo los casos específicos considerados en el artículo 30 del Decreto N° 30/015 (bosques comprendidos en la Ley N° 15.939 y montes citrícolas comprendidos en la Ley N° 16.002). Por lo tanto, concluye que los inmuebles rurales por los cuales se plantea la consulta podrán ser valuados de conformidad con el valor catastral reajustado.

La DGI aclaró que el criterio expuesto en su respuesta significaba un cambio de criterio del expuesto en la Consulta N° 6.472. En dicha consulta La Administración había sostenido que el último inciso del artículo 54° del Título 14 no habilitaba a valorar todos los inmuebles rurales por el valor real, sino que por la norma reglamentaria (artículo 30 del Decreto N° 30/015), dicho valor solo se podía considerar para los bosques comprendidos en la Ley N° 15.939, los montes citrícolas de la Ley N° 16.002 y las áreas que los ocupan. Si bien la DGI aclara en la nueva consulta que esto último se mantiene, con el nuevo criterio las sociedades personales, aun cuando estén comprendidas en el artículo 52, podrán valorar los inmuebles rurales por su valor catastral reajustado, independientemente de que estos contengan los bosques o montes citrícolas referidos.

Enajenación de inmueble con el antecedente de una promesa modificada

La Dirección General Impositiva (DGI) recibió una consulta (la N° 6600) de una escribana respecto de la manera de calcular el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sobre el incremento patrimonial derivado de la enajenación de un inmueble con ciertas particularidades en sus antecedentes dominiales (el “Inmueble”).

El vendedor del Inmueble había prometido comprarlo a determinado precio. Pero después el precio acordado originalmente varió como resultado de la

incorporación en el negocio del uso exclusivo de un garage/cochera.

Ante dicho escenario, la DGI concluyó:

(i) Debería calcularse el monto del IRPF sobre el precio total de venta del Inmueble, incluyendo el valor del garage/cochera.

(ii) Debería tomarse como costo fiscal del Inmueble, el precio de la promesa modificada, actualizándose el mismo desde la fecha de celebración de la promesa original.

Empresa propietaria de inmueble con asentamiento irregular...

¿está obligada a solicitar el certificado por IVA agregación de valor (el “Certificado”) en caso de vender dicho inmueble? No, según surge de la respuesta de la Dirección General Impositiva (DGI) a la Consulta N° 6675.

La empresa consultante (la “Consultante” o la “Empresa”) planeaba vender su inmueble a la Agencia Nacional de Vivienda (el “Inmueble”). Pero en dicho Inmueble, sin su consentimiento, había un asentamiento irregular con obras realizadas sin

inscripción en el Banco de Previsión Social.

La DGI concluyó que no correspondía a la Empresa solicitar la emisión del Certificado. Éste aplica para sujetos que no son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y/o Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA). Tratándose la Consultante de una sociedad incluida en el IRAE, no sería posible que fuese contribuyente de IVA por agregación de valor.

Noticias Breves

DGI actualiza la lista de jurisdicciones BONT

El sistema tributario uruguayo califica como países o jurisdicciones de baja o nula tributación (“BONT”) –lo que antiguamente se llamaba “paraísos fiscales”– a aquellos cuya tasa efectiva de imposición a la renta es inferior al 12% y, además, no cumplen con los estándares adecuados de colaboración en materia de intercambio de información tributaria y transparencia fiscal.

Uruguay desincentiva el uso de entidades residentes en jurisdicciones BONT mediante la imposición de tasas más gravosas para el impuesto a la renta y al patrimonio, gravando rentas que, de no tratarse de jurisdicciones BONT, no serían gravadas.

A fin de dar certeza y seguridad, la reglamentación ha encomendado a la Dirección General Impositiva (DGI) la actualización periódica de la nómina de jurisdicciones BONT.

A fines del pasado diciembre, la DGI actualizó la referida lista, que habrá de regir a partir del 1° de enero de 2025. La nueva nómina se mantuvo sustancialmente igual a la anterior, notándose que se ha eliminado de la lista a San Martín (antigua integrante de Antillas Holandesas).

jurisdicciones más populares en la región, tales como BVI (Islas Vírgenes Británicas), Panamá, Islas Caimán, Bahamas y Delaware. En consecuencia, las transacciones realizadas por entidades domiciliadas en cualquiera de estas jurisdicciones, continúan regidas por el régimen común.

En lo que importa al público lector, la lista no incluye a algunas de las

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