

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

GASTOS FISCALMENTE ADMITIDOS EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA LUEGO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY N° 18.083 DE REFORMA TRIBUTARIA

**AMARAL CORREA, MARÍA SABRINA.
ORTEGA GARICOÏTS, MARÍA IRENE.**
Tutor: Cr. Javier Forte Rodino.

Montevideo, Noviembre 2010.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar queremos agradecer a nuestras familias y amigos, por el apoyo permanente en concretar nuestros anhelos y, en particular este trabajo.

A los profesionales, en especial al Prof. Dr. Rafael Abulafia, con quienes interactuamos durante este proceso, que nos han enriquecido con sus aportes y sus puntos de vista sobre temas tributarios.

Al Prof. Cr. Javier Forte, nuestro orientador durante este camino, a través de quien logramos darle una forma lógica y coherente a nuestra idea inicial.

Finalmente, un agradecimiento muy especial a Laura Nuñez, María Laura Ramos y Fernanda Solórzano por halagarnos con sus aportes para el armado y la presentación de este trabajo, y a todas las demás personas que no fueron citadas, pero que directa o indirecta contribuyeron con su realización.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	5
CAPÍTULO 1 - DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS	8
1.1. Impuesto	8
1.1.1. Impuestos directos e indirectos	8
1.1.2. Impuestos reales y personales	9
1.2. Conceptos de renta a efectos impositivos.....	10
1.2.1. Criterio de la fuente o “renta producto”	10
1.2.2. Criterio del “incremento patrimonial”	10
1.2.3. Criterio de la “renta consumida”	11
1.3. Hecho Generador	11
1.4. Elementos cuantificables	15
1.4.1. Monto imponible	15
1.4.2. Alícuota / Tasa	15
CAPÍTULO 2 - INTRODUCCIÓN	18
2.1. Equidad Horizontal, Equidad Vertical y Capacidad Contributiva	19
2.2. Estructura de la imposición a la renta en el Uruguay.....	25
CAPÍTULO 3 - IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	28
3.1. Introducción	28
3.2. La deducibilidad de gastos en el IRIC.....	29
3.3. Hecho Generador del IRAE.....	30
3.4. Renta Bruta y Renta Neta	33
3.4.1. Consideraciones contables	33
3.4.1.1. Reconocimiento de gastos.....	34

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

3.4.1.2. Reconocimiento de activos	37
3.4.1.3. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros.....	40
3.4.1.3.1. La probabilidad de obtener flujos de caja futuros	40
3.4.1.3.2. Fiabilidad de la medición.....	41
3.4.2. Consideraciones tributarias.....	44
3.4.2.1. Renta Bruta	48
3.4.2.2. Renta Neta.....	50
3.4.3. Principio general de deducibilidad de gastos.....	51
3.4.3.1. Ser devengados en el ejercicio	53
3.4.3.2. Necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas	59
3.4.3.3. Estar debidamente documentados	71
3.4.3.4. Constituir para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior	76
3.4.4. Dedución Proporcional	81
3.5. Artículo 11 de la Ley 18.341 del 30 de agosto de 2008.....	83
3.5.1. Posición de los Cres. Acosta J.A., Camejo, C., Nieves, G., Sonderegger, J., Romano, A., (2008). 84	
3.5.2. Posición de los Dres. Bonet Tellechea, J y Costa Franco, L. (2008).....	86
3.5.3. Posición del Cr. Pérez Pérez, J.A., (2008).....	89
3.5.4. Doctrina y Jurisprudencia – Ley Interpretativa –.....	90
3.5.4.1. Ley Interpretativa-Doctrina-	91
3.5.4.2. Ley Interpretativa-Jurisprudencia-	100
3.5.5. Nuestra opinión respecto al art. 11 de la Ley 18.341	102
3.5.5.1 Carácter Interpretativo.....	102
3.5.5.2. Incidencia del artículo 11 de la Ley 18.341 sobre el literal B) del artículo 16 de la Ley 18.083. 103	
3.6. Excepciones al régimen general de deducción de gastos y estimación ficta de la renta	107
3.7. Deduciones Incrementadas	115
3.8. Deduciones no admitidas y gastos indirectos	116

CAPÍTULO 4 - IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	117
4.1. Introducción	117
4.2. Modelos de imposición a la renta	119
4.2.1. El sistema inglés – Cедular con imposición real –	119
4.2.2. El sistema alemán – Unitario o global con imposición personal –	120
4.2.3. El impuesto dual de los países nórdicos	121
4.2.4. El impuesto dual a la uruguayaya	122
4.3. Antecedentes del Impuesto Personal a la Renta en el Uruguay	124
4.4. Estructura general del impuesto	127
4.4.1. Hecho generador	128
4.4.2. CATEGORÍA I – Rendimientos de Capital, Incrementos Patrimoniales y Rentas Imputadas	136
4.4.2.1. Sección I – Rendimientos de Capital.....	137
4.4.2.1.1. Rendimientos del capital inmobiliario.....	137
4.4.2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario.....	141
4.4.2.2. Sección II – Incrementos Patrimoniales	142
4.4.3. CATEGORÍA II – Rentas del Trabajo	147
4.4.3.1. Rentas del trabajo en relación de dependencia	149
4.4.3.2. Rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia	150
4.4.4. Monto imponible	151
4.5. Deducciones.....	155
CAPÍTULO 5 - CONCLUSIONES	160
BIBLIOGRAFÍA.....	167
ANEXO I - ENTREVISTAS.....	170

RESUMEN EJECUTIVO

Desde el pasado 1° de julio de 2007 rige en Uruguay un Nuevo Sistema Tributario (NST), que introdujo la modernización de la Administración Tributaria. Según se expusiera en la Sesión Parlamentaria del día 13 de marzo de 2006¹, el mismo se diseñó teniendo como principales objetivos: la equidad, la eficiencia, y el estímulo a la inversión productiva. En particular, el objetivo de equidad procura acercar la tributación a la capacidad contributiva de los contribuyentes, lo que introduce la necesidad de exponer en el desarrollo del presente trabajo el concepto de capacidad contributiva que vierte la Doctrina.

Antes de que comenzara a regir la Ley 18.083 de Reforma Tributaria, en el sistema impositivo de nuestro país, las rentas eran gravadas a través del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC), del Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA), del Impuesto a las Comisiones (ICOM), y del Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).

Este NST, derogando los impuestos antes mencionados, estructuró la imposición a la renta por cédulas que dependiendo de su naturaleza determinaron la creación del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), y del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).

Esta nueva estructura, se articula con el concepto de residencia fiscal introducido por la Ley de Reforma Tributaria. El mismo se incorpora como eje transversal en el diseño de la nueva estructura tributaria, y por lo tanto su entendimiento es fundamental como punto de partida para el análisis. Es así, que si el contribuyente cumple con la condición

¹ Cámara de Senadores.

de residencia fiscal, tributará IRAE o IRPF, en caso contrario, tributará IRAE o IRNR según actúe o no en territorio nacional mediante establecimiento permanente.

A efectos de introducirnos en el tema de gastos deducibles en la imposición a la renta, y siendo nuestra hipótesis, que el hecho generador, definido en abstracto por la ley, contempla las distintas manifestaciones de renta que el sujeto pasivo deberá cuantificar, lo que puede generar asimetrías en el tratamientos de los contribuyentes dependiendo de la cédula que se trate. Para ello analizamos desde el punto de vista jurídico los gastos que soporta el sujeto pasivo (no quién soporta la carga económica) deducibles de la renta bruta para llegar a la renta neta.

Es así que en aquellos casos en los que se requiera la interpretación de los conceptos fiscales, y en uso de las facultades dadas por los artículos 4° y 5° del Código Tributario², abordamos nuestro estudio tomando las definiciones vertidas principalmente por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros³.

Particularmente en sede de rentas empresariales, estudiamos los motivos que le dieron origen a la redacción y el carácter interpretativo del artículo 11 de la Ley 18.341, redactado para otorgarle una solución al problema vigente desde el 1° de julio de 2007 hasta la promulgación de dicha Ley.

² Código Tributario Uruguayo, Edición 1974.

³ Este documento fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001.

Asimismo, incluimos aquellas modificaciones relevantes que incidirían sobre los conceptos fiscales involucrados en este trabajo en caso de aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional 2010-2014 en estudio por el Parlamento.

Por último y a efectos de complementar nuestro desarrollo teórico con parte de la realidad, realizamos algunas entrevistas, profesionales universitarios, principalmente contadores, y a empresas contribuyentes. .

Finalizada esta labor extrajimos como principales conclusiones: en primer lugar, la deducción de gastos resulta asimétrica dependiendo de la cédula de renta en la que se esté, y si cumple o no con la definición de residencia, afectando de este modo la cuantificación del hecho generador. En segundo lugar los conflictos generados por la condición de la “regla candado” dieron lugar a soluciones normativas que implicaron múltiples excepciones de diversa índole, permaneciendo de todos modos perforaciones a tal condición. Como consecuencia de la denominada “regla candado” se distorsiona la estructura de costos y gastos de los contribuyentes presionando la tasa efectiva del impuesto por sobre la tasa nominal.

A través del IRPF no se logra la medición de la capacidad de pago de las personas físicas, ya que no se verifica como un impuesto dual pues cada categoría de rentas se subdivide a su vez en sub categorías, definiéndose un tratamiento diferencial para la determinación de la renta neta fiscal en cada una de ellas. Asimismo, el carácter personal de este impuesto queda parcialmente de manifiesto sólo en la Categoría II, verificándose en la Categoría I una imposición de carácter real.

CAPÍTULO 1

DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS

A continuación expondremos algunos conceptos que, a nuestro juicio, resultan relevantes para nuestro trabajo monográfico. Algunas de las definiciones aquí expuestas, se verán ampliadas dentro de cada capítulo, cuando así lo consideremos pertinente.

1.1. IMPUESTO

Artículo 11 – “Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”⁴

Los mismos se los puede clasificar del siguiente modo según sus características:

1.1.1. Impuestos directos e indirectos

- ❖ Impuestos directos: son aquellos impuestos en los cuales se toma en cuenta la situación personal del contribuyente (edad, estado civil, residencia, etc). En este tipo de impuestos el contribuyente percibe directamente una disminución de su ingreso. Son ejemplos de estos, los impuestos a la renta y al patrimonio.
- ❖ Impuestos indirectos: en este tipo de impuestos se podría decir que gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del consumo.

⁴ Código Tributario Uruguayo, Edición 1974.

Por lo general, afectan a personas distintas del contribuyente, que traslada la carga del impuesto a quienes adquieren o reciben los bienes; no siempre el contribuyente es quien soporta la carga económica ya que esto depende en gran medida de la elasticidad de la oferta y la demanda del mercado. Así, cuanto mayor es la elasticidad de la demanda, o menor es la elasticidad de la oferta, es más probable que haya una traslación de dicha carga al productor, en el caso opuesto la carga tenderá a trasladarse al consumidor. Son ejemplos de estos, los impuestos al consumo y al gasto, tal como el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1.1.2. Impuestos reales y personales

- ❖ Impuestos reales: la principal característica de este tipo de impuestos es que recaen sobre situaciones aisladas, no sobre la totalidad de la capacidad contributiva del contribuyente. Ejemplos de éstos son los impuestos a las transferencias.

- ❖ Impuestos personales: a diferencia de los anteriores, éstos son aquellos que procuran recaer sobre la totalidad de la capacidad contributiva de los contribuyentes, como por ejemplo el Impuesto al Patrimonio. Por lo general, son impuestos en que el hecho imponible viene establecido con referencia a una persona determinada.

1.2. CONCEPTOS DE RENTA A EFECTOS IMPOSITIVOS

A continuación expondremos los diferentes criterios de renta desarrollados por el Dr. Shaw, J. L., (1988).⁵

1.2.1. Criterio de la fuente o “renta producto”

De acuerdo con este criterio, se define la renta, como el fruto de una fuente permanente capaz de producirla o reproducirla sin agotarse. Es renta, la que deriva de factores de producción, ya sea trabajo o capital o ambos conjuntamente, aplicados en forma permanente o habitual, a la obtención de rentas, considerándose renta el correspondiente resultado, una vez que es separado de la fuente productora o está en condiciones de ser retirado, quedando la fuente intacta y en condiciones de seguir produciendo renta. No es renta el producto de la renta de bienes de activo fijo aplicados en forma habitual o regular a la obtención de rentas porque, precisamente, implica un agotamiento o disminución de la fuente productiva de la renta.

1.2.2. Criterio del “incremento patrimonial”

Éste criterio prescinde por completo de la existencia de una fuente productiva regular, simplemente se computa como renta, todo incremento de patrimonio que tenga el sujeto pasivo en el año fiscal, incluyendo todas las ganancias tanto habituales como extraordinarias del sujeto pasivo, aunque agoten o disminuyan la fuente creativa de la renta. Este incremento puede generarse por simples valorizaciones o por realizaciones como enajenaciones, etc.

⁵ Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, Primera Edición, FCU.

1.2.3. Criterio de la “renta consumida”

Se trata de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor. Ésta teoría supone, en primer término, que deben incluirse en el concepto de renta no solo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente, tales como su casa habitación. Y también supone que no se consideran renta los ingresos destinados al ahorro ya sea para consumo futuro o para inversión.

1.3. HECHO GENERADOR

También llamado “hecho imponible”, “hecho gravado” o “presupuesto de hecho”, encuentra su definición en el artículo 24 del Código Tributario, el que establece:

“Artículo 24 – Hecho Generador - El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente, le corresponden.

2º) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable”.

La determinación del hecho generador es importante dado que a partir de que el mismo se verifica, surge un crédito para el sujeto activo y una obligación tributaria para el sujeto pasivo.

Por otra parte el hecho generador determina lo que queda incluido dentro del tributo, de lo que surgen dos conceptos importantes relacionados: inclusión y exoneración.

Un hecho, bien, o sujeto no está incluido cuando no queda comprendido dentro del hecho generador de un tributo. En cambio un hecho, bien, o sujeto exonerado es el que verifica el hecho generador pero luego la propia norma exime al contribuyente del pago.

Por más que en ambos casos la consecuencia práctica es que no se tendrá obligación de pago, conceptualmente se diferencian.

Para un mejor estudio del hecho generador, el mismo se puede dividir en cuatro elementos que a continuación definiremos de acuerdo a los conceptos vertidos por el Código Tributario:

- ❖ Aspecto material: es la descripción objetiva del hecho concreto, circunstancia, o situación que genera el acaecimiento del hecho generador, por lo cual es el núcleo del mismo.

- ❖ Aspecto subjetivo: está dado por los sujetos que realizan el hecho o se encuentran en la situación contenida en la hipótesis del hecho generador. Dentro de este aspecto podemos definir dos figuras:
 1. Sujeto Activo: Artículo 15 del Código Tributario: *“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público acreedor del tributo”*.

De acuerdo a los conceptos vertidos por el Dr. Valdés Costa, R., (2002)⁶ el sujeto activo es quien tiene el derecho subjetivo de exigir el pago del tributo al deudor, por lo que es quien determina la existencia y cuantía de la deuda o su inexistencia. Cabe señalar que a pesar de que el sujeto activo es el acreedor del tributo, esto no significa que sea el destinatario del mismo.

2. Sujeto Pasivo: Artículo 16 del Código Tributario: *“Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”*.

Es aquella persona física o jurídica que tiene obligaciones frente al Fisco en materia tributaria, o sea la persona a quien el sujeto activo puede reclamarle el pago del tributario, sea por deuda propia (contribuyentes) o ajena (responsables).

- ❖ Aspecto temporal: constituye el elemento del hecho generador que define el momento en el cual surge la obligación tributaria. Es muy importante esta definición pues la misma estará indicando la legislación que será aplicable. Dicha legislación será la vigente en el momento en que se verifique el hecho generador.

Según lo comenta el Dr. Valdés Costa, R., (2002)⁷, existe una clasificación clásica, en cuanto al aspecto material del hecho generador; en instantáneos y periódicos.

⁶ Valdés Costa, R., (2002), *Código Tributario y Comentario y Anotado*, 5ta. Edición, FCU.

⁷ Valdés Costa, R., (2002), *Código Tributario y Comentario y Anotado*, 5ta. Edición, FCU.

Los primeros son los que acontecen en un preciso instante, como es el caso de la compra-venta de un inmueble, la cual da lugar al nacimiento de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP).

Los segundos son los que se generan en un período de tiempo, como lo es el impuesto a la renta. Estos últimos presentan dificultades a la hora de precisar la legislación aplicable sobre los mismos. Dicha dificultad fue salvada por la doctrina más admitida y luego recogida por nuestra legislación, al determinar que en estos casos, el hecho generador se configura al cierre del período, siendo la legislación aplicable, la vigente en dicho momento.

Finalmente, el Código tributario menciona una tercer categoría de hecho generador denominada permanente, que es aquella que tiene una vocación de continuidad. En este caso el mismo se considera configurado al inicio de cada año civil. Un ejemplo de los mismos es la contribución inmobiliaria por la tenencia de un inmueble.

- ❖ Aspecto espacial: constituye el elemento del hecho generador que determina el ámbito de aplicación del tributo. Para definir el mismo se deben tomar en cuenta los llamados “Criterios de atribución de la Potestad tributaria” los cuales pueden ser determinados en función de tres tipos de pertenencia: política, social y económica.

Según lo explica el Dr. Villegas, H. B., (1975)⁸, mediante el criterio de pertenencia política, quedan obligados a tributar todas las personas nacidas en el país. Si se aplica el principio de la residencia (pertenencia social), estarán obligados todos aquellos que se encuentren establecidos dentro de las fronteras

⁸ Villegas, H. B., (1975), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 2da. Edición, Ediciones Depalma.

del país. Estos dos criterios son subjetivos, pues se vinculan a circunstancias personales de quienes se encuentren incluidos en el hecho generador. El último criterio es el de pertenencia económica o principio de la fuente, el cual establece que se encontrarán obligados quienes posean bienes, obtengan rentas o realicen actividades o actos dentro del país. Este último se aparta de los aspectos de carácter personal y se basa en criterios de tipo económicos, como por ejemplo, que la fuente que produce la renta gravada por un impuesto a la renta, esté ubicada dentro del circuito económico del país.

1.4. ELEMENTOS CUANTIFICABLES

Para cuantificar la obligación tributaria, en la mayoría de los tributos, se necesita conocer dos elementos: el monto imponible y la alícuota o tasa.

1.4.1. Monto imponible

Es la cuantía sobre la cual se aplican la/s alícuota/s a fin de determinar el importe del impuesto.

1.4.2. Alícuota / Tasa

Es el coeficiente a aplicar al monto imponible. Se pueden distinguir dos tipos de alícuotas, a saber:

❖ **Proporcional**

Es la alícuota que mantiene una relación constante con el monto imponible. O sea, cualquiera sea el monto imponible resultante, se le aplicará a la totalidad del mismo una única tasa. Un ejemplo en nuestro sistema tributario actual, sería el IRAE.

❖ **Progresiva**

Cuando la alícuota es mayor a medida que aumenta la base imponible. Este tipo de tasas se presentan en general en impuestos a la renta personal globales, que además de las rentas de la persona, se intenta tomar en cuenta la capacidad contributiva. Es así, que la progresividad de las tasas está estrechamente ligada al objetivo de redistribución del ingreso y equidad.

Existen a su vez dos sistemas de progresividad:

1. **Progresividad por escalones**: consiste en dividir la base imponible en tramos y asignarle una tasa creciente a cada tramo. Para calcular el monto resultante se deberá imputar el monto imponible a los distintos tramos y aplicarles a cada uno la tasa correspondiente. En el último tramo del monto imponible la tasa se le aplicará sólo al excedente con respecto al anterior tramo. A veces este tipo de progresividad se complementa con la aplicación de un mínimo no imponible. Esto significa que el primer tramo del monto imponible hasta alcanzar dicho mínimo no se encontrará gravado.

Como ejemplo de este tipo de tasas, encontramos el Impuesto al Patrimonio.

2. Progresividad por clase: cuando a la totalidad del monto imponible se le aplica la tasa correspondiente al tramo en el que quedó comprendido. Este sistema genera importantes saltos entre un tramo y otro, ya que al quedar comprendido en una clase, todo ingreso queda gravado a la tasa correspondiente. Como ejemplo de este tipo de tasa, encontramos el ya derogado IRP.

CAPÍTULO 2

INTRODUCCIÓN

Como punto de partida de este trabajo nos remitiremos a los antecedentes parlamentarios expuestos por la Comisión de Trabajo del Ministerio de Economía y Finanzas⁹ (MEF), la que caracterizó al régimen tributario vigente antes de que comenzara a regir la Ley 18.083 de Reforma Tributaria, por una excesiva participación de la imposición al consumo con tasas nominales muy elevadas, la existencia de una imposición a la renta parcial y la proliferación de tributos menores de escasa recaudación, siendo las principales características de un sistema ineficiente, inequitativo y complejo.

Intentando resolver tal situación, es que surge el Nuevo Sistema Tributario creando un sistema integral de imposición a la renta estructurado sobre tres impuestos: el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas y el Impuesto a la Renta de los No Residentes.

De acuerdo a la exposición de motivos, realizada en la Sesión Parlamentaria del día 16 de marzo de 2006, los objetivos perseguidos por la reforma consisten en:

- ❖ Promover una mayor equidad, tanto horizontal como vertical, relacionando la carga tributaria con la capacidad de contribución de los distintos sectores sociales y económicos.

⁹ Bergara, M., Barreix, A., Costa Franco, L., Eibe, D., Grau, C., Lagomarsino, G., Roca, J., y Vallarino, H., (2006) *Lineamientos básicos para la Reforma Tributaria*, Documento de Consulta Pública-, Comisión de Hacienda.

- ❖ Incrementar la eficiencia del sistema, tanto en lo que respecta a una mejor asignación de recursos en la economía, como en su inevitable retroalimentación con la capacidad de gestión de la administración tributaria y en la mejora de la equidad.

- ❖ Estimular la inversión productiva y el empleo, de modo de generar las condiciones que faciliten el crecimiento económico.

En suma, estos objetivos se sustentaron en los conceptos de equidad horizontal y vertical, y capacidad contributiva que intentaremos conceptualizar a continuación.

2.1 EQUIDAD HORIZONTAL, EQUIDAD VERTICAL Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Cabe afirmar previamente que no determinaremos el concepto de capacidad contributiva desde el punto de vista económico, siendo que tal circunstancia nos implicaría abordar aspectos políticos, sociales y filosóficos que no se alinean a nuestro objeto de estudio, por lo que nos remitiremos a enunciar las opiniones vertidas por la doctrina.

En tal sentido primeramente enunciaremos un análisis sobre la equidad horizontal y vertical, el que como veremos, será vinculado al principio de igualdad, para posteriormente relacionarlos con las exposiciones doctrinarias del concepto de capacidad contributiva.

El Dr. Costa, C. (2004)¹⁰ expresa que en términos de capacidad contributiva, la equidad es analizada desde dos sentidos:

1. Horizontal, es decir, quienes están en igualdad de situación tributan el mismo monto de impuesto.
2. Vertical, es decir que aquellas personas que se encuentren en diferente nivel de capacidad contributiva tributarán distintos importes. Para esto es fundamental el uso de tasas progresivas en donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la renta imponible.

A este respecto y de acuerdo al trabajo desarrollado por los Cres. Forte, J. et. al (2006)¹¹ a continuación citaremos algunos de sus fragmentos: “Respecto al principio de igualdad, el Prof. Ramón Valdés Costa ha utilizado la siguiente terminología, a través de la cual se diferencian los distintos niveles en el concepto de igualdad:

- ❖ Igualdad en la ley, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas.
- ❖ Igualdad por la ley, en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes.
- ❖ Igualdad ante la ley, que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los efectos por ella.

¹⁰Costa, C. (2004), *Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo: Estructura Teórica y Realidad de su Aplicación en América Latina*, FCU.

¹¹ Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

- ❖ Igualdad de las partes, ínsito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder.

Las dos primeras y cuarta se refieren al contenido de la ley, la tercera a la forma de interpretarla y aplicarla.”

“...La aplicación del principio de igualdad se enfrenta muchas veces con dificultades, por ejemplo, las exoneraciones y franquicias impositivas utilizadas en mayor o menor medida en todas las legislaciones, generan problemas de compatibilidad con el mismo.”

“...Dentro de la igualdad en la ley, mencionada por el Prof. Ramón Valdés Costa, se suele hacer la distinción de lo que sería la igualdad jurídica (refiriéndose a las condiciones físicas o morales de las personas) y la igualdad económica, la que conduce a lo que se denomina, la igualdad ante las cargas fiscales.”

“...Sin embargo, desde un sentido común y de acuerdo a las numerosas opiniones al respecto, vemos ciertos elementos en común a las distintas apreciaciones, en cuanto a que significa la capacidad económica que el contribuyente tiene de acuerdo a su situación personal (familia, hijos, etc.) para pagar las obligaciones tributarias.”

Continúan diciendo: “En general se distingue un elemento objetivo, como ser la riqueza que se posee y un elemento subjetivo, que vendría a ser la relación que esa riqueza tiene con la persona del contribuyente.”

En este sentido, el Prof. Valdés Costa agrega que el elemento objetivo refiere a que la capacidad económica necesita que se la ubique en el tiempo y en el espacio. Por lo general se toma como período de tiempo a las rentas generadas en un año o el

patrimonio a una fecha dada; lo cual puede dar lugar a una deformación de ella, en especial cuando el impuesto a la renta es de carácter progresivo. Asimismo, al delimitar el elemento espacio juega el problema de la doble imposición debido a que los países exportadores de capital optan por el criterio de renta mundial, lo que se condice con el concepto de capacidad contributiva en sentido amplio, pues incluyen también las rentas obtenidas en el exterior, y los países importadores (Uruguay) toman el criterio de la fuente, contemplando únicamente las rentas obtenidas a nivel local.

Por su parte, el elemento subjetivo es definido como el mínimo exento necesario para la subsistencia de una familia.

En el Uruguay, como en general sucede en los países subdesarrollados, debido a la dificultad de fiscalización sumado al hecho de que no existe cultura de tributar, los impuestos toman solo el elemento objetivo de capacidad contributiva ya que gravan la cantidad de riqueza sin tomar en cuenta el aspecto subjetivo. Un IRPF global sería el que capte los dos aspectos, ya que se gravan todos los ingresos del contribuyente a la vez que se permite la deducción de gastos con lo que se llega a la real capacidad contributiva del sujeto.

“...También se ha discutido largamente si el concepto de capacidad contributiva se considera o no incluido en principio de igualdad.”

“Existen opiniones en la doctrina, en cuanto a que la capacidad contributiva no integra el principio de igualdad en la ley como una especificación del mismo, sino que se la considera como un principio autónomo e independiente que -cuando la respectiva

Constitución lo incorpora- se encuentra al lado y en el mismo nivel jurídico que los otros principios.”¹²

“...En Uruguay, nuestra Constitución en el artículo 8 establece que *“Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.”*

Dado el mencionado artículo, en nuestra norma no hay mención específica a los aspectos económicos ni tributarios ni de la capacidad contributiva.

Jurisprudencia y sectores de la doctrina – como el Prof. Ramón Valdés Costa - opinan que el principio de igualdad que se desprende de este artículo, se puede hacer extensivo a la materia económica y tributaria, y que la capacidad contributiva puede ser una especificación de éste. Aunque existen opiniones contrarias en la doctrina como ya hemos visto.

Asimismo, el Dr. Costa, C., (2004)¹³ sostiene que la capacidad contributiva de acuerdo a la posición clásica estaría indicando que la misma sólo es aplicable en el caso de los impuestos tradicionalmente denominados en la doctrina como “directos” (del tipo que gravan la renta y el patrimonio), los que reflejan la realidad financiera y económica de las personas. Considerando como indicadores más utilizados para ello al ingreso mínimo para subsistir; los gastos de enfermedad y educación; y las erogaciones necesarias para mantener a personas que están a cargo del contribuyente y que carecen

¹² Rossetto, J. *Algunas reflexiones sobre el Principio de “Capacidad Contributiva”*, Revista Tributaria No.168 del IUET.

¹³Costa, C. (2004), *Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo: Estructura Teórica y Realidad de su Aplicación en América Latina*, FCU.

de ingresos suficientes. Los que se encuentran relacionados al hecho imponible del impuesto y su cuantificación.

Concluyen diciendo en el trabajo desarrollado por el Cr. Forte, J., *et. al* (2006)¹⁴: “De acuerdo a los distintos sistemas de imposición a la renta técnicamente no hay discusión, que los sistemas cedulares de carácter real miden en forma aislada la capacidad contributiva, en la medida que separan las distintas rentas del individuo. Si bien esto permite medir y tratar cada tipo de renta de acuerdo a sus características específicas, no se toma en cuenta al contribuyente como un todo, ni se consideran sus circunstancias específicas, considerándose además tasas proporcionales.

Por otra parte, se sostiene que los impuestos a las rentas miden mejor la capacidad contributiva en la medida que los mismos sean unitarios, es decir que tomen en cuenta todas las rentas en conjunto, que sean de carácter personal en el sentido que considere la situación personal del contribuyente para valorar su riqueza, que tengan opción de tributar por el núcleo familiar y que sean progresivos.

Asimismo para que un impuesto de este tipo mida adecuadamente la capacidad contributiva, debería tomar todas las rentas incluyendo las rentas de fuente extranjera que obtengan los ciudadanos domiciliados en el país donde se grava el impuesto.”

¹⁴Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

2.2. ESTRUCTURA DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EN EL URUGUAY

Como ya lo hemos mencionado al comienzo de este trabajo, la nueva imposición a la renta en nuestro país se estructura en base a tres tipos de cédula surgiendo así, a través de la Ley 18.083, el IRAE, el IRPF, y el IRNR.

Asimismo, la nueva normativa introduce el concepto de residencia fiscal, que se encontraba ausente en el régimen tributario anterior, como eje transversal en el diseño de la nueva estructura tributaria. Este concepto determinó el tipo de impuesto que todo contribuyente a la renta en Uruguay debe pagar.

Por tano, si el contribuyente es residente tributará: si es persona física, IRPF o IRAE (dependiendo en este último caso si ejerce la opción o queda incluido preceptivamente), y si se trata de una persona jurídica la misma tributará IRAE.

En caso de que el contribuyente sea no residente tributará: si es persona física IRNR, y si se trata de una persona jurídica tributará IRAE o IRNR (dependiendo de si actúa en el país mediante Establecimiento Permanente (EP) o no, respectivamente).

Este último hecho plantea una diferencia importante en el tratamiento de los no residente; los primeros están gravados al igual que los sujetos residente por todas sus rentas, y podrán deducir todos los costos y gastos que cumplan con el principio general que será analizado en el Capítulo del IRAE para determinar su renta neta fiscal, en tanto los segundos, respecto de las rentas empresariales, los gastos son establecidos de manera ficta, determinándose así la renta neta.

En consecuencia esta situación conlleva a un tratamiento asimétrico del no residente y aún dentro de la propia categoría de los no residentes, de la forma elegida para el desarrollo de una misma actividad.

Por lo tanto, es posible afirmar que Uruguay adopta el concepto de EP no como criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en varios países, como ocurre con este concepto a nivel internacional, sino como un criterio para determinar el tipo de impuesto (IRNR o IRAE) que debe pagar una entidad del exterior así como la determinación de la responsabilidad por el pago del mismo, ya sea en cabeza de un contribuyente o de un agente de retención.

Para introducirnos en el tema de gastos deducibles en la imposición a la renta, analizamos cómo por medio de la cuantificación del hecho generador por parte del sujeto pasivo se determina la renta neta fiscal en cada tipo de cédula. Abordamos para ello el análisis en los gastos deducibles fiscalmente admitidos, de la renta bruta para llegar a la renta neta.

Para lograr la cuantificación del hecho generador es necesario determinar en primera instancia la renta bruta. Siendo que la misma se encuentra definida claramente en el artículo 16 en sede del IRAE, comenzaremos el desarrollo de nuestro trabajo analizando tal concepto en dicho impuesto para luego evaluar los gastos que se deducirán de la misma y así determinar finalmente la renta neta fiscal.

Luego, y siendo que el concepto de residencia definido en el IRPF y en el IRNR une las tres cédulas en las que se estructura este nuevo sistema tributario, analizaremos en segunda instancia la determinación de la renta en el IRPF.

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

Finalmente, dado que el IRNR comprende las mismas rentas que el IRAE y el IRPF, según se trate de Personas Jurídicas o Físicas respectivamente, nos remitiremos a cada uno de ellos para determinar la renta en este impuesto.

CAPÍTULO 3

IMPUESTO A LA RENTA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.1. INTRODUCCIÓN

Con la aprobación del NST y la nueva estructura de imposición a las rentas, se modifica el principio general de deducción de gastos que existía en el IRIC, en la medida que se eliminan (aunque parcialmente) en el IRAE las normas que establecían límites o restricciones a la deducción, y en su lugar se establece que deberá considerarse la situación tributaria del receptor de la renta.

Asimismo, el nuevo IRAE regula una nueva forma de cuantificar la obligación tributaria, en especial en lo atinente a la deducibilidad del gasto. Aspecto que se articula ampliando la base subjetiva de aplicación del impuesto y ensanchando la base cuantitativa de aplicación de la alícuota por la vía de la deducción de gastos.

El IRAE es un impuesto que grava a la tasa del 25% las rentas de fuente uruguaya de las actividades económicas de cualquier naturaleza (industriales, comerciales, agropecuarias y de servicios) obtenidas por los sujetos designados en el art. 9, del Título 4, del T.O. 1996.

En este Capítulo realizaremos en primer lugar una sucinta descripción del principio general de deducibilidad de los gastos en el IRIC. En segundo lugar, desarrollaremos exhaustivamente en sede de IRAE, los requisitos consagrados en el anterior IRIC, vigentes para el nuevo sistema de imposición integral, y la emblemática incorporación del cuarto requisito para la deducción de gastos y costos. Por lo tanto, analizaremos las condiciones plasmadas en la Ley N° 18.083 con el arreglo dado por la Ley N° 18.341

sancionada el 30.08.2008. Asimismo, se aclara que no comprenderá el examen detallado de cada una de las partidas que integran el conjunto de excepciones al principio general, consagradas en los artículos 21, 22 y 23 del Título 4 del T.O. 1996, así como de los artículos 42 y 42 bis del Decreto reglamentario N° 150/007; salvo, claro está, cuando sea necesario a efectos de clarificar alguno de los puntos del presente trabajo.

3.2. LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS EN EL IRIC

En materia de imposición a las rentas en el IRIC, el principio general previsto para la deducción de gastos y costos, estaba definido en el artículo 13 del Título 4 en donde se prescribe:

“Artículo 13º.- Renta neta.- Para establecer la renta, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, debidamente documentados...”

Como se aprecia, en sede de renta neta, los requisitos para considerar a un gasto como deducible se resumían en la siguiente enumeración: 1) se debían haber devengado en el ejercicio; 2) debían ser necesarios para obtener o conservar la renta gravada y 3) debían tener el requisito de estar debidamente documentados. Si esos tres requisitos se cumplían en los caracteres del gasto, el mismo era deducible. Las mismas consideraciones se aplicaban también para los costos, a pesar de no estar expresamente mencionado en la normativa.

En este marco, al no existir una clara oposición de intereses en la totalidad de los casos, quedaba demasiado espacio para los abusos. El riesgo referido, se materializaba en situaciones particulares, por ejemplo, cuando ciertos prestadores de servicios que no

tuvieran sus ingresos gravados por estar exonerados, facturaran a empresas contribuyentes de IRIC sobrevaluando el precio de dichos servicios, dejando por lo tanto un gasto “inflado” en la empresa gravada por IRIC.

Para evitar estos abusos, se fueron emitiendo normas limitando caso a caso las deducciones en determinadas áreas, cuando se verificaban situaciones de imposición asimétrica, tales como: las deducciones por honorarios profesionales, arrendamientos, etc., es decir cuando la contraparte no se encontraba sujeta al pago del IRIC.

En este apartado no desarrollaremos los requisitos enumerados previamente para determinar la renta bruta y neta en el IRIC, pues serán analizados en profundidad al estudiar el principio general de deducibilidad de gastos en el nuevo IRAE.

3.3. HECHO GENERADOR DEL IRAE.

De acuerdo a la definición del Hecho Generador expuesta en el Capítulo 1 nos limitaremos, en este Capítulo al análisis de cada uno de sus aspectos en el marco de este impuesto.

❖ Aspecto Material

A diferencia del IRIC, cabe destacar que el nuevo gravamen recae sobre todas las rentas empresariales ya sea por naturaleza jurídica o por combinar capital y trabajo.

Las rentas comprendidas se encuentran enumeradas en el art.2, del Título 4, del T.O. 1996, siendo las siguientes:

“A) Las rentas empresariales.

B) Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.

C) Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo”.

❖ Aspecto Subjetivo

Los sujetos pasivos de este impuesto se encuentran establecidos por el art.9, del Título 4, del T.O. 1996. Los mismos se detallan a continuación:

“A) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.

B) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.

C) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.

D) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.

E) Los fondos de inversión cerrados de crédito.

F) Los fideicomisos, excluidos los de garantía.

G) Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.

H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5° del Título 3 de este Texto Ordenado.

I) Los grupos de interés económico”.

❖ Aspecto Espacial

Se consideran de fuente uruguaya, de acuerdo al art. 7, del Título 4, del T.O. 1996 las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Cabe mencionar que a partir de la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuesto, se gravaría como “fuente uruguaya” a la prestación de servicios técnicos fuera del territorio uruguayo, a nivel legal, actualmente sólo está a nivel de Decreto.

❖ Aspecto Temporal

Se define en el art. 8, del Título 4, del T.O. 1996 del siguiente modo:

“Artículo 8°.- Año fiscal.-Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva (DGI). En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil...”

3.4. RENTA BRUTA Y RENTA NETA

Si observamos que en la normativa fiscal existen vacíos en la definición de ciertos conceptos, los Artículos 4° y 5° del Código Tributario¹⁵ (interpretación e integración) permiten recurrir a otras disciplinas. Ejemplo de ello son las Normas Contables Adecuadas legalmente vigentes en el Uruguay.

3.4.1. Consideraciones contables

Como punto de partida del análisis del principio general de deducción de gastos en el IRAE, es necesario hacer referencia a los conceptos de renta bruta y renta neta. A los efectos de interpretar los conceptos incluidos en el texto legal acerca de la determinación de la renta neta a través de la deducción de gastos, se entiende pertinente incluir los conceptos contables establecidos por las normas contables adecuadas.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros¹⁶ define en su párrafo 70 los conceptos de ingreso y gastos.

(a) *Ingresos* son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien

¹⁵ Código Tributario, Edición 1974:”Artículo 4°. (Interpretación de las normas).- En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas, a los efectos de determinar su verdadero significado.

Artículo 5°. (Integración analógica).- La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”.

¹⁶ Este documento fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001.

como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) *Gastos* son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Continuando con el Marco Conceptual, expondremos, entre otros, los conceptos más importantes asociados al reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros.

3.4.1.1. Reconocimiento de gastos

94. Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

95. Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos

componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este *Marco Conceptual*, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

96. Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, así como con la plusvalía comprada, las patentes y las marcas, denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

97. Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce flujos de caja futuros, o cuando, y en la medida que, tales flujos de caja futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

98. Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

Creemos oportuno incluir el concepto de activo dado por el Marco Conceptual en su párrafo 49, y las condiciones para el reconocimiento de estos elementos en el Estado de Situación Patrimonial (ESP): (a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, un flujo de caja.

En este sentido el Marco Conceptual amplía el concepto de activo en los siguientes párrafos:

53. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

58. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

59. Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede

suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo.

De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una candidata para reconocimiento como tal en el balance. Por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

3.4.1.2. Reconocimiento de activos

89. Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo un flujo de caja futuro para la empresa, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

90. Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener flujos de caja en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

El Dr. Sánchez Brot, L. E.¹⁷ agrega: “Los activos representan en todos los entes recursos disponibles. En estos casos esos recursos son los que, le permiten al ente generar los ingresos con los que deben compatibilizarse los gastos en el futuro.”

Por lo tanto un gasto activado, como el resto de los activos, tiene que tener como fundamento para su existencia como tal que en el futuro le gene al ente un flujo positivo de efectivo por su existencia.

“La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad...”¹⁸

Este procedimiento – activar un gasto –, que significa no enviarlo a pérdida, según explica el Dr. Sánchez Brot, L. E.¹⁹, está avalado por el criterio de lo devengado que sostiene que no es correcto asignarlo como una pérdida del período en que se generan, “no le competen“, “no le corresponden“, y por lo tanto deben incidir como una pérdida de ejercicio futuros, relacionándola con los ingresos que por su existencia se generarán.

Este concepto de asignar las pérdidas al ejercicio que “le competen“ es una expresión que se viene utilizando desde la creación de los denominados “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados“, reconocidos públicamente a partir de la VII

¹⁷ Sánchez Brot, L. E., *El criterio de lo devengado y los gastos diferidos*. Profesor de la Universidad de San Andrés, Contador Público y Doctor en Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Argentina. En línea en [<http://www.udesa.edu.ar/files/img/Administracion/DTN39.PDF>]

¹⁸ Sánchez Brot, L. E., *El criterio de lo devengado y los gastos diferidos*. Profesor de la Universidad de San Andrés, Contador Público y Doctor en Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Argentina. En línea en [<http://www.udesa.edu.ar/files/img/Administracion/DTN39.PDF>]

¹⁹ Sánchez Brot, L. E., *El criterio de lo devengado y los gastos diferidos*. Profesor de la Universidad de San Andrés, Contador Público y Doctor en Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Argentina. En línea en [<http://www.udesa.edu.ar/files/img/Administracion/DTN39.PDF>]

Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata 1965, en donde se definió el principio de lo devengado de la siguiente forma: “Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que compete a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado”.

El criterio de lo devengado es el criterio rector para decidir si ese tipo de gastos se difiere, manteniéndolo como un activo. La posterior transferencia a resultados, puede ocurrir de una vez en el ejercicio siguiente en que fue activado, o durante varios ejercicios a través de un proceso de depreciación.

Según exponen Miller, H. E. y Finney H.A.²⁰ “Con frecuencia, los contadores, al referirse al proceso de la determinación periódica de la utilidad neta, lo describen como la apropiada aplicación de las ganancias a las pérdidas en los períodos correspondientes. Ello se logra mediante el procedimiento contable de lo devengado.”

Al respecto Fowler Newton, E., (2005)²¹ establece que “las variaciones patrimoniales deben contabilizarse en los períodos en que se generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente (concepto de *devengamiento*). Para aplicar esta idea debe identificarse cuál es su hecho generador.

Un resultado está *realizado* cuando proviene de transacciones con terceros. Esto sucede cuando la operación que lo origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o de prácticas comerciales aplicables.

²⁰ Sánchez Brot, L.E. en cita a Miller H.E. , y Finney, H.A., *Curso de Contabilidad – Introducción a la Contabilidad*

²¹ Fowler Newton, E., (2005), *Contabilidad Superior*, 5ta. Edición, Tomo I

Todos los resultados realizados están devengados (en el período de realización o en alguno anterior) pero no todos los resultados devengados están realizados.”

En este sentido, el Marco Conceptual en sus párrafos 82 y 83 amplía estos conceptos:

3.4.1.3. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

82. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83.

83. Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- (a) sea probable que cualquier flujo futuro de caja asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- (b) la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad

3.4.1.3.1. La probabilidad de obtener flujos de caja futuros

85. El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los flujos de caja futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

3.4.1.3.2. Fiabilidad de la medición

86. La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable. En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso. A pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

Una vez expuesta la justificación para activar un costo, resulta oportuno mencionar la definición que sobre gastos y pérdidas realizadas en el capítulo “Elementos de los Estados Financieros”, dada por el Marco Conceptual:

78. La definición de gastos incluye todas las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran por ejemplo, el coste de ventas, los salarios y la depreciación. Generalmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, existencias o inmovilizado material.

79. Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de

cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

80. Entre las pérdidas se encuentran por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como incendios o inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquellas que surgen por el efecto que los incrementos en el tipo de cambio de una determinada divisa tienen sobre los préstamos tomados por la empresa en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en la cuenta de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

Una vez realizado este análisis, concluimos que todo gasto en su origen implica una disminución del patrimonio neto. En tal sentido, partiendo de la base que se cumple con las otras dos condiciones para definir un activo, únicamente en la medida que podamos justificar con un alto grado de probabilidad y fiabilidad que generará un flujo de caja en el futuro, es que podemos afirmar que estamos en presencia de un gasto diferido, y lo expondremos como un activo hasta el periodo en que se devengue el ingreso por la venta (momento en el cual, se reconocerá como costo).

Por el contrario, y tal como se desprende de lo anterior, en la medida que tal egreso no cumpla con la definición de activo, sólo en este caso lo podamos reconocer como un gasto.

Habiendo definido estos conceptos, creemos oportuno exponer a continuación el Anexo del Decreto N° 103/991 de 27.02.1991, con arreglo del Decreto 37/010 del 01.02.2010,

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

en el cual se plantea el esquema que debe seguirse para la elaboración de los Estados Contables en general, y en particular del Estado de Resultados.

ESTADO DE RESULTADOS		
<i>Denominación de la Empresa:.....</i>		
<i>Ejercicio finalizado el día.....del mes.....de.....</i>		
En \$	UNO	DOS
INGRESOS OPERATIVOS		
<i>Locales</i>	.....
<i>Del Exterior</i>	.....	.....

DESCUENTOS, BONIFICACIONES, IMPUESTOS, ETC.		(.....)

INGRESOS OPERATIVOS NETOS		.....
COSTO DE LOS BIENES VENDIDOS O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS		(.....)

RESULTADO BRUTO		.....
GASTOS DE ADMINIS. Y VENTAS		(.....)
..... (1)	(.....)	
.....	(.....)	
.....	(.....)	
.....	(.....)	

RESULTADOS DIVERSOS		
<i>Otros Ingresos</i>	.....
<i>Otros Gastos</i>	(.....)	.....

RESULTADOS FINANCIEROS		
<i>Intereses Ganados</i>	.....
<i>Diferencias de Cambio</i>	.....
.....	
<i>Intereses Pagados</i>	(.....)	
<i>Gastos Financieros</i>	(.....)	
.....	(.....)

IMPUESTO A LA RENTA		(.....)

RESULTADO NETO		.....

<i>(1) Podrán desglosarse los importes más significativos</i>		

De este modo, y siendo este uno de nuestros objetivos, queda de manifiesto cómo se determina contablemente el resultado bruto y el resultado neto.

Para la determinación del resultado bruto, establece que se deducirán de los ingresos operativos netos (ingresos operativos brutos menos bonificaciones, descuentos, etc) los costos de los bienes o servicios vendidos.

Ratificando la definición de costo expuesta precedentemente, este decreto incluye en el costo de los bienes vendidos, todos aquellos atribuibles a la producción de los bienes, a la generación de los servicios o a la adquisición y acondicionamiento de los bienes, cuya venta da origen a los ingresos operativos.

La determinación del resultado neto, es aquel que deviene de la suma algebraica entre el resultado bruto y los restantes resultados de la empresa. Estos últimos comprenden, entre otros, a los gastos de administración y ventas, los resultados financieros, y los diversos.

3.4.2. Consideraciones tributarias

Para introducirnos en estas consideraciones, tomamos como punto de partida el siguiente extracto que fuera publicado en el trabajo expuesto por Ferullo, C. F., Grecchi, A.M., y Vitta, J.M., (2000)²² ratificando los criterios contables como base para la determinación de la renta bruta y renta neta fiscal. En tal sentido, expresan: “Sistema de determinación del resultado impositivo: en empresas que llevan libros, para determinar el resultado impositivo del ejercicio, en pos de obtener la base imponible, se parte del balance comercial. El resultado contable es el punto de partida. Del resultado contable, vía ajustes, se llega al resultado neto impositivo. Se suman los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley tributaria, se restan las ganancias no alcanzadas o exentas del impuesto, se suman o restan los importes no

²² Ferullo, C. F., Grecchi, A.M., y Vitta, J.M., (2000), Quintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, Universidad Nacional de Rosario, Argentina.

contabilizados que impositivamente se consideran computables y se adiciona o sustrae el ajuste por inflación impositivo. Es decir, para realizar correctamente los ajustes que permitan del resultado contable llegar al impositivo, es necesario conocer las normas y principios contables aplicados en las registraciones que derivaron en el balance comercial. En todo lo no previsto en forma diferenciada por la norma tributaria, ésta hace suyos los criterios y métodos aplicados por la contabilidad.”

En este sentido, en el artículo 10 del Decreto N° 150/007, se ratifica lo anterior al decir que los resultados contables se ajustarán de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad

Creemos que, siguiendo los conceptos contables, no deberían generarse confusiones para la determinación de ambos tipos de renta, dado que los conceptos de renta bruta y renta neta expuestos en los artículos 16 y 19 del Título 4 del T.O. de 1996, la normativa fiscal se ajusta a aquella disciplina. Sin embargo en este ámbito, y como veremos al analizar la evolución de la normativa fiscal, no se logró trazar un límite preciso entre lo que es renta bruta y lo que es renta neta, debido fundamentalmente a la confusión por parte de la Administración respecto a los conceptos de gasto y costo, puesta de manifiesto en sucesivas Consultas a las que nos remitiremos cuando corresponda.

La determinación de ambos tipos de rentas establecida en la redacción original de la ley generó confusiones en cuanto a si los costos para la determinación de la renta bruta debían cumplir las condiciones exigidas para los gastos en sede de renta neta. En este sentido, ante las disyuntivas planteadas por los contribuyentes a través de consultas, la normativa incluyó sucesivas restricciones que resolvieron y acotaron la forma de determinación de ambos tipos de rentas.

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

En este marco, y de acuerdo a la redacción literal de la normativa, considerando el principio general de deducción de gastos, existen, a nuestro entender, modalidades diferentes para la determinación de la renta bruta antes y después de la publicación de la Ley 18.341, tanto en la intermediación de bienes como en la intermediación de servicios. Aspectos que expondremos a continuación.

TIEMPO RENTA BRUTA	ANTES DEL art. 11 DE LA LEY 18.341	DESPUÉS DEL art. 11 DE LA LEY 18.341
COSTO ASOCIADO A LA INTERMEDIACIÓN DE <u>BIENES</u> Renta Bruta = ventas – costo de adquisición.	No aplica el principio general ni la regla de la proporción incluidas en sede de Renta Neta.	Aplica el principio general y la regla de la proporción, con las excepciones establecidas en el art. 22 del Título 4, reglamentado por el art. 42 y 42 bis del Dto. 150/007.
COSTO ASOCIADO A LA PRESTACIÓN DE <u>SERVICIOS</u> Renta Bruta = Renta Neta	Aplica el principio general y la regla de la proporción, con las excepciones establecidas en el art. 22 del Título 4, reglamentado por el art. 42 y 42 bis del Dto. 150/007.	Aplica el principio general y la regla de la proporción, con las excepciones establecidas en el art. 22 del Título 4, reglamentado por el art. 42 y 42 bis del Dto. 150/007.

Conclusiones:

Para el caso de la determinación de la renta bruta en la intermediación de bienes, debemos destacar que, de acuerdo a la redacción original de la ley, y antes del surgimiento de la Ley 18.341, el costo asociado a este tipo de actividades no se encontraba condicionado por el principio general de deducibilidad de gastos ni por la regla de la proporción al estar ambas condiciones expuestas en sede de renta neta. Empero, es sabido que la intención del legislador siempre fue que la incidencia de tales condiciones aplicaran tanto para gastos como para costos. Aspecto éste que quedó de

manifiesto con el agregado del artículo 11 de la Ley 18.341 al literal A) artículo 16 del Título 4 al establecer que los costos también debían cumplir con el principio general de la deducción de gastos como con la regla de la proporción, con las excepciones establecidas.

Ahora bien, partiendo de la base que la determinación de la renta bruta para el caso de la prestación de servicios, no se encuentra definida en el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996, concluimos que la promulgación de la Ley 18.341 no modifica las condiciones exigidas para la deducción de los costos asociados a las deducciones de servicios, los que quedan supeditadas al principio general de deducción de gastos y costos en sede de renta neta, con las excepciones establecidas.

Por lo expuesto, e insistimos, de acuerdo a la redacción dada por la ley original, podemos decir que antes de la promulgación de la Ley 18.341, el tratamiento para la deducibilidad de los costos de bienes o los costos de servicios, al determinar la renta bruta, era asimétrico.

Situación ésta que se corrigió con el mencionado artículo 11, puesto que actualmente ambos costos, tanto de bienes como de servicios, se encuentran condicionados por el principio general y la regla de la proporción.

En el presente trabajo, pretendemos mostrar la evolución de la normativa en este sentido. Por tanto a continuación, exponemos el concepto de renta bruta que se encuentra definido en el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 de la Ley 18.083.

3.4.2.1. Renta Bruta

En lo que respecta a la determinación de la renta bruta en el IRAE, en principio, no difiere de lo que ya se encontraba estipulado para el IRIC.

Como veremos a continuación, las rentas se determinan como el producido total de la actividad empresarial, o por los incrementos patrimoniales y/o por la combinación de ambos factores.

El artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 la define:

“Artículo 16°.- Principio general.- Constituye renta bruta:

A) El producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el artículo 2° de este Título que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio.

Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.

Interpétase que para establecer el costo o valor a que refiere el inciso anterior, podrán computarse exclusivamente aquellos costos y gastos que cumplan con las condiciones dispuestas por los artículos 19 y 20 de este Título. Lo dispuesto precedentemente no

obsta la aplicación de las excepciones al principio general dispuestas por los artículos 21, 22 y 23 del presente Título.

B) Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que refiere el literal anterior. Los sujetos indicados en el literal A) del artículo 3° de este Título computarán como renta bruta todos los aumentos patrimoniales producidos en el ejercicio.

Lo dispuesto en el presente literal es sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen.”

Es de rigor mencionar que la determinación de la renta bruta expuesta por el inciso segundo del literal A) del artículo 16, literalmente refiere exclusivamente al producido proveniente de la enajenación de bienes. Lo que no se me menciona en dicho artículo es cuál es el criterio que debemos tomar para la determinación de la renta bruta cuando se trata de prestación de servicios.

A pesar de ellos cabe dejar planteada la siguiente hipótesis, si admitiéramos que el principio general de deducción de gastos no aplica para la determinación de la renta bruta, las entidades prestadoras de servicios estarían ante una situación de desventaja frente a las empresas que comercializan bienes ya que la renta para aquellas, se encuentra definida en sede de renta neta y no en sede de renta bruta como cuando hablamos de intermediación de bienes.

Variadas fueron las interpretaciones realizadas sobre el mencionado artículo 16 antes del agregado dado por el artículo 11 de la Ley N°18.341, aspecto que desarrollaremos en los apartados siguientes.

A continuación, realizados estos comentarios respecto a la determinación de la renta bruta, procederemos al análisis del principio general de deducción de gastos en el IRAE y de los conceptos mencionados.

3.4.2.2. Renta Neta

En esta sección, abordaremos las modificaciones sustanciales incorporadas respecto a la antigua normativa de IRIC. Como hecho primordial se modifica el principio general de deducción de gastos.

El régimen anterior establecía que un gasto era deducible en la medida que fuera devengado en el ejercicio, que fuera necesario para obtener y conservar las rentas gravadas y que estuviera debidamente documentado.

Cumpliendo estas condiciones, los gastos eran 100 % deducibles del resultado bruto fiscal, con la salvedad de las limitaciones particulares establecidas, a efectos del cálculo del IRIC.

En el IRAE, en cambio, para que un gasto sea considerado deducible, no sólo debe cumplir con las condiciones establecidas en el IRIC sino que también debe constituir para la contraparte renta gravada, ya sea por el IRAE, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), o estar alcanzado por una imposición efectiva a la renta en el exterior, tal como desarrollaremos a continuación.

3.4.3. Principio general de deducibilidad de gastos

Aludiendo directamente a las normas fiscales, en el IRAE permanece el antiguo concepto que estaba contenido tanto en el IRIC como en el IRA; un gasto es deducible sólo si es necesario para obtener y conservar la renta, se encuentra debidamente documentado, y fuera devengado durante el ejercicio.

Adicionalmente, la Ley 18.083 introduce un nuevo requisito en el marco de un sistema integral de imposición de las rentas de fuente uruguaya: para que un gasto sea deducible debe constituir para la contraparte renta gravada por el IRAE, el IRPF, el IRNR, o por una efectiva imposición a la renta en el exterior.

Como surge de la mencionada disposición, todas las rentas de fuente uruguaya quedan sujetas a algún tipo de tributación, lo que propicia la oposición de intereses entre quien percibe la renta y quién la paga. Lo que se pretende con tal medida es generar un control implícito entre los participantes de una operación, con el fin de generar una clara medida antielusiva. Sin perjuicio de ello, subsisten ciertas situaciones particulares en donde tal contraposición no se da, originada fundamentalmente en las múltiples exoneraciones previstas en nuestra normativa.

En el anterior régimen; IRIC, ya existía esta intención dado que un gasto era totalmente deducible si la contraparte era contribuyente de este impuesto. De no ser así, en muchos casos existían limitaciones para su deducción, tal era el caso por ejemplo de los intereses, arrendamientos, honorarios profesionales, etc.

El Cr. Eibe, D. (2006)²³ agrega: “Asimismo, aún en el marco de un sistema global de imposición sobre las rentas, se verifican asimetrías en el gravamen aplicable a los diferentes contribuyentes; de ahí que se agregue un elemento adicional en donde se vincula la deducibilidad del gasto incurrido con el tratamiento tributario aplicable a la renta que percibe la contraparte, lo que comúnmente se ha denominado “regla de la proporción”. Dicha norma aplica en aquellos casos en que las alícuotas nominales de los impuestos sobre la renta del beneficiario y de quien incurre en el gasto difieren, limitándose la deducción proporcional a dicha divergencia, y tienen por objeto, evitar arbitrajes tributarios por las diferencias de tasas.”

Con la incorporación de estos elementos, las distintas formas de imposición sobre las rentas se complementan, visualizándose al sistema tributario como en un régimen integral.

Lo mencionado precedentemente se desprende de los artículos 19 y 20 del Título 4, reglamentado por los artículos 25 y 26 del Decreto 150/07, los que establecen que se deducirán de la renta bruta los gastos que cumplan con las siguientes condiciones:

1. ser devengados en el ejercicio,
2. necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas,
3. estar debidamente documentados, y
4. constituir para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

A continuación pasaremos a desarrollar cada una de las condiciones enumeradas anteriormente.

²³ Eibe, D. (2006), *Acta de sesiones Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores*.

3.4.3.1. Ser devengados en el ejercicio

En este numeral tendremos como objetivo exponer la definición contable del término “devengo”, teniendo como referencia los conceptos vertidos tanto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, la NIC 1, y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado (PCGA). De este modo veremos como la normativa fiscal adapta este concepto tomando la definición de la disciplina contable sobre la cual se identificarán los apartamientos que desarrollaremos.

El concepto "devengado" no se encuentra definido en la ley impositiva. Su definición, a los efectos de su aplicación tributaria, se toma de la contabilidad. Tal concepto, como ya lo mencionamos en el apartado 3.4.1.2. de este mismo Capítulo, indica que las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio, sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado. La normativa fiscal, establece como criterio general, que el devengamiento, tanto cuando se trate de ingresos como de gastos, se realizará en función del tiempo, salvo ciertas excepciones mencionadas de manera expresa.

El reconocimiento de ingresos y gastos en la liquidación del IRAE está asociado al aspecto temporal del hecho generador en la medida que de acuerdo al artículo 1 del Título 4 del T.O. 1996 se trata de un impuesto de carácter anual.

En rigor la renta no tiene por naturaleza un determinado compromiso temporal, sino que se trata de un flujo constante que se va generando conforme transcurre el tiempo. Sin embargo, a los efectos prácticos lo que se propone es fraccionar ese tiempo en períodos de un año como dimensión del aspecto temporal del hecho generador.

En este sentido, el artículo 8 del Título 4 del T.O 1996 establece que las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico de la empresa, lo que se encuentra alineado al artículo 8 del Código Tributario, el cual establece que el hecho generador para cuya configuración se requiera el transcurso de un período se considerará ocurrido al final del mismo.

Asimismo, el artículo 11 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 relativo al método para determinar las rentas y gastos del ejercicio, establece que se considerarán rentas y gastos del ejercicio los “devengados” en su transcurso.

Tales conceptos son tratados en el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros” aprobado por el IASB en abril de 2001²⁴. En la sección “Hipótesis fundamentales” menciona el término “devengo”. “Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo). Asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan”. De este modo se descarta el criterio de caja como forma de reconocimiento temporal contable.

En este sentido, y de acuerdo a los PCGA²⁵ “devengar” significa reconocer y registrar en cuentas a determinada fecha, eventos o transacciones contabilizables, como intereses por cobrar sobre un préstamo concedido, remuneraciones vencidas pendientes de pago, regalías por remesar, depreciación de activos fijos, etc....

²⁴ Normas Internacionales de Contabilidad. IASB 2006

²⁵ Los PCGA son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente. Los PCGA constituyen parámetros para que la confección de los estados financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable. Se aprobaron durante la 7ma. Conferencia Interamericana de Contabilidad y la 7ma. Asamblea nacional de graduados en ciencias económicas, que se celebraron en Mar del Plata en 1965.

Por otra parte, los PCGA establecen que los resultados económicos deben computarse cuando sean “realizados”, o sea que la utilidad se obtiene una vez ejecutada la operación mercantil, no antes.

En ese sentido, de acuerdo a los citados principios se debe considerar una compra o una venta como efectuada una vez realizada la operación económica con otros entes sociales u actividades económicas. Los resultados económicos solo se deben computar cuando se han realizado, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación.

Si bien los PCGA distinguen ambos conceptos, destacan que debe establecerse con carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto de "devengado"

Otra referencia, al hablar de gastos surge de la definición expuesta por las Normas Contables Adecuadas (NCA) en su NIC 1, dentro de la sección “Base contable de acumulación o (devengo)” la que establece que las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido equivalente.

Particularmente en nuestro país, a partir de Mayo de 2004, se ha hecho obligatoria la emisión de los Estados Contables basados en las NICS de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 162/004 ratificando la obligatoriedad del criterio de lo devengado establecida en el año 1991 según el Decreto 105/991.

En el entendido que un gasto se reconoce cuando ocurre, lo que significa que se considera devengado, creemos conveniente exponer los motivos dados por el Cr. Pérez

Pérez, J.A., (2008)²⁶, para la mejor comprensión de los criterios de reconocimiento de gastos definidos por el Marco Conceptual.

“Estos criterios contables²⁷ son de recibo a los efectos de colmar vacíos en la normativa del IRAE, pero siempre atendiendo a la necesidad de objetividad que preside las soluciones en el ámbito fiscal.”

Continúa diciendo, que el criterio de correlación de ingresos y gastos es de aplicación clara en el IRAE. La propia normativa en el inciso segundo del literal A) del artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 considera que el concepto de renta bruta corresponde a la diferencia entre ventas netas y el costo de los bienes vendidos, lo cual obviamente conlleva el criterio antedicho. Considera que la adopción del mismo no se agota en las situaciones en que se está frente a actividades que implican la venta de bienes. También es aplicable a actividades de servicios aunque en este caso los gastos asociados no integren el concepto de renta bruta.

En cuanto al segundo criterio, es evidente que la aplicación de criterios sistemáticos y racionales de distribución es de plena aplicación en el IRAE. La cuestión aquí radica más bien en definir en forma objetiva en qué casos estamos frente a la producción de beneficios en varios ejercicios futuros, cuestión que en aras de la necesaria objetividad no puede quedar en manos ni de la mera declaración del contribuyente ni de la

²⁶ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

²⁷ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros

- 1) Correlación de ingresos y gastos, cuando unos y otros surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos, por ejemplo el costo de las mercaderías vendidas.
- 2) Cuando la asociación con ingresos puede realizarse solo en forma genérica o indirecta y los beneficios económicos surjan en varios ejercicios, utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, caso de las amortizaciones de bienes de uso.
- 3) Cuando un desembolso no produce beneficios económicos futuros.
- 4) Cuando se incurre en un pasivo sin que sea posible reconocer un activo correlacionado o cuando surge una obligación emergente de la garantía de un producto.”

apreciación de la Administración. Agrega que la solución es considerar que esa definición debe aparecer en las normas fiscales vía fijación de criterios de amortización aplicables a los distintos tipos de bienes. Y en aquellos casos en que las normas no establezcan esos criterios, concluir que el gasto es computable en el ejercicio en que fue incurrido.

Así, en el caso del IRAE tenemos normas que definen la amortización de activos fijos y de ciertos activos inmateriales, incluidos los gastos de organización. Si se dan otras situaciones distintas a las previstas, habría que imputar el gasto al ejercicio de su incursión. En aras de la necesaria objetividad se consideraría que un gasto que no genera un activo cuya amortización resulta prevista por las normas del IRAE es un gasto que no produce beneficios económicos futuros.

En cuanto al criterio contable de reconocer un gasto cuando se incurre en un pasivo sin que sea posible reconocer un activo correlacionado, es éste un criterio adoptado por las normas del IRAE cuando definen los pasivos admitidos en el impuesto. Es claro que dicha norma está inspirada en el criterio de objetividad, en tanto, salvo el caso especialmente previsto de las compañías de seguros, descarta el reconocimiento como pasivo de obligaciones sujetas a una contingencia en cuanto a su existencia, tales como la previsión por indemnización por despido. Indirectamente, se está acogiendo el criterio de que los gastos asociados con dichas obligaciones recién serán reconocidos como tales en el ejercicio en que aquella contingencia se concrete.

Más allá de reconocer que el término devengado es un concepto netamente contable, también hay que precisar que los criterios impositivos de valuación, como en este último caso, se apartan de aquellos.

Se puede decir que el término devengo ha sido usado en nuestra ley con el significado que le asigna el Dr. Jarach, D. (1980)²⁸: “imputar el rédito y el gasto al año fiscal en que nace el derecho a percibir una suma que corresponde a una ganancia o, correlativamente, la obligación de pagar una suma que represente un gasto para el sujeto que la pague”.

A modo de conclusión y habiendo demostrado que se adopta el criterio de lo “devengado” de la disciplina contable, creemos pertinente exponer algunos apartamientos de este principio que resultan de la normativa fiscal. Entre otros son:

- ❖ Venta de inmuebles pagaderos a plazos: (artículo 13 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007), la renta no se computa en el ejercicio que se realizó la venta, sino que la misma se reconoce en función de las cuotas contratadas y las cuotas vencidas, es decir en varios ejercicios.
- ❖ Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores: se admite su deducción siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria (literal F) del artículo 21 del Título 4 del T.O. 1996).
- ❖ El artículo 34 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 establece que las retribuciones personales dispuestas en el acto en que se distribuyen utilidades deben ser deducidas como gasto en el ejercicio en que se realiza la aprobación de las mismas por el órgano competente para ello.

²⁸ Jarach, D., (1980), *El impuesto a las ganancias*. Bs. As., Ed. Cangallo.

3.4.3.2. Necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas

En primera instancia pretendemos mencionar la posición de la doctrina y la Administración en cuanto a si un gasto es necesario para obtener y conservar la renta, o la fuente generadora de la misma. Luego, expondremos las distintas opiniones respecto a quién debe determinar la necesidad del gasto; si es competencia del contribuyente o del Fisco, distinguiendo la valoración cualitativa (admisibilidad del gasto) y cuantitativa (razonabilidad de la deducción). Por último, reseñaremos la evolución normativa respecto al pago de la indemnización por despido que exceda el monto legal, con el fin de mostrar los cambios de posición que la AT ha tenido a éste respecto.

El Cr. Rossetto, J. (1976)²⁹ al analizar el concepto de “gastos necesarios”, en cita a John Due expresa: “En función de definición del rédito como flujo de riqueza (...) la porción del ingreso total que es necesario desembolsar para la marcha de la empresa no constituye una parte del flujo neto de riqueza hacia la persona en el período. Este es el fundamento por el cual las leyes del impuesto a la renta permiten universalmente deducir del rédito bruto los gastos de explotación, es decir, los gastos necesarios para lograr la obtención del rédito”.

A modo de resumen expondremos a continuación los comentarios realizados por la doctrina en relación a esta condición.

El Dr. Valdés Costa, R. (1971)³⁰ expresa: “En realidad esta expresión [refiriéndose a los “gastos necesarios para obtener y conservar la renta”] es un tanto convencional pues la obtención de la renta neta requiere no solamente la deducción de los gastos realizados

²⁹Rossetto, J. (1976), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Montevideo, Ed. Rosgal,

³⁰ Valdés Costa, R. (1971), *Manuales Impositivos/I Impuesto a la Renta*, FCU.

por el contribuyente sino también la de ciertos importes que corresponden a la desvalorización por desgaste, agotamiento o desuso sufridas por los bienes afectados a la producción...

...Sería más correcto pues decir que dichos gastos, en sentido amplio, están destinados a la obtención de la renta y a la conservación de la fuente más que de la renta propiamente dicha”.

En similar sentido, sobre la necesidad de distinguir los “gastos necesarios para obtener la renta” de los “gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas”, se manifiesta el Cr. Rossetto, J. (1976)³¹ que expresaba que la necesidad del gasto debe estar referida a la conservación de la fuente de la renta, y no de la renta misma, una vez obtenida.

Al respecto, el Cr. Pérez Pérez, J.A., (2008)³² menciona que “la norma del IRAE habla de necesidad para obtener y conservar la renta como condición de reconocimiento del gasto. Con un criterio de interpretación extensivo, que entendemos que procede en el caso, habría que considerar que la necesidad se refiere a la obtención, dado que una vez producida, la renta se materializa en un incremento patrimonial o sea aumento de bienes o disminución de obligaciones. De manera que más que hablar de “conservar” la renta habría que hacerlo respecto del patrimonio de la empresa. En definitiva, interpretamos que se trata de gastos necesarios para obtener la renta y/o conservar el patrimonio neto de la entidad.”

³¹ Rossetto, J. , (1976), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Montevideo, Ed. Rosgal

³² Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*, Jornadas Tributarias. DGI.

A efectos de visualizar las modificaciones legislativas ocurridas en relación a los gastos admitidos para determinar la renta neta fiscal, y evaluar si un gasto es necesario para mantener y conservar la renta o la fuente de la misma, realizaremos a continuación una breve reseña correspondiente al período 1944-2010:

“A) Impuesto a las Ganancias Elevadas creado por la Ley N° 10.597, de 28 de diciembre de 1944, establecía con relación a aquellos gastos admitidos para determinar las ganancias imponibles:

(...) (ii) *“Artículo 15.- Para establecer las ganancias netas se restarán de las ganancias los gastos efectuados para obtenerlas, mantenerlas o conservarlas, que esta ley admite.”*

(iii) *“Artículo 22.- De la ganancia anual se deducirán, en cuanto corresponda al ejercicio: N) Todos los demás gastos generales ordinarios de la empresa, pagados o adeudados, en cuanto sean necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias de fuente uruguaya.”*

B) Ley N° 12.804, de 30 de noviembre de 1960, que instauraba por primera vez en el sistema tributario uruguayo el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, establecía en su artículo 19, para determinar la renta neta imponible de la Categoría Industria y Comercio: *“Renta neta. Para establecer la renta neta de esta categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios realizados para obtenerla y conservarla.”*

C) El Decreto - Ley N° 14.252, de 22 de agosto de 1974, derogó el IRPF, pero mantuvo la categoría Industria y Comercio como un impuesto autónomo (IRIC) estableciendo en su artículo 341 (artículo 13 del Título 4 T.O. 1996) que constituirían rentas netas,

aquellas que resultan luego de deducir a la renta bruta “...los gastos necesarios para obtenerla y conservarla...”.

D) La Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, sustituyó en su artículo 3 el Título 4 del T.O. 1996, disponiéndose, en su artículo 19, como principio general que a efectos de determinar las renta netas gravadas por el IRAE la posibilidad de deducirse a la renta bruta “...los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas...”³³.

Podemos concluir de lo expuesto precedentemente, que la evolución de la normativa no recoge los pilares descritos por Valdéz Costa, Rossetto, y Pérez Pérez, quienes establecen que una de las condiciones para deducir un gasto se refiere a que el mismo sea necesario para obtener y conservar la fuente productora de la renta o el patrimonio de la empresa más que la renta misma.

Por su parte, Shaw, J. L. (1988)³⁴, introduce una perspectiva adicional sobre la cual podemos evaluar la mencionada condición, estableciendo que: “el carácter de necesario de un gasto es cuestión a dilucidar en cada empresa y ocasión concreta apreciando la relación de medio a fin que pueda existir”.

Compartiendo éstas ideas, el Cr. Jorge Rossetto³⁵ sostuvo; “...que a los efectos de su clasificación el gasto no debe ser juzgado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente de realizarlo, sino por su relación con el propósito perseguido al hacerlo.

³³ Acosta J.A., Camejo, C., Nieves, G., Sonderegger, J., Romano, A., (2008), Jornadas Tributarias: *Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos*.

³⁴ Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, FCU, Primera Edición.

³⁵ Rossetto, J., (1976), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Montevideo, Ed. Rosgal,

Si este propósito no puede obtenerse sin hacer el gasto, agrega, debe concluirse que el mismo es necesario, y como tal, deducible. La esencia del problema radica en establecer quién debe juzgar si un gasto es o no es necesario a ese fin, (...) ese juicio “es de exclusiva incumbencia del contribuyente, sin que corresponda al Fisco controlarlo, tanto más que, siendo éste ajeno al negocio, no se halla en condiciones de hacerlo en forma razonable”.

El Cr. Pérez Pérez, (2008) en este sentido agrega: “A nuestro juicio es claro que el término “necesidad” evoca la noción de causalidad, en el sentido de que para que se admita un gasto es menester que exista una relación causal entre la decisión de incurrir en ese gasto y el fin de generar una renta o de conservar el patrimonio. Esa relación debe poder ser apreciada en forma objetiva, esto es que la intensión subjetiva del titular de la actividad que decide incurrir en el gasto deber poderse apreciar bajo la forma de un vínculo causal racional que ligue en forma directa el gasto y su finalidad.

Así por ejemplo, no constituiría gasto deducible un viaje de placer llevado a cabo por un integrante de la entidad por más que se argumente que ello podría generar oportunidades de negocios. En cambio, sí lo sería un viaje destinado a participar de una feria internacional en la que se exponen los productos que fabrica la empresa.”

Si bien esta condición de necesidad debe existir para evitar posibles evasiones impositivas, esta limitante debe estar reglamentada, puesto que resulta poco eficiente atender cada caso en particular. Es por ello que, siempre y cuando exista una norma legal que lo avale, es competencia del Fisco fijar criterios para limitar la cuantía del gasto a importes razonables y coherentes.

Asimismo, el Dr. Shaw, J.L. (1988)³⁶ expresó: “...la Administración está habilitada a no aceptar la deducción de gastos que formal o documentariamente pongan a cargo de la empresa pero que, en sustancia, no correspondan a la misma sino al empresario en forma particular”.

“Lo mismo ocurre en el caso de utilización por la empresa de bienes o servicios que, directa o indirectamente, pertenezcan o sean prestados por el dueño de la empresa o los directivos, socios o accionistas de la sociedad dueña con precios que excedan notoriamente, los de mercado. Son casos en que, mediante el abuso de las formas, se cargan a la empresa gastos que no le corresponden o que son excesivos, a fin de reducir fraudulentamente la carga impositiva”.

Las opiniones transcritas, sustentaban que la apreciación de la necesidad de un gasto se sujetara a criterios meramente subjetivos del contribuyente.

Adicionalmente, el Dr. José Carlos Bordoli³⁷ ha expresado que: “A nivel general, la calificación de necesidad, debe efectuarse en dos planos sucesivos: primero cualitativamente, porque si no existe la debida conexión entre el rubro de que se trate y la obtención o conservación de la renta, el gasto no se puede deducir en absoluto; segundo si la erogación supera este escalón deberá apreciarse cuantitativamente (...) la apreciación de estos extremos es harto dificultosa, en especial en relación con el segundo (..) Cuando este escollo no puede ser superado, las consecuencias las soportará el Fisco porque no se le puede exigir al contribuyente una prueba que la propia Administración reconoce imposible (...) en estas situaciones las erogaciones sólo

³⁶ Shaw, J.L., (1988), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio*, Ed. FCU.

³⁷ Bordoli, J.C., (1988), *La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC*, en *Revista Tributaria* N° 84

pueden ser cuestionadas “cuando excedan los límites de lo razonable y se conviertan en superfluas”.

Por su parte el Cr. Pérez Pérez, (2008)³⁸ expresa: “existe un argumento de índole pragmática –aunque no por ello menos importante- que apunta a la imposibilidad material de que la AT pueda juzgar todos y cada uno de los gastos que pretende deducir el contribuyente a la luz de su entendimiento respecto de si son o no procedentes. Antes bien, ese juicio debe quedar reservado a casos extremos en los cuales la relación causal entre el gasto y el fin de obtener renta no es objetiva y claramente evidente. Esta situación se presenta frecuentemente respecto de gastos que están en la frontera entre las necesidades de la empresa y la satisfacción de las de sus titulares o personas vinculadas a ellos. Son los que Rossetto llama gastos “superfluos”, y que ilustra mediante la cita a la Consulta N° 6 de la DGI en la que ésta negó a una empresa la deducción de la amortización de un barco de recreo. Si bien, agregamos nosotros, dicha embarcación puede ser aplicada a la atención de clientes, el vínculo causal con la generación de la renta es tan indirecto que justifica el criterio esgrimido por el organismo recaudador.

Obviamente que la otra circunstancia en la cual la AT tiene facultades para impugnar la deducción de un gasto es cuando existen situaciones que Shaw califica como abuso de las formas, tales como cuando la empresa se hace cargo de gastos claramente personales del sus titulares o cuando se contrata con ellos la adquisición de bienes o servicios fijando precios exagerados.”

Concluye el Cr. Pérez Pérez, (2008): “...cuando una norma encomienda a la AT para establecer límites a la deducción de gastos en función del criterio de razonabilidad, esa

³⁸ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

facultad debe ser ejercida siguiendo determinados parámetros que vemos como imprescindibles.

En primer lugar, en aras de la certeza y seguridad jurídica que debe presidir la determinación de una obligación tributaria se impone que la DGI establezca los criterios de razonabilidad en forma general y previa al acaecimiento del hecho generador del impuesto.

No es de recibo el juicio aplicado a un caso particular y menos aun cuando él se pretende ejercer en el transcurso de una actuación inspectiva. Se aprecia que ello violaría también el principio de igualdad en virtud del cual todos los contribuyentes que estén en una misma situación merecen un tratamiento similar, situación que no se daría si dicho juicio de razonabilidad se ejerce caso a caso.

Asimismo, entendemos que cuando la DGI deba ejercer aquel juicio de razonabilidad, debería hacerlo sin apartarse del marco conceptual en el cual éste se inscribe. Especificar un criterio para discernir si la cuantía de un gasto particular es razonable consiste en fijar pautas que se basen en las características del propio gasto y no en guarismos que no guardan una relación racional con el mismo. De esa forma, de lo que se trata es de establecer un límite máximo para la deducción atendiendo a los valores corrientes del mercado y no fijar ese límite en función de relaciones con cifras que corresponden a indicadores generales del negocio, como ser ingresos, renta neta u otros de ese tipo”.

En este sentido, el órgano recaudador en la Consulta N° 1.874 del 10 de octubre de 1981, establece que -“el concepto de necesidad del gasto es donde más se presta a

apreciaciones subjetivas, por eso es que los textos legales, prevén que las deducciones sólo pueden ser realizadas en cantidades razonables a juicio de la Dirección.”

Sin embargo, tal como lo menciona el Cr. Pérez Pérez, (2008)³⁹, en la normativa vigente vemos que estos criterios para fijar límites en la deducción de un gasto, no siempre son atendidos. A modo de ejemplo:

- ❖ La fijación del límite de deducción de las denominadas “contribuciones a favor del personal” que hace la Resolución de la DGI N° 1139/007 del 1° de octubre de 2007 en su numeral 3 queda en el 5% de la renta neta gravada del ejercicio anterior.

- ❖ La Resolución de la DGI N° 1235/008 del 13 de agosto de 2008 en su numeral 1° que fija el límite para la deducción de los gastos incurridos en el exterior en materia de alojamiento, alimentación, pasajes y similares en base a lo que establece el numeral 19 del artículo 42 del Decreto N° 150/007. Dicha norma fija el límite de la deducción en el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior, previendo que para los exportadores el tope será el máximo entre aquel monto y el 2% del valor FOB de las exportaciones del ejercicio.

Por todo lo expuesto, y de acuerdo a la doctrina nacional, no debería ser competencia de la AT establecer tajantemente la conveniencia y la oportunidad de que un gasto sea deducible para la determinación de la renta. Teniendo el empresario pleno conocimiento de la actividad que desarrolla, deberá ser éste quien defina la necesidad del gasto con mayor certeza.

³⁹ Pérez Pérez, J.A, (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*”. Jornadas Tributarias. DGI.

La Dra. Mazz, A., (1987)⁴⁰, en concordancia con la doctrina expuesta hasta el momento, agrega un requisito adicional para la calificación del gasto como necesario, señalando que deberá existir congruencia entre la naturaleza de las ganancias y las deducciones: si los ingresos computables son los de carácter normal y recurrentes así deben también ser las deducciones, lo que también debe darse en las connotaciones espaciales y temporales.

La relatividad del concepto jurídico “necesarios”, a partir de la incidencia que las coordenadas espacio – tiempo tienen al momento de precisarse aquel concepto por el intérprete de la norma tributaria, ha sido reconocida por la DGI en Consulta N° 1874 (Bol. 120) donde analizó la necesidad de los gastos incurridos por contribuyentes en el uso de varios automóviles utilizados por sus directivos, allí se expresó: “Es claro que en muchos casos será controvertible el concepto de necesidad, y para resolverlo habrá que estarse a lo que es habitual en un momento y un lugar determinado”.

Una vez realizadas estas precisiones, realizaremos un análisis de los motivos expuestos por la DGI, que en contraposición a la doctrina, considera como idénticos los conceptos de “gasto necesario” y “gasto obligatorio” en sede del IRIC. Estos fueron los argumentos que utilizó el órgano recaudador para no admitir la deducción de aquellas sumas no obligatorias pagadas por encima de las indemnizaciones por despidos (legales o convencionales) en ocasión del cese de la relación laboral.

Realizaremos a continuación una breve reseña de cómo evolucionó la posición del Fisco en términos de deducibilidad de la IPD por encima de su monto legal.

⁴⁰ Mazz, A., (1987), *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Tomo II, 2ª Edición Corregida y Actualizada, FCU.

La AT ha tenido posiciones cambiantes, pronunciándose en primer término a favor de la deducción de la IPD por encima del monto legal⁴¹ en sede de IRIC. Posteriormente, en éste línea, el TCA⁴², se expide diciendo que: “Del punto de vista jurídico las referidas sumas no configuran un gasto necesario para la obtención y conservación de las rentas. La disminución de personal adoptada como consecuencia de la disminución de la actividad de la empresa constituyó, naturalmente, una medida necesaria para poder conservar las rentas; las indemnizaciones legales para el despido tienen a su vez, el carácter de necesarias ya que las impone el orden jurídico vigente. Pero las gratificaciones complementarias, no exigidas por la ley ni impuestas tampoco por ningún convenio entre las partes, si bien constituyen una medida que puede estimarse muy loable, no son sin embargo jurídicamente obligatorias, y por tanto, si bien fueron motivadas por una medida necesaria (la disminución del personal), no fue un gasto necesario para lograr dicho resultado...”

No obstante, la Jurisprudencia del TCA, en vigencia del IRIC y por Sentencia 1.018 de fecha 8 de noviembre de 1998⁴³, anuló un acto administrativo que determinaba que la IPD por encima del monto legal no era deducible, alegando que tal gasto era necesario para mantener y conservar la renta, no tratándose de una mera liberalidad. En tal sentido, argumenta el TCA diciendo que “de todos los antecedentes surgía que la empresa, en busca de rentabilidad, fin esencial de todas, reestructuró la misma, se vio obligada al despido de funcionarios, realizó con éstos, transacciones o abonó sumas más allá del monto legal, pero buscando una reducción del personal, sin conflictos como es usual en la realidad laboral de nuestro país, que, en caso negativo, recurren a ocupaciones de empresas o conflictos generales del personal.”

⁴¹ Consulta N° 145 del 14 de enero de 1975, publicada en el boletín de DGI número 22, Página 8.

⁴² Sentencia N° 196 del 12/09/1983

⁴³ Sentencia N° 1018 de 9 de noviembre de 1998 publicada en la Revista Tributaria del IUET Tomo XXVI, Nro. 148, enero - febrero 1999, págs. 100 y 101.

En concordancia, se encuentran el Cr. Pérez Pérez J.A. y los Dres. Ameglio, E., Shaw, J.L., y Varela Rellán, A. quienes han sostenido la admisibilidad de la deducción íntegra de estos gastos a efectos del IRIC, en la medida que resulten necesarios desde el punto de vista empresarial, y aún cuando no sean jurídicamente obligatorios.

Posteriormente, la DGI en la Consulta 4.904 del 29 de abril de 2008, se expidió no permitiendo la deducibilidad del gasto, argumentando los mismos motivos que los de la Sentencia N° 196 del 12 de setiembre de 1983, en contraposición a los fundamentos expuestos en la Sentencia N° 1.018.

Ya en sede de IRAE, el tratamiento dado a esta partida también sufrió marcadas variaciones.

Con la redacción original de la normativa, tanto la indemnización por despido legal, como el monto que excediera esta cifra por el mismo concepto, no se podían deducir de la renta bruta, pues el primero no estaba gravado por IRPF, y el segundo, y de acuerdo a la posición en ese entonces de la Administración, no se consideraba como un “gasto necesario”.

Posteriormente, el Decreto 208/007 del 18 de junio de 2007, establece en su artículo 6 como otro gasto admitido las indemnizaciones por despido exoneradas del IRPF; es decir aquellas partidas que constituyen una obligación de origen legal, en el entendido que las mismas se encuentran alcanzadas por el concepto de “gastos necesarios”. No obstante, no se contempló la condición de necesidad para la IPD que excede el mínimo legal, por lo que es dable interpretar que la normativa continuaba firme en su concepción de que la misma no era necesaria para conservar y mantener la renta, no permitiendo su deducción.

Luego, el 20 de julio de 2009, la normativa cambiando el criterio mantenido hasta entonces, a través del Decreto 331/009, modifica la anterior redacción del numeral 13 del artículo 42 del Decreto 150/007, estableciendo que la indemnización por despido se considerará como un gasto necesario. Por lo tanto, en la actualidad, la misma es íntegramente deducible, tanto se trate del monto legal, como aquel que lo exceda.

Otro caso que consideramos pertinente ejemplificar es cuando se trata de gastos incurridos en nombre de terceros por los prestadores de servicios personales. A saber, los profesionales universitarios suelen incurrir en gastos de esta naturaleza, como tasas, timbres, fotocopias, etc., con el fin de cumplir con una actividad contratada por su cliente.

Cabe señalar que para la determinación del monto imponible de la renta se considera excluido el monto facturado al cliente por estos conceptos. En el caso de que el profesional sea contribuyente de IRAE, el gasto en el que incurre ante esta situación no califica de necesario para obtener y conservar la renta, puesto que lo realiza en representación de un cliente, que es quien podrá deducirlo como gasto en su liquidación, si corresponde.

3.4.3.3. Estar debidamente documentados

En el presente apartado, expondremos las consideraciones del concepto “documento” dadas por la doctrina y la normativa nacional. Asimismo, detallaremos las exigencias legales que deberán atender los contribuyentes en cuanto a la responsabilidad y obligación de exigir la debida documentación que avala la deducción de un gasto cuando nos referimos a la determinación de la renta neta.

Por último, desarrollaremos los motivos expuestos por el Cr. Pérez Pérez, (2008) en cuanto a la importancia de relacionar el concepto de “debidamente documentado” al de “medios de prueba” para la deducción de un gasto. No obstante, mencionaremos algunos ejemplos para los cuales la Administración se aparta de los requisitos de forma exigidos para la documentación.

La palabra “documento” procede del latín “docuemntum”, “de docere” que significa enseñar. Asimismo, el Diccionario de la Real Academia Española, la define como “todo escrito que ilustra acerca de un hecho”

Por su parte, para el Dr, Vescovi, E., (1987)⁴⁴, un documento no necesariamente es escrito pero resultará representativo y descriptivo de algo.

Para el Cr. Pérez Pérez⁴⁵, “un documento es un soporte material que da cuenta de un hecho preexistente al momento en que dicho documento es exhibido como demostración de la ocurrencia de aquel hecho”.

En nuestra normativa, tanto en el art. 40 del Decreto 597/988, como en el art. 70 del Código Tributario, que exponemos a continuación, se hace mención respecto a la documentación que el contribuyente emite, es decir sobre la cual tiene control:

“Artículo 40.- Obligación de documentar.- Los sujetos pasivos de impuestos administrados por la Dirección General Impositiva deberán documentar todas sus operaciones relativas a la materia imponible de los impuestos que los gravan.”

⁴⁴Vescovi, E., (1987), *Curso de Derecho Procesal Civil*, T. II, FCU, Mdeo.

⁴⁵ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

“Artículo 70.- (Obligaciones de los particulares).- *Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:*

A) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores...”

Continuando con el análisis, el Decreto 597/988 el art. 53 agrega:

“Artículo 53º.- Documentación - Responsabilidad de su emisión y obligación de exigirla.- *La responsabilidad de emitir la documentación es del contribuyente y la otra parte interviniente en la operación estará obligada a exigir la documentación con los requisitos establecidos.*

Ambas partes serán igualmente responsables por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación, salvo en los casos expresamente exceptuados en los que el comprador no ejerza su derecho a reclamar la extensión del respectivo comprobante.”

Del artículo transcrito, el Cr. Pérez Pérez, (2008)⁴⁶ concluye diciendo: “...la responsabilidad de emitir la documentación (en la forma prescripta por las normas) es del contribuyente”, agregando la mención a la obligación de la contraparte a exigirla con todos sus requisitos. En consecuencia, a nuestro criterio, la infracción que podría serle imputada al adquirente no radica en la no emisión de documentación en forma puesto que ella escaparía a su control, sino en no haber ejercido la obligación de

⁴⁶ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

reclamarla. De manera que recién si se demuestra que el adquirente no cumplió con dicha exigencia – independientemente del resultado obtenido- éste podría ser pasible de la imputación de una infracción fiscal, que debería ser contravención”.

En éste sentido, alineado a los dichos del Cr. Pérez Pérez, cabe mencionar que, en nuestro país la admisibilidad de los distintos medios probatorios en los procesos jurisdiccionales se encuentra establecida en el Art. 146 del Código General del Proceso (CGP), la que establece:

“Artículo 146. Medios de prueba:

146.1 Son medios de prueba los documentos, la declaración de parte, la de testigos, el dictamen pericial, el examen judicial y las reproducciones de hechos.

146.2 También podrán utilizarse otros medios probatorios no prohibidos por la regla de derecho, aplicando analógicamente las normas que disciplinan a los expresamente previstos por la ley.”

El Cr. Pérez Pérez, (2008) concluye que “No procede entonces descartar la deducción de un gasto cuya existencia y cuantía ha sido demostrada por cualquier medio de prueba aceptable por la razón de que se carece de un tipo de documentación preciso o peor aún, que ese tipo de documentación no contiene alguna de las especificaciones previstas por las normas fiscales.

Los principios generales en materia de prueba documental determinan que la denominada “prueba tasada” o sea aquella situación en la cual una norma define un medio de prueba documental exclusivo a fin de demostrar un determinado hecho, es

harto excepcional; antes bien en materia de prueba documental lo más corriente es admitir todo tipo de elementos juzgando su validez en función de la sana crítica que debe expresar quien aprecia la situación.

Distinta es la situación respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) puesto que existen normas del impuesto que establecen como una de las condiciones para que el contribuyente pueda deducir el IVA “comprado” que éste conste en documentación emitida por el proveedor que cumpla con determinados requisitos específicos.”

En este sentido, el artículo 42 del Decreto 150/007 dispone que, podrán deducirse ciertos gastos, expresamente establecidos, siempre que se cuente con documentación fehaciente. Se observa pues, que no se restringe a la única condición de que exista una factura emitida por el proveedor con todos los requisitos impuestos por las normas fiscales, ya que en varios de los casos previstos por dicho artículo existe una imposibilidad absoluta de obtener aquel tipo de documentación, ya sea porque se trata de gastos incurridos en el exterior o porque siendo gastos locales, la contraparte es una persona física que no lleva a cabo una actividad empresarial.

A modo de ejemplo se puede citar el caso de la actividad de los esquiladores, troperos, domadores y quienes prestan servicios de alambrado. La Resolución N° 397/986 de 26.12.986, modificada por Resolución N° 1173/007 de 10.10.007, estableció que los contribuyentes del IRAE que adquieran servicios de esquiladores, troperos, domadores y alambradores, podrán documentar los mismos a través de un recibo en el que conste nombre, domicilio, documento de identidad y firma del prestador del servicio, así como descripción del servicio prestado y monto del mismo.

La deducibilidad del monto de los timbre profesionales para la determinación de la renta neta fiscal, constituye otra excepción a los requisitos de forma que DGI le exige a los documentos que respaldan un gasto. Lo expuesto surge de la Resolución N° 651/004 la que permite incluir en la factura de ANTEL los gastos incurridos por tal concepto, admitiendo dicha factura como medio de prueba.

3.4.3.4. Constituir para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior

En primera instancia, definiremos el término “contraparte”, con el objetivo de determinar quién es el sujeto con intereses opuestos al contribuyente. Asimismo, mencionaremos los perjuicios generados por la restrictiva disposición a los contribuyentes que debieron incurrir en Consultas ante el Organismo para sanear situaciones particulares que atentaban contra su estructura económica. Por último, mencionaremos la posición de los Dres. Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008)⁴⁷ respecto a la similitud y diferencia existente entre rentas no comprendidas y exoneradas.

Con la introducción de esta condición lo que se pretende es impedir total o parcialmente la deducción de gastos que cumpliendo con los demás requisitos para ser deducidos (necesarios para obtener y conservar la renta, estar debidamente documentados, y ser devengados en el ejercicio), la contraparte no obtiene una renta gravada por el IRAE, el IRPF, el IRNR, o una imposición efectiva a la renta en el exterior. Fundamentándose esta última y novedosa condición, en la oposición de intereses, y en la intención de la AT de minimizar la evasión fiscal.

Cabe analizar entonces, el alcance que en el NST se le da al término “contraparte”.

⁴⁷ Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008), *Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas*.

Algunas definiciones sugieren que “contraparte” es el que tiene un interés opuesto a la parte; “*respecto de una parte, opositor o parte contraria en un juicio*”⁴⁸. Mientras que otros apuntan a que el término deriva de una traducción literal de la voz inglesa “*counterpart*”.⁴⁹ En este sentido la definición anglosajona refiere a: “*algo o alguien que tiene el mismo trabajo o propósito que otra persona u objeto, pero en diferente país, tiempo, situación u organización.*”⁵⁰

Por tanto, en sede del IRAE, y a efectos de la aplicación de la “regla candado” deberá existir una persona física o jurídica (contraparte) con intereses opuestos que compute su renta gravada por algún tipo de imposición, para que el gasto sea deducible. Tal sería el caso por ejemplo, de un contrato de servicios profesionales entre una Sociedad Anónima (pagadora del gasto) y el profesional universitario (beneficiario de la renta), en donde surgen claramente las dos figuras complementarias con fines encontrados.

Sin embargo, en ciertas situaciones que han sido planteadas ante la DGI a través de Consultas⁵¹, no resulta tan claro identificar la figura de la contraparte. Tal sería el caso de las entregas promocionales a clientes de productos de muestra, o el obsequio de bienes en el marco de políticas de fidelización de clientes. En este caso dependiendo de quién sea la contraparte, cabe cuestionarnos si el costo de adquisición de las muestras o del producto obsequiado constituye o no un gasto deducible.

Asumiendo que se cumplen las tres primeras condiciones del principio general de deducción de gastos, corresponderá resolver si se verifica también el último requisito.

⁴⁸ Couture, J.E., (1983), *Vocabulario Jurídico*, Editorial Depalma.

⁴⁹ No existe en el Diccionario de la Real Academia Española definición de la palabra contraparte.

⁵⁰ Mac. Millán English Dicctionary.

⁵¹ Consultas N° 3.006 (Bol. 201) y N° 3.951 (Bol. 325)

Para ello debe identificarse a la contraparte en este tipo de operaciones. *A priori*, las operaciones serían evidentemente dos: quien recibe el bien o con quien se incurrió el gasto (el proveedor del mismo). Deberá determinarse quién es el equivalente, el que tiene el interés opuesto en esta operación, a efectos de analizar la deducibilidad del gasto. En esta hipótesis, y bajo el caso planteado, quien recibe el bien a título gratuito obtendrá una renta que no está gravada por el IRPF⁵², mientras que el proveedor del mismo obtendrá una renta gravada por IRAE.

Para resolver tal situación, compartimos lo expuesto por el Cr. Eibe, D., (2006)⁵³ en el sentido de que podría concebirse también que en este tipo de situaciones, en la medida que existen más de dos partes intervinientes, bastaría con que una de ellas compute como gravada la renta para que el gasto sea deducible. En efecto, puesto que, como se dijo, la “regla candado” constituye una medida antielusiva, lo que es gasto deducible debería ser renta computable para algún otro sujeto.

En este sentido el Cr. Pérez Pérez, (2008)⁵⁴ agrega que “...se disponen prohibiciones generales y se contemplan excepciones particulares para esas prohibiciones, de manera que cuando un contribuyente se encuentra ante la imposibilidad de deducir un costo o un gasto total o parcialmente porque su contraparte no contribuye a un impuesto a la renta deberá realizar una gestión ante las autoridades para que, si atienden a su requisitoria, libren una norma que se refiera a su situación y lo habilite a deducir esa partida. Nótese por otra parte que la norma que se apruebe no será fundada en un criterio general que la norma permisiva deba especificar, sino en la apreciación discrecional de quién la dicte, dado que el criterio general es el de la prohibición. Es

⁵² Literal F) del artículo 27 del Título 7 del TO 1996.

⁵³ Eibe, D., (2006), *Actas de sesiones Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores*.

⁵⁴ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

bien posible entonces que situaciones que podrían ser juzgadas como similares resulten tratadas en forma diferente dado que la situación se presta a la discrecionalidad.

Finalmente, se le impone a los contribuyentes la carga de impulsar ante los órganos que dictan normas tributarias disposiciones que amparen sus casos concretos, a riesgo de ver incrementada en forma indebida su obligación tributaria por IRAE, lo cual es a todas luces improcedente. Aunque los órganos aludidos actúen con la mayor celeridad habrá seguramente situaciones que no podrán ser atendidas en tiempo y por lo tanto resultará que los contribuyentes deberán liquidar su impuesto en base a la normativa vigente en el momento que acaece el hecho generador del tributo, con el resultado de no poder deducir un gasto que finalmente se acepta como deducible por una norma dictada posteriormente, a menos que esta última norma disponga una aplicación retroactiva, con todo lo cuestionable que esa situación resultaría”.

A continuación expondremos algunos comentarios realizados en el trabajo de los Dres. Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008)⁵⁵ en materia de deducibilidad de gastos.

Consideran relevante definir el significado y alcance del concepto de rentas “gravadas” ya que es uno de los requisitos que deberá cumplir la contraparte para que el contribuyente pueda deducir un gasto.

La estimación de rentas como “gravadas”, implica que las mismas configuren el hecho generador, de acuerdo a la definición dada por el artículo 24 del Código Tributario Uruguayo.

⁵⁵ Bonet Tellechea, J y Costa Franco, L. (2008), *Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas*.

Esto lleva a considerar qué sucede con el sujeto que se encuentra gravado por una imposición a la renta cuando el mismo posee una exoneración subjetiva u objetiva que lo libera del pago.

Siguiendo a Ramón Valdés Costa, la exoneración se sustenta en la configuración del presupuesto de hecho que provoca el nacimiento de la obligación tributaria, y que luego la existencia de otra norma jurídica (ya sea constitucional o legal) provoca la liberación del pago.

Esta es la principal diferencia entre lo que implica la exoneración, y lo que se conoce como inmunidad (tomando como ejemplos los previstos en los artículos 5 y 69 de la Constitución de la República), en donde el instituto apunta a una limitación de la potestad tributaria a nivel legislativo.

Sin embargo, la DGI en este sentido, ha aplicado la tesis del no nacimiento de la obligación tributaria, asimilando las rentas exoneradas a las no gravadas. Un ejemplo se vio en la Consulta N° 4.822 de fecha 9 de julio del 2008, en donde el consultante pidió la anticipación del criterio en cuanto a la deducibilidad de la liquidación del IRAE, de las compras realizadas al literal E) del artículo 52 del Título 4, el cual se encuentra exonerado.

Los Dres. Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008), no comparten el criterio sustentado en la consulta mencionada, el cual consideran que no toma en cuenta la redacción precisa de la normativa, la cual habla de actividad “gravada” y en el caso los comprendidos en el literal E) se encuentran gravados cumpliendo tanto el requisito en estudio como el de la deducción proporcional, ya que la tasa del impuesto para el sujeto gravado es la propia de IRAE.

Concluyen diciendo que “en los hechos se comprende que la intención de la reforma haya sido la consagración de una constante contraposición de intereses, pero ello no fue a nuestro criterio, lo plasmado en la normativa analizada. Por ende en el caso, mal se puede exigir en materia de interpretación algo que en derecho tributario material es claro, ello en aplicación del artículo 17 del Título Preliminar del Código Civil”

Habiendo analizado la nueva condición de la “regla candado”, a continuación pasaremos a enumerar brevemente la cuantía deducible de un gasto atendiendo la condición de la contraparte, lo que se conoce como “regla de la proporción”.

3.4.4. Deducción Proporcional

Como ya hemos expuesto, para que un gasto sea enteramente deducible, no solo debe ser necesario para conservar u obtener la renta gravada, devengado en el ejercicio, ser probado con la debida documentación y a su vez constituir para la contraparte renta gravada por IRPF, IRNR, IRAE o imposición a la renta en el exterior, sino que además, el gravamen de la contraparte debe ser a la misma alícuota del sujeto que computa el gasto. En caso contrario, nos encontraremos en las hipótesis de restricciones cuantitativas en lo que hace a la deducción del gasto, que es lo que la normativa llama deducción proporcional. El fin con esta medida es adicionar otro componente para lograr el objetivo perseguido de evitar la evasión fiscal.

El artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996, establece que en el caso de gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas a una tasa inferior a la del IRAE, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a dichas rentas y la tasa del IRAE (limitación por diferencias de tasa).

Expondremos a continuación, de manera esquemática, de acuerdo a la condición de la contraparte cuál es la tasa que corresponde aplicar al gasto:

- ❖ Gastos cuya contraparte gravada por IRPF Categoría I:
Proporción deducible: 48% (12% / 25%)
- ❖ Gastos cuya contraparte gravada por IRNR o imposición a la renta en el exterior:
 - Sin imposición en el exterior:
Proporción deducible: 48% (12% / 25%)
 - Con imposición en el exterior:
Proporción deducible: (12% + tasa efectiva en el exterior) / 25% (la deducción no puede superar el 100%)
- ❖ Gastos cuya contraparte no gravada por IRNR y sólo por imposición a la renta en el exterior:
 - Con imposición en el exterior:
Proporción deducible: (tasa efectiva en el exterior) / 25% (la deducción será del 100% si la tasa efectiva fuera igual o superior a 25%)

En los casos en que la contraparte se encuentre gravada por una imposición efectiva en el exterior, la normativa establece una presunción de que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal de la tributación en el exterior, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

El artículo 26 del Decreto N° 150/007, dispone que aquellos contribuyentes que pretendan realizar operaciones con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un

régimen especial de baja o nula tributación, de acuerdo con la nómina que formule el Poder Ejecutivo con las ampliaciones que efectúe la DGI, deberán aportar un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso. Para el resto de las operaciones con entidades residentes en el exterior, la DGI a través de la Resolución 869/009 estableció los requerimientos con los que deberán cumplir como mínimo estos certificados..

En aquellos casos en que las administraciones tributarias del extranjero no expidan los referidos certificados, se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio, debidamente traducidas y legalizadas.

Sin perjuicio de ello, cométase a la DGI a establecer listados en los que consten las tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generen los referidos gastos.

3.5. ARTÍCULO 11 DE LA LEY 18.341 DEL 30 DE AGOSTO DE 2008

El nuevo Título 4 tiene un capítulo específico para cada etapa de rentas: el Capítulo III, artículos 16 a 18 inclusive, trata sobre la Renta Bruta, y el Capítulo IV, artículos 19 a 26 inclusive, trata sobre la Renta Neta. Como vimos, el artículo 19, incluido en el capítulo referido a renta neta, es el que define el principio general de deducción de gastos.

En consecuencia, la doctrina se encuentra dividida en lo que a interpretaciones respecta; una parte de ella sostuvo en su momento que la "regla candado" no era requisito para la determinación de la renta bruta, por lo que el costo de ventas era deducible independientemente que en el costeo haya componentes no gravados o gravados parcialmente para la contraparte, otra parte de ella, en concordancia con la postura de la DGI, interpreta que la "regla candado" se aplica tanto para la renta bruta como para la renta neta.

Desde esta perspectiva, expondremos los fundamentos dados por la Doctrina al hablar de las incidencias del artículo 11 de la Ley N° 18.341, sobre la determinación de la renta bruta y de la renta neta, así como también mencionaremos las diferentes posturas doctrinales sobre el carácter interpretativo de dicho artículo.

Para lograr una mejor interpretación de lo que expondremos a continuación, citaremos seguidamente el mencionado artículo 11.

“Artículo 11.- Agrégase al literal A) del artículo 16 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, el siguiente inciso:

Interprétase que para establecer el costo o valor a que refiere el inciso anterior, podrán computarse exclusivamente aquellos costos y gastos que cumplan con las condiciones dispuestas por los artículos 19 y 20 de este Título. Lo dispuesto precedentemente no obsta la aplicación de las excepciones al principio general dispuestas por los artículos 21, 22 y 23 del presente Título”.

3.5.1. Posición de los Cres. Acosta J.A., Camejo, C., Nieves, G., Sonderegger, J., Romano, A., (2008)⁵⁶

El fin perseguido con este agregado por la DGI y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)⁵⁷ ha sido aclarar y “ratificar” que el principio general de deducción de gastos

⁵⁶ Acosta J.A., Camejo, C., Nieves, G., Sonderegger, J., Romano, A., (2008), Jornadas Tributarias: *Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos.*

⁵⁷ Numeral 4) del artículo 42 del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, modificado por el artículo 2 del Decreto N° 496/007 de 17 de diciembre de 2007, que agregó “los costos correspondientes a...”

aplica tanto para la determinación de la renta bruta como de la renta neta, postura ésta que fuera sostenida en diversas consultas emitidas por la DGI⁵⁸.

Surge entonces, la disyuntiva de si este agregado tiene efectivamente el carácter de interpretativo o si por el contrario constituye una verdadera innovación.

La postura adoptada por los mencionados expositores se fundamenta en los conceptos vertidos por Supervielle, B., (1959)⁵⁹ que posteriormente desarrollaremos en el apartado 5.4.1 de este Capítulo, estableciendo que la Ley 18.341 reviste un carácter interpretativo y no innovador ya que la misma puede considerarse dentro del texto de la ley interpretada, es decir la Ley 18.083.

Los autores agregan que dadas las opiniones divergentes manifestadas en cuanto a la aplicación del principio general de deducción de gastos, fue necesario el dictado de una ley interpretativa para aclarar que dicho concepto aplicaba tanto para la renta bruta como para la renta neta. Aclaración ésta que no fue necesaria en sede del IRIC, dado que antes nadie dudaba que tal criterio aplicaba para la determinación de los dos tipos de renta.

⁵⁸ Consultas N° 4.822 y 4.730

⁵⁹ Supervielle, B. (1959), *El alcance de la ley interpretativa* en, Tomos XLI/ XLII, Rev. de D. Pco. y Privado - Año XXI.

3.5.2. Posición de los Dres. Bonet Tellechea, J y Costa Franco, L. (2008)⁶⁰

Consideran que el hecho que originó el impulso y la sanción de la norma contenida en el artículo 11 de la Ley 18.341, tiene un correlato de hechos que se comprenderán con el siguiente análisis:

- ❖ El 27 de diciembre de año 2006 se sancionó la Ley 18.083 consagrando el nuevo sistema tributario en donde se especificó el nuevo régimen de deducción de gastos en sede de renta neta en los artículos 19 y siguientes del Título 4 de 1996.

Es así que los profesionales concluyen diciendo que, si se parte de la premisa mayor, en que el régimen de renta neta es precedido por la cuantificación de la renta bruta en donde en el caso de enajenación de bienes la misma se obtiene efectuando la resta del costo, y como premisa menor que la regla candado y la regla de la proporcionalidad están previstas en un paso lógico y geográfico posterior en la normativa, entonces las mencionadas reglas (candado y proporcionalidad) no se exigen normativamente en materia de costos, los cuales se descuentan en su totalidad.

Así las cosas, el contribuyente procedió a realizar dicha estimación tomando como base, la propia normativa sancionada.

Agregan:

- ❖ “Empero, el Poder Ejecutivo comenzó a tomar partido de esta cuestión tratando a nuestro entender ilegalmente con adiciones a manera de excepciones previstas en el artículo 42 del Decreto 150/007 del 26 de abril del 2007, que tratan el tema

⁶⁰ Bonet Tellechea, J y Costa Franco, L. (2008), *Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas*.

de los costos y de la regla candado y de la proporcionalidad. Si uno ve la redacción original del Decreto 150/007, todas y cada una de las excepciones se referían al género de gastos y no a costos.

La primera referencia normativa que marca esta tendencia, es la relacionada en el numeral 13 del artículo 42, dada por el artículo 6 del Decreto 208/007 de fecha 18 de junio del 2007 en donde se nombra como “excepción” a la indemnización por despido exonerada de IRPF. En este caso entendemos que la empresa incurre en un costo ineludible, para lo cual no era necesaria ninguna excepción, sin tomar en cuenta la incidencia de una exoneración en la regla candado y de proporcionalidad.”

- ❖ Como consecuencia de las varias interpretaciones suscitadas sobre la normativa vigente, la DGI se expide a través de consultas al respecto:

Consulta 4.730: “el contribuyente consulta con carácter no vinculante si las empresas cuya actividad consiste en realizar el reciclaje de bienes que compran a hurgadores, pueden considerar dichos costos como gasto deducible a efectos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). La DGI contesta citando el artículo 19 del Título 4: “Cabe destacar que las normas del IRAE facultan al Poder Ejecutivo a establecer determinadas excepciones al régimen descrito, no encontrándose el caso por el que se consulta entre las excepciones establecidas por las normas reglamentarias.

Por lo tanto, las compras que las empresas de reciclaje realicen a hurgadores, no serán gasto deducible por no verificar el principio general ni encontrarse comprendidas en las excepciones previstas en la normativa del IRAE.”

La DGI parte del criterio de que, como los hurgadores no pagan impuestos, a pesar de que para la empresa de reciclaje, los insumos adquiridos son costo, siendo que a su entender la regla candado se aplicaría a dicho concepto, el mismo no sería deducible para la empresa.

Como se ve, ya la DGI abre la brecha de decir que en materia de costos se pueden comprender excepciones a la regla general, pero lo que no nombra es que la habilitación al Poder Ejecutivo emana del artículo 22 del Título 4 en sede de renta neta.

- ❖ “Dicha brecha es reafirmada por una segunda referencia, esta sí, ya hablando de “costo”, en una nueva modificación al citado artículo 42 del Decreto 150/007: la realizada por el Decreto 496/007 del 17 de diciembre de 2007, que adiciona los numerales 4 y 16 a 21, teniendo especial relevancia los numerales 20 y 21, el primero refiriéndose al costo de adquisición de productos forestales y el segundo a los inmuebles adquiridos antes del 1° de julio del 2007 por empresas constructoras”.
- ❖ Luego de las reiteradas consultas a este respecto, es que surge autoproclamándose de “interpretativa” del literal A del artículo 16 del Título 4 del TO de 1996, el artículo 11 de la Ley N° 18.341 del 30 de agosto de 2008 estableciendo:

Continúan diciendo que la mencionada norma es la que le da la ilegalidad a los decretos posteriores y modificativos del Decreto 150/007 y por ende a las violaciones de reglas de derecho (legales) contenidas en las respuestas de las Consultas de DGI mencionadas, otorgándoles a su vez amparo y cobijamiento

dentro de tal armadura legal. Además, se plasma el efecto temporal, en carácter interpretativo que, como marca el artículo 13⁶¹ del Título Preliminar del Código Civil, tiene efectos desde la ley interpretada, léase: desde la Ley 18.083 del 27 de diciembre del 2006 y con vigencia para ejercicios iniciados a partir del 1° de julio del 2007. Por ende afirman que dicha norma posee vocación de retroactividad.

Concluyen que: “...tanto por el sucedáneo de hechos relatado, como por referencias normativas existentes en el propio Título 4 del Texto Ordenado de 1996, surge claramente que la norma del artículo 11 en estudio carece de la nota de interpretativa, sino que en los hechos es una norma claramente constitutiva.”

Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008), continúan diciendo: “Como ha marcado tanto la doctrina pero sobretudo la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, que una norma tributaria sea retroactiva, no implica “per se” su inconstitucionalidad, ya que la irretroactividad de la norma solo se prevé a nivel legal, por lo que el recurrente deberá demostrar o acreditar la colisión de dicha normativa con algún precepto diferente.

3.5.3. Posición del Cr. Pérez Pérez, J.A., (2008)⁶²

Establece que las normas originales del impuesto no resultaban claras respecto de si las disposiciones del principio general eran aplicables solamente a los gastos, o sea las

⁶¹ Título Preliminar del Código Civil,
Artículo 13.-“*La interpretación auténtica o hecha por el legislador, tendrá efecto desde la fecha de la ley interpretada; pero no podrá aplicarse a los casos ya definitivamente concluidos.*”

⁶² Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

partidas que se deducen de la renta bruta para alcanzar la renta neta, o también al costo de adquisición de bienes que integran el concepto de renta bruta en el caso de actividades comerciales e industriales.

Posteriormente, y en este sentido, “...la Ley N° 18.341 dispuso en su artículo 11 un agregado al artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 por el cual se interpreta que las restricciones contempladas en las normas del IRAE que estamos comentando son aplicables tanto a los gastos como a los costos.

No conocemos que este tipo de normas esté vigente en el sistema tributario de algún otro País”.

Continúa diciendo: “Si se atiende a la natural correspondencia que debe existir entre la variable que se elige como indicadora de capacidad contributiva –la renta neta, en este caso- y lo que en definitiva podría ser el resultado de la aplicación de estas normas, no puede menos que señalarse que se trata de un criterio aberrante, en tanto introduce en la determinación de la denominada renta neta gravada elementos extraños a su cálculo que, además, son particulares para cada contribuyente. El impuesto que se determina tendrá una tasa efectiva aleatoria que por lógica siempre tenderá a ser superior a la tasa nominal en tanto es impensable que todos los proveedores de cada contribuyente puedan cumplir con la regla antedicha.”

3.5.4. Doctrina y Jurisprudencia – Ley Interpretativa –

Ante la interrogante de si se trata de una ley interpretativa o no, hemos decidido incluir en nuestra investigación conceptos que nos ayuden a dilucidar tal situación. En la Doctrina y Jurisprudencia de nuestro país nos encontramos con antecedentes que nos permitirán

encausar nuestras conclusiones al respecto. A continuación, incluimos una síntesis de ellos.

3.5.4.1. La Ley Interpretativa-Doctrina-⁶³

Expresa Coviello, (1938)⁶⁴ que "...para aplicar las normas de la ley (...) es necesario darse cuenta del significado contenido en las palabras de la ley. Tal fin se obtiene mediante la interpretación, la cual no es otra cosa que la investigación y la explicación del sentido de la ley."

Comúnmente, y teniendo en cuenta el origen del acto interpretativo, se distinguen la interpretación doctrinal, judicial y por autoridad legislativa. A esta última se le denomina también auténtica, legal o legislativa.

Claro está que el alcance de estos tipos de interpretación es totalmente diferente, ya que en la interpretación judicial y en la legislativa, conjuntamente con la operación mental común a todos los tipos de interpretación, encontramos un acto de autoridad (sentencia en un caso, ley en otro) que ordena aceptar tal o cual interpretación.

A su vez estos dos tipos de interpretación se diferencian en que la interpretación dada por sentencia judicial es obligatoria sólo respecto de la causa en que se pronuncia y en última instancia se refiere y regula el pasado. En tanto que la interpretación por vía legislativa obliga con carácter general, y sin perjuicio de su alcance retroactivo rige en forma imperativa todos los casos futuros.

⁶³ González Bianchi, P., *Doctrina 13 – La Ley interpretativa* - (Calificación del art. 4 del Dec. Ley 15631)

⁶⁴ *Doctrina General del Derecho Civil*, (4a. Ed.) UTEHA - México 1938.

Sobre esta postura encontramos diferentes opiniones vertidas por la doctrina. Algunas de ellas las expondremos a continuación:

Coviello, (1938)⁶⁵ establece que la interpretación es única y se sirve de medios diversos, llegando a diversos resultados. Y en efecto, si la interpretación consiste en indagar y determinar el sentido de las palabras del legislador, evidentemente es obra de un trabajo mental que procede según las leyes del pensamiento humano.

Luego, continúa con una crítica al concepto de interpretación auténtica o legal, estableciendo que "la declaración que hace el poder legislativo sobre el significado de algunas disposiciones de la ley ... no puede considerarse como verdadera interpretación; porque tal declaración es una norma jurídica propia y verdadera, que tiene fuerza obligatoria tan sólo porque es la norma, aunque no corresponda a lo que, según las reglas de la lingüística, y de la lógica, sería el verdadero significado de la disposición aclarada".

Conforme a la opinión de Marcade, (1884)⁶⁶, en la interpretación doctrinal, en la judicial y en la legislativa existe obra científica, pero mientras que en la primera existe sólo eso, en las otras dos existe un acto de autoridad que no debe confundirse con la interpretación.

"De la misma manera, cuando el legislador dicta una ley interpretativa, deben distinguirse dos elementos: 1º: una interpretación; 2º: una orden de aceptar dicha interpretación."

⁶⁵ *Doctrina General del Derecho Civil*, (4a. Ed.) UTEHA - México 1938.

⁶⁶ Marcade, (1884), *Explication théorique et pratique du CODE CIVIL*, 8e. Edition, Tome 1er. París.

La complejidad de las leyes interpretativas ha sido también destacada por Cammeo⁶⁷ y por Betti, (1949)⁶⁸, que distinguen en la ley interpretativa dos elementos: a) un elemento lógico: la enunciación de una opinión, interpretación de un precepto; b) un elemento volitivo: una orden, determinando que esa interpretación es la única valedera, excluyendo todas las demás.

Como consecuencia de las críticas expuestas precedentemente, la doctrina se expide realizando ciertas consideraciones sobre la estructura interna de la ley interpretativa, mediante las siguientes precisiones sobre la misma:

- a) la interpretación de las leyes, por su naturaleza, parece ser una tarea que es deseable sea realizada por la doctrina y la jurisprudencia primordialmente, ya que es de la esencia del trabajo científico y de la labor judicial. No parece ser una tarea que sea esencial a la actividad legislativa, o al menos no parece deseable que el legislador abuse de sus facultades al respecto, que deben ser ejercidas con cautela y en circunstancias excepcionales.
- b) ello supone plantear los límites de la potestad del legislador a ese respecto, las condiciones o circunstancias en que puede ejercerla, y la actitud del Juez frente a una ley interpretativa y los controles que pueden existir sobre posibles abusos al respecto.
- c) la actividad legislativa no puede ser controlada en cuanto a la exactitud de la interpretación adoptada, ya que cuando el legislador interpreta, no está dando necesariamente una interpretación exacta del precepto, sino que primordialmente está ordenando que una ley se aplique en determinado sentido.

⁶⁷ Gallinal, R. en cita a Cammeo, *Concordancias, motivos y comentarios del Código Civil del Uruguay*, Tomo I.

⁶⁸ Betti, (1949), *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoría Generale e Dogmatica)*, Milano.

El legislador, en forma deliberada y por motivaciones políticas o de conveniencia adopta soluciones que en doctrina y jurisprudencia no habrían tenido aceptación o que son manifiestamente contrarias a la doctrina y a la jurisprudencia dominante.

Ello ha determinado que en muchos países se pusiera en tela de juicio la facultad del legislador para dictar leyes interpretativas. Supervielle, B. (1959)⁶⁹ destaca que en el Sistema uruguayo, se prevé, sin restricciones constitucionales, la facultad del Parlamento para dictar leyes interpretativas. Ello resulta del inc. 1° del art. 12⁷⁰ y del art. 13⁷¹ del Código Civil.

Continúa diciendo, que la intervención del legislador para interpretar auténticamente una disposición, se justifica cuando persigue la certeza del derecho frente a la duda que plantea el sentido de una norma por su oscuridad o la contradicción de sus propios elementos.

Y por último agrega que pueden distinguirse dos posibles formas de actuar por parte del legislador ante la sanción de una ley interpretativa:

1. Puede dictar una ley auténticamente interpretativa, pero no eligiendo la interpretación más acertada, sino la que más le conviene por razones políticas o de conveniencia.

⁶⁹ Supervielle, B. (1959), *El alcance de la ley interpretativa* en, Tomos XLI/ XLII, Rev. de D. Pco. y Privado - Año XXI.

⁷⁰ Art. 12, inc. 1° del Código Civil “...Sólo toca al legislador explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio...”

⁷¹ Art. 13 del Código Civil “la interpretación auténtica o hecha por el legislador, tendrá efecto desde la fecha de la ley interpretada; pero no podrá aplicarse a los casos ya definitivamente concluidos”.

2. Puede dictar una ley a la que califica como interpretativa, sin que realmente lo sea, con el solo fin de conferirle carácter retroactivo.

Ahora bien, al no actuar el legislador con móviles científicos, sino políticos o de conveniencia, puede dictar una norma formalmente interpretativa pero sustancialmente innovativa, con la sola finalidad de conferirle carácter retroactivo. De esta forma como dicen Colin, A. y Capitant H. (1934)⁷², el legislador se evita el desfavor con el cual la opinión pública acoge generalmente una disposición de este tipo.

En este marco, conforme dice Roubier, P. (1929)⁷³, existen dos tipos posibles de leyes de interpretación: aquellas que tienen ese carácter en virtud de una declaración misma de la ley, o las lo que lo tienen por su propia naturaleza.

1. Leyes interpretativas por determinación de la ley.

Se trata de los casos en que el legislador en forma expresa ha declarado el carácter interpretativo de la ley que sanciona. Es el caso de la terminología empleada por el legislador, por ejemplo, cuando dice: "Interprétase..." indica que se le ha querido atribuir carácter interpretativo a dicha norma.

No es necesario que exista una declaración expresa del legislador para dotar a la ley de un carácter interpretativo, ya que como veremos, existen leyes que por su naturaleza propia, por sus caracteres intrínsecos, son interpretativas sin necesidad de tal declaración.⁷⁴

⁷²Colin, A. y Capitant H. (1934), *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, Tome 1er., Seme Ed., Paris,

⁷³ Roubier, P., (1929), *Les conflits de lois dans le temps (Theorie -dite de la non ? retroactivité des lois)*, Tomo I, París.

Pero si bien esa declaración del legislador no es necesaria, tampoco es suficiente para dotar a la ley de un carácter interpretativo, puesto que como dice Roubier, P. (1929)⁷⁵ el legislador no puede hacer que una cosa sea lo que no es. A pesar de ello, la declaración de legislador no está privada de efectos.

Al respecto, Roubier, P. (1929)⁷⁶ continúa diciendo, "suponiendo que la ley haya sido erróneamente calificada, como esta declaración no ha sido hecha más que para darle retroactividad a la ley, estaremos en presencia de una ley retroactiva y no de una ley de interpretación (...) todo lo que el intérprete podrá hacer es decir que la ley falsamente calificada de esa manera, no es una ley interpretativa, sino una ley retroactiva".

Por su parte, Supervielle, B. (1959)⁷⁷ sostenía que una ley innovadora, mal calificada de interpretativa, sólo puede regir para el futuro. Agregaba que si el legislador quiere dictar una ley retroactiva, el principio de no retroactividad debe ser derogado en forma clara y expresa en la misma norma, sin emplear subterfugios. Finalmente, reconoce al Juez la facultad de examinar la ley formalmente interpretativa y negarle efecto retroactivo si llega a la conclusión que la misma tiene un contenido claramente derogatorio.

⁷⁴ Roubier, P., (1929), Betti, (1949), *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoría Generale e Dogmatica)*, Milano.

⁷⁵ Roubier, P., (1929), *Les conflits de lois dans le temps (Theorie -dite de la non ? retroactivité des lois)*, Tomo I, París.

⁷⁶ Roubier, P., (1929), *Les conflits de lois dans le temps (Theorie -dite de la non ? retroactivité des lois)*, Tomo I, París.

⁷⁷ Supervielle, B. (1959), *El alcance de la ley interpretativa en*, Tomos XLI/ XLII, Rev. de D. Pco. y Privado - Año XXI.

2. Leyes interpretativas por naturaleza.

A este respecto, dice Roubier, P. (1929)⁷⁸: "Es, por su naturaleza, interpretativa, la ley que, sobre un punto en el cual la regla de derecho es incierta o controvertida consagra una solución, que habría podido ser adoptada por la jurisprudencia". Esta definición contiene dos puntos que se analizarán seguidamente.

1. La ley interviene sobre un punto en el cual la regla de derecho es incierta o controvertida, no habiendo seguridad jurídica. Por lo tanto el efecto retroactivo de la ley interpretativa, justamente viene a dar seguridad jurídica.
2. La ley de interpretación consagra una solución que hubiera podido ser adoptada por la sola jurisprudencia.

Cammeo⁷⁹, agrega que para que una ley pueda considerarse interpretativa y no taxativa es necesario que la solución que consagra haya podido en alguna manera considerarse incluida dentro del texto de la ley interpretada.

“Ahora bien, cuando se introduce cualquier principio que no puede considerarse virtualmente contenido en la ley interpretada, cuando se modifica de alguna manera o en alguna medida la expresión dispuesta por la ley interpretada, cuando se modifican, amplían o restringen sus disposiciones y su campo de aplicación, cuando hay sustitución de texto y de alcance legal, o ampliación de los casos comprendidos en la ley que se interpreta, en todos estos casos el legislador va más allá de lo que hubiera podido hacer

⁷⁸ Roubier, P., (1929), *Les conflits de lois dans le temps (Theorie -dite de la non ? retroactivité des lois)*, Tomo I, París.

⁷⁹ Cammeo, citado por Supervielle: *La interpretación auténtica*

el Juez y en realidad está dictando una disposición nueva, no contenida en el antiguo texto, y por lo tanto no hay interpretación sino abrogación de aquella ley y creación de una ley nueva.⁸⁰

El art. 7° de nuestro Código Civil, establece el principio de que: "Las leyes no tienen efecto retroactivo". Se trata de un principio básico destinado a resolver los conflictos de leyes en el tiempo.⁸¹

Dice Guillot refiriéndose a la regla del art. 7° de nuestro Código Civil que "no obliga al legislador": no es una regla constitucional. Así, el Cuerpo Legislativo "puede dictar leyes retroactivas". Establece asimismo que: "la regla de que las leyes no tienen efecto retroactivo se dirige al Juez y no al legislador". Se trata de un precepto trazado al Juez para la aplicación de la ley; su objetivo es la interpretación de las leyes y no su confección.

La doctrina establece que el legislador debe usar el derecho que tiene de dictar leyes retroactivas con extrema reserva, por causas mayores de interés público y con todos los miramientos que impone la equidad. Asimismo, Lesage dice que nada impide al legislador derogar el principio de no retroactividad de las leyes. Pero no debe hacerlo sino en forma excepcional, cuando no existen otros medios para remediar graves dificultades.

En la doctrina nacional, Guillot basándose en el artículo 10 establece que la regla de la no retroactividad es una ley, y como tal puede ser derogada expresa o tácitamente.

⁸⁰ Ver Marcade, La Ley T. 52 (oct. nov. dic./48), ver opiniones de Gabba y Sal Vat citadas en Supervielle (*La interpretación auténtica*)

⁸¹ El Código Napoleón en su art. 2o. expresa: "La ley no tiene efecto retroactivo, ella estatuye sólo para el futuro". Ver sobre el origen de este artículo: Roubier P., (1929)

Ahora bien, para saber cuál es el sentido de la nueva ley cuando no ha derogado expresamente a la antigua, hay que recurrir a las reglas de interpretación para cuya solución es menester recurrir a las normas dictadas en los arts. 17 y siguientes del Código Civil. En tales casos, la intención o espíritu retroactivo de una ley puede ser revelado por ejemplo por los antecedentes parlamentarios o por el contexto de la ley u otros medios interpretativos tomados en forma aislada o conjunta.

No obstante lo antes mencionado sobre la no retroactividad de las leyes, dentro de las excepciones pueden ubicarse justamente a las leyes interpretativas. En efecto, al establecer el artículo 13 del Código Civil que la interpretación auténtica tendrá efecto desde la fecha de la ley interpretada, le otorga a dicha interpretación un evidente efecto hacia el pasado.

3. Leyes interpretativas y leyes retroactivas.

El alcance y las consecuencias de la retroactividad son diferentes en uno y otro caso. Cuando se habla en doctrina de hecho cumplido frente a una nueva ley (*factum praeteritum*), debe distinguirse según que, no ofreciendo dudas en su aplicación la ley anterior, se dicta una ley nueva derogatoria, o que, ofreciendo dudas la ley anterior se dicte una ley interpretativa.

O sea, en el caso de la ley puramente retroactiva (innovativa o derogatoria) se afecta un hecho cumplido en forma regular. Asimismo la retroactividad en estos casos puede ser ilimitada (depende del alcance que le dé el legislador), esto es puede afectar aún la cosa juzgada.

En el caso de la retroactividad de las leyes interpretativas, el hecho cumplido en función de una interpretación divergente deviene irregular y debe ser modificado. Asimismo, la retroactividad en estos casos es limitada ya que no puede alterar los casos concluidos por sentencia ejecutoriada, laudo arbitral o transacción.

En un caso el legislador ha buscado modificar el régimen jurídico anterior; en el otro caso, ha buscado simplemente aclarar dicho régimen. La diferente finalidad ha determinado un diferente alcance de la retroactividad en uno y otro caso. Obviamente el problema se plantea frente a las leyes interpretativas por determinación de la ley pero que por su naturaleza no lo son. La etiqueta de "interpretativa" colocada a una ley que por su naturaleza no lo es basta sin embargo para conferirle efecto retroactivo, ya que ese rótulo es indicativo de la voluntad del legislador a ese respecto. O sea, estaríamos en tal caso frente a una ley innovativa con efecto retroactivo.

En esta línea de pensamiento, aunque se admita la posibilidad de que el Juez descarte el carácter interpretativo de una norma, (lo que a nuestro criterio puede hacer) no por ello podrá descartar también su carácter retroactivo.

3.5.4.2. Ley Interpretativa-Jurisprudencia-⁸²

La Jurisprudencia compartiendo muchos de los conceptos antes que alega la Doctrina, agrega:

⁸² CASO 10.828, Tomo 95, Año 1987, Suprema Corte de Justicia; CASO 8.415, Tomo 73, Año 1975, Tribunal de Apelaciones del Trabajo; CASO 10.997, Tomo 96, Año 1988, Suprema Corte de Justicia; CASO 11.812, Tomo 103, Año 1991, Suprema Corte de Justicia; CASO 12.771, Tomo 110, Año 1995, Tribunal de Apelaciones en lo Civil del 6to. Turno; CASO 14.842, Tomo 129, Año 2004; CASO 15.200, Tomo 133, Año 2006; CASO 15.239, Tomo 133, Año 2006, Suprema Corte de Justicia.

Supervielle, B. (1959)⁸³ sostiene que, para disipar dudas en cuanto a si se está o no ante una ley interpretativa, se puede recurrir a lo que se denominaba "occasio legis" que se manifiesta por la existencia de una jurisprudencia contradictoria, de opiniones encontradas en doctrina o, finalmente, de prácticas diferentes. También se puede buscar razón política, de justicia o de equidad que justifique el dictado de una ley interpretativa. Se menciona por último que pueden consultarse asimismo los antecedentes parlamentarios.

Lo que revela su carácter interpretativo es su contenido. Múltiples pueden ser las formas como se exterioriza ese contenido, requiriéndose únicamente que constituya con la ley interpretada una unidad conceptual. Toda ley requiere, como es obvio, una interpretación armónica de la totalidad de su texto.

Debe priorizarse el espíritu de la ley por encima de los términos empleados, o sea que entre la forma continente y la sustancia contenido de la norma, ha de preferirse a esta última cuando ella surja en forma indubitable de todo su contexto.

Ahora bien, puede no surgir clara la voluntad del legislador en cuanto a si está interpretando una ley anterior o está dictando una nueva ley modificativa de la anterior. Si la voluntad no resulta clara, entonces, procede que el intérprete entre a desentrañar el sentido de la ley a fin de determinar si se trata o no de una ley interpretativa, siendo aplicable los criterios que con carácter general rigen cuando el sentido de una ley no es claro (art. 17 C.C.).

⁸³ Supervielle, B. (1959), *El alcance de la ley interpretativa* en, Tomos XLI/ XLII, Revista de Derecho Público y Privado,

3.5.5. Nuestra opinión respecto al art. 11 de la Ley 18.341

3.5.5.1 Carácter Interpretativo

En primer lugar habiendo desarrollado en nuestro trabajo el concepto de “ley interpretativa”, dado tanto por la Doctrina como por la Jurisprudencia, y remitiéndonos a los presupuestos establecidos por Supervielle, las dos características principales que debe tener una ley o artículo interpretativo son:

1. que exista incertidumbre en la interpretación de una norma legal.
2. que se deberá sancionar una ley con la finalidad de establecer la interpretación de una norma legal.

Llegamos entonces a la conclusión de que un artículo o ley que reviste el carácter de interpretativo, implicaría aclarar el sentido de la ley original, interpretando el espíritu del legislador. Asimismo, la nueva redacción debería poder ser considerada parte de la ley interpretada.

Creemos que en este caso en particular, de la manera en que fue redactado el artículo, el legislador pretendió revestirlo de un carácter interpretativo para que las disposiciones incluidas en el mismo, que agregan elementos a la redacción original de la ley, tengan vigencia a partir de la fecha de publicación de la ley interpretada. Decir con franqueza que una ley o artículo adopta carácter retroactivo significaría un golpe a la seguridad jurídica.

Entendemos que la ley primigenia no fue clara al transmitir su pretensión ya que al realizar una lectura literal de la misma, surge que la condición de la contraparte incluida en el principio general aplica a renta neta y no a renta bruta. Por lo tanto en este sentido, trasladar la condición de la contraparte a los costos constituye una novedad que no surge de la lectura de la ley original. Es decir, que de acuerdo a lo que Supervielle define como desviaciones de una ley interpretativa, se estaría dictando una ley o artículo al que se califica como interpretativo, sin que realmente lo sea, con el solo fin de conferirle carácter retroactivo. Por tanto estaríamos frente a un artículo que por el contenido, su vigencia sería de aplicación para el futuro.

El artículo en cuestión, como venimos mencionando ha sido revestido de carácter interpretativo por parte del legislador. En este entendido es menester tener presente los dichos de Marcade respecto a la interpretación de las leyes, los que compartimos diciendo que la Doctrina es quien tiene mayor propiedad para interpretarlas, ya que se encuentra embestida de una capacidad científica que prevalece sobre el legislador y la Jurisprudencia. Adicionalmente, emana de éstos un acto de autoridad que no debiera confundirse con el acto de interpretar.

Es oportuno mencionar que al otorgarle carácter interpretativo al artículo 11, el legislador logró solucionar el problema vigente desde el 1° de julio de 2007 hasta la promulgación de dicha Ley 18.341.

3.5.5.2. Incidencia del artículo 11 de la Ley 18.341 sobre el literal B) del artículo 16 de la Ley 18.083.

En primer lugar, podríamos decir que como ha de observarse dada la disposición geográfica del mencionado agregado al artículo 16 de la Ley 18.083, el mismo incidiría

exclusivamente sobre el inciso A). Sin embargo, de acuerdo a los pronunciamientos que ha tenido la AT al respecto, tal agregado se aplica sobre ambos literales.

A continuación ejemplificaremos tal situación:

Supongamos una Sociedad Anónima contribuyente de IRAE con todas sus rentas comprendidas y no exoneradas, que desarrolla su actividad comercial (que no es la compra y venta de inmuebles) en un inmueble adquirido a un Club Deportivo (considérese éste incluido en el artículo 1° del Título 3 del Texto Ordenado de 1996) el 2 de julio de 2007.

Este inmueble, en lugar de quedar bajo su propiedad y así poder deducir su amortización en el transcurrir de su vida útil, lo vende en agosto de 2010.

Si intentamos exponer esta situación antes y después de la sanción de la Ley 18.341, arribamos a los siguientes comentarios:

1. Antes de la sanción de la Ley 18.341

En esta instancia, de acuerdo a la redacción de la ley primigenia, 18.083, y a nuestra opinión, el principio general era de aplicación exclusivamente para los gastos en sede de renta neta. Es decir, el costo quedaba excluido de la aplicación del mencionado principio.

En este entendido, y remitiéndonos al ejemplo, la sociedad de referencia para determinar la renta bruta, podrá deducir del precio de venta del inmueble el costo del mismo, a pesar de que cumpliendo con tres de las condiciones con las que se debe

cumplir de acuerdo al principio general, no cumpla con la novedosa condición de la contraparte. Como ya dijimos tal situación se desprende de la propia normativa, al no existir reglamentación alguna que impida la referida deducción de manera expresa.

2. Después de la sanción de la Ley 18.341

Con el agregado al litera A) del artículo 16 de la Ley 18.083, queda de manifiesto que los costos incluidos en éste literal, es decir el costo asociado al “...*producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el e artículo 2 de este título que se vieron devengadas en el transcurso del ejercicio...*”, deberán cumplir con el principio general originalmente requerido para los gastos.

Por consiguiente, dada la exposición geográfica de este agregado, y analizando lo dispuesto en el literal B) del mismo artículo 16, entendemos que los costos asociados a “*todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico, vinculado a las operaciones a las que refiere el literal anterior...*”, no estarían condicionadas por lo establecido en el artículo 11 de la Ley 18.341.

Remitiéndonos al ejemplo planteado, podemos decir que el ingreso por la venta del inmueble constituye otro tipo de incremento patrimonial dado que si bien está vinculado, no surge de la operativa habitual de la empresa. Por tal motivo, creemos que el costo de adquisición del inmueble al Club Deportivo, sería deducible pues está asociado a las rentas definidas en el literal B) del artículo 16 de la Ley 18.083, y por consiguiente no sujeto a la condición de la regla candado.

Analizada esta situación, concluimos que, independientemente del momento en que ocurra la transacción, en ningún caso el costo del inmueble adquirido al Club Deportivo, deberá estar condicionado a la regla candado.

Empero, es sabido que ante la mencionada situación, en los hechos la AT aplica el agregado al artículo 16, a ambos literales. Lo que determina la no deducción del costo de adquisición del inmueble al Club Deportivo, por no encontrarse éste gravado por alguna imposición a la renta.

Distinto sería el caso, si en nuestro ejemplo, el inmueble hubiera sido adquirido con anterioridad a la vigencia de la Ley 18.083. Tal situación estaría resuelta a partir del Decreto 544/008 del 10 de noviembre de 2008, el que agrega el numeral 21 al artículo 42 del Decreto 150/007 permitiendo deducir “El valor fiscal de los bienes adquiridos antes del 1° de julio de 2007”.

Cabe mencionar que llegamos a dichas conclusiones, pues no nos encontramos ante un cambio de destino de bienes de acuerdo a lo establecido en el art. 79 del Dto. 150/007.

En el caso de que, en nuestro ejemplo, se tratara de un cambio de destino de bienes, la situación quedaría incluida en lo dispuesto por el literal A) del artículo 16 del Título 4, atendiendo al agregado realizado por el artículo 11 de la Ley 18.341, y por consiguiente la deducción del costo del inmueble quedaría condicionada al principio general.

3.6. EXCEPCIONES AL RÉGIMEN GENERAL DE DEDUCCIÓN DE GASTOS Y ESTIMACIÓN FICTA DE LA RENTA

Dada la redacción de la normativa, y sus implicancias restrictivas y prohibitivas para la determinación de la renta neta fiscal, se presentarían algunas situaciones en las cuales si se aplicara la ley en forma literal, arrojaría un impuesto poco razonable y desproporcionado.

Es así que, en busca de salvar las asimetrías presentadas, se contemplan en la propia norma algunas situaciones en forma expresa a través de una lista de excepciones. Éstas se manifiestan mediante la redacción de los artículos 21 y 22 del Título 4 del T.O. 1996, y la reglamentación dada por los artículos 42 y 42 bis del Decreto 150/007, así como también por los variados regímenes fictos para la determinación de la renta neta fiscal, dictados por la AT.

Los mencionados artículos junto a las resoluciones que expondremos a continuación, que determinan sistemas de estimación ficta para giros específicos, constituyen la solución adoptada por la Administración para salvar aquellas situaciones que dado el alcance restrictivo de las “regla candado” y la “regla de la proporción”, no quedaban enmarcadas en las mencionadas disposiciones.

El artículo 42, establece una lista de gastos y costos cuya deducción es admitida en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas y siempre que se cuente con documentación fehaciente.

El Poder Ejecutivo en uso de las facultades que le otorga el literal M) del artículo 22 del Título 4 en su nueva redacción, dictó sucesivos decretos que entre otras medidas,

establecen nuevas excepciones al principio general de deducción de gastos en el IRAE las cuales fueron incluidas en el mencionado artículo 42.

Ejemplo de lo expuesto, es el caso de los arrendamientos enunciado en el numeral 8, aquellos gastos que constituyan rentas exentas para la contraparte, el porcentaje deducible será igualmente del 48%; nótese que de esta manera se equipara el tratamiento aplicable a los gastos por arrendamientos incurridos con personas físicas contribuyentes del IRPF, exentas o no.

A continuación, mencionaremos algunos de los agregados que se realizaron al artículo 42 a través de sucesivos decretos y que a nuestro juicio se destacan:

❖ Decreto 496/007, del 17 de diciembre de 2007

- Gastos de capacitación del personal – Numeral 16.

En lo que respecta a gastos de capacitación se da una situación especial dado que la contraparte prestadora del servicio, en virtud del art. 69° de la Constitución, se encuentra exonerada de todo tipo de impuestos. Esto a priori significaría que, por no cumplir con la condición de la contraparte, no se podría deducir el gasto.

El referido gasto puede visualizarse desde dos perspectivas cuando la empresa decide asumir el costo de un curso del trabajador dependiente:

1. Remuneración: cuando no tiene rendición o no tiene relación con la tarea desarrollada
2. Gasto propio de la empresa: cuando tiene rendición y existe nexo con la tarea que realiza el empleado en la empresa

Si nos encontramos ante un gasto que se considera una partida remuneratoria, entonces la contraparte va a ser el trabajador, y para poder deducir dicho concepto deberán realizarse los aportes a la seguridad social y tributar el IRPF que corresponda.

Si por el contrario se trata de un gasto de la empresa, la contraparte sería una institución pública o privada de enseñanza que no tributa IRAE por estar comprendida en la exoneración del artículo 69 de la Constitución. Por ende en principio, por lo que expusimos en los párrafos anteriores, dado que la contraparte no estaría sujeta a ninguna imposición a las ganancias podríamos inferir que el gasto no sería deducible, salvo que existiera alguna excepción.

Por lo tanto, el numeral 16 salva esta situación, los gastos de capacitación son 100% deducibles, salvo aquellos ajenos a la actividad desarrollada por el trabajador y las maestrías y similares abonadas a dueños, socios o directores.

❖ Decreto 544/008, del 10 de noviembre de 2008

- Bienes adquiridos antes de la Reforma – Numeral 21.

Como se encontraba definido en la normativa hasta la publicación de este decreto, podían darse situaciones en las que no se admitiera deducir gastos o costos de ventas por bienes adquiridos antes del 1° de julio de 2007, que se enajenaran en el escenario regido por el IRAE. De permanecer esta situación habría llevado a que muchos negocios se convirtieran en no rentables.

La normativa ya había previsto una excepción (numeral 21 del artículo 42 del Decreto 150/007) para la deducción del valor fiscal de inmuebles destinados a integrar el costo

de ventas de las empresas constructoras, que se hubieran adquirido antes del 1° de julio de 2007.

Ahora, el mencionado decreto contempla las restantes situaciones y adopta la solución, en su artículo 1°, de sustituir el numeral 21 referido, de manera de admitir la deducción de los gastos (o costos) correspondientes al valor fiscal de todos los bienes adquiridos antes de dicha fecha, siempre que sean necesarios y se encuentren bien documentados, sin más condiciones.

- Costo de moneda extranjera y metales preciosos – Numeral 23.

Otra situación que fue acertadamente contemplada por esta norma, es la excepción que se agrega al artículo 42 referido a través del numeral 23, permitiendo la deducción del costo de adquisición de monedas (locales y extranjeras) y metales preciosos (amonedados o en lingotes), siempre que estén destinados a la reventa.

Las adquisiciones de estos bienes que se realizaran a personas físicas o a entidades que no computaran el ingreso para una imposición a la renta, no podían ser deducidas.

Esta situación habría implicado un gran perjuicio para determinadas empresas cuyo giro principal consistía precisamente en la intermediación en la compra-venta de estos bienes, tales como las casas de cambio.

❖ Decreto 331/009, del 20 de julio de 2009.

- La indemnización por despido - Numeral 13-

Como ya mencionamos, se considerará que esta partida constituye un gasto necesario y por tanto se podrá íntegramente atendiendo a las razones ya expuestas.

- El costo de los pasajes adquiridos a las compañías comprendidas en el artículo 52 del Título 4. - Numeral 33 –

En este caso, se podría interpretar que el Poder Ejecutivo pretendió referirse solamente a las compañías del literal A) del artículo 52 (compañías de navegación marítima o aérea), a pesar de no establecerlo en forma expresa.

De interpretarse literalmente la redacción de este numeral, se podría pensar que sería admisible deducir como gasto, el costo de los pasajes adquiridos por ejemplo a pequeñas empresas o a empresas no residentes, dado que las mismas también se encuentran incluidas en el citado artículo 52. Pero en el entendido de que es menester al interpretar una norma atender la intención del legislador, podemos decir que al referirse a “compañías”, las mismas son las mencionadas exclusivamente en el literal A), por lo que pensar que este término podría incluir a los contribuyentes enmarcadas en el literal E) o a empresas no residentes, no se condice con el criterio lógico a utilizar al analizar una norma.

Tal como opina el Cr. Pérez Pérez⁸⁴, los sucesivos agregados incluidos en el mencionado artículo 42 del Decreto 150/007 demuestran que se invirtió la regla que debe seguir la normativa de un tributo; es decir disponer reglas generales para regular situaciones particulares, y en todo caso disponer limitaciones o prohibiciones referidas a casos particulares. Aspecto éste que no se tuvo en cuenta a la hora de redactar el mencionado artículo, pues introdujo conceptos que no quedando enmarcados en el principio general se debieron incluir específicamente para intentar determinar de una manera más cierta la renta neta gravada.

⁸⁴ Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*. Jornadas Tributarias. DGI.

Los regímenes de estimación ficta ya mencionados, la normativa los prevé en su artículo 47 del Título 4, reglamentado por el artículo 64 del Decreto 150/007 para la determinación de la renta.

Notamos, que el artículo 47 conserva, en gran medida, la redacción dada por el artículo 345 de la Ley 14.252 del 14 de agosto de 1974. A tal respecto, el Cr. Rosetto, J. (1976)⁸⁵ realizó los siguientes comentarios: “la norma delega en la reglamentación el establecer los procedimientos para determinar las rentas de fuente uruguaya cuando ellas no pueden establecerse con exactitud por alguno de los siguientes motivos: i) por la naturaleza de la explotación; ii) por las modalidades de la organización; iii) por otro motivo justificado. De la lectura de esta enunciación debe concluirse que los motivos que pueden justificar recurrir a un procedimiento ficto para determinar la cuantía de las rentas de fuente uruguaya, son tanto aquellos de tipo genérico (la naturaleza de la explotación es un ejemplo) como los específicos inherentes exclusivamente a un determinado contribuyente (como pueden serlo las modalidades de su organización). La referencia que en definitiva se hace a otro motivo justificado debe ser entendida como “cualquier otro motivo justificado” y podría hacer aparecer como superflua la mención concreta de las dos primeras causales; nosotros no lo creemos así, puesto que la ejemplificación contribuye a precisar los casos comprendidos, a delimitar los alcances de la norma y a orientar su interpretación. Es evidente que el motivo para recurrir a la estimación ficta deberá ser siempre justificado, o sea, que ella no podrá ser utilizada en forma arbitraria e indiscriminada, ni con sentido sancionatorio”.

⁸⁵Rosetto, J., (1976), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Parte III, Montevideo, Ed. Rosgal.

En uso de las facultad a que se refiere el inciso primero del artículo 47 del Título 4 la Administración dictó con fecha 8 de agosto de 2008 la Resolución N° 1.222/008, con fecha 12 de diciembre de 2008 la Resolución N° 2.027/008 y con fecha 29 de diciembre de 2008 la Resolución N° 2.098/008 que resumiremos a continuación:

❖ Resolución N° 1.222/008

Es de aplicación para aquellas empresas cuya actividad habitual consiste en la compraventa de vehículos automotores y presentan dificultades para la determinación de la renta cuando enajenan vehículos usados que fueron adquiridos a no contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

Se establecieron los siguientes porcentajes sobre el precio de venta para la determinación de la renta neta:

- 10% (diez por ciento) para los vehículos de las enajenaciones comprendidas en el párrafo anterior.
- 12,5% (doce con cincuenta por ciento) cuando se trate de vehículos de dos ruedas

❖ Resolución N° 2.027/008

Es de aplicación para aquellas empresas cuya actividad habitual consiste en la compra venta de artículos usados (alhajas, antigüedades, electrodomésticos, ropa, muebles, obras de arte, libros, etc.), adquiridos previamente a quienes no fueran sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y presentan dificultades para la determinación de la renta neta gravada por dicho tributo.

La administración restringió la presente resolución a la enajenación de bienes que integren el activo circulante

Estableciéndose el 5% (cinco por ciento) del total de las ventas netas para la determinación de la renta neta de las enajenaciones comprendidas en el numeral anterior.

Asimismo, a través de la Consulta 5.176 quedan comprendidas en esta Resolución, aquellas empresas cuya actividad consiste en comprar alhajas usadas a personas físicas no contribuyentes del IRAE, fundir el oro incluido en las mismas, y luego vender los lingotes resultantes.

❖ Resolución N° 2.098/008

Es de aplicación para aquellas empresas cuya actividad habitual consista en la compra de papel, cartón, vidrio, plástico, metales y similares realizada a hurgadores no sujetos pasivos Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y presentan dificultades para la determinación de la renta neta gravada por dicho tributo.

Estableciéndose en el 5 % (cinco por ciento) del total de las ventas netas, la renta neta de las enajenaciones comprendidas en el numeral anterior.

En el caso que fuera necesario discriminar las rentas y costos incluidos en el régimen de la presente Resolución, y los comprendidos en el régimen general de liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, los montos correspondientes a cada uno de los referidos regímenes se determinarán aplicándoles el coeficiente que surja de considerar el total de las compras realizadas en las condiciones del numeral 1°), en el total de compras del ejercicio.

El monto de los gastos indirectos no financieros asociados a la obtención de rentas incluidas en el régimen de la presente Resolución, se obtendrá a partir del coeficiente establecido en el numeral anterior.

Se podría decir entonces que la causa de muchos de estos agregados incluidos en el artículo 42 del Decreto 150/007 y de las resoluciones mencionadas dictadas por la AT, han sido originadas en Consultas a la misma y por tanto, en virtud de atender la inquietud planteada por los contribuyentes, ante la imposibilidad de deducir un costo o un gasto total o parcialmente porque su contraparte no contribuye a un impuesto a la renta.

3.7. DEDUCCIONES INCREMENTADAS

Con el objetivo de estimular la inversión productiva y el empleo⁸⁶, nuestra legislación ha incluido el concepto de deducciones incrementadas para determinar la renta neta objeto de imposición. En este sentido, es sabido que en el IRIC y en el IRA ya existían estos conceptos.

Por su parte la Reforma Tributaria introduce nuevos gastos a deducirse por una cuantía mayor a las erogaciones efectivamente realizadas por los contribuyentes del impuesto, manteniendo algunos de los ya existentes en los impuestos precedentes.

Tal beneficio, consiste en computar por una vez y media el monto real devengado en determinados gastos, los que, básicamente se dividen en tres áreas fundamentales: gastos destinados al personal – capacitación, mejora en las condiciones de trabajo, promoción del empleo-, investigación y desarrollo científico y tecnológico, y honorarios

⁸⁶ Exposición de motivos de la Ley N° 18.083, texto enviado por el Poder Ejecutivo al Parlamento.

en áreas prioritarias y compras de semillas etiquetadas. Posteriormente, se extendió éste beneficio a los gastos incurridos en materia de genética animal, y a los servicios de software prestados por contribuyentes de IRAE.

En un principio no estaba definido de manera explícita si estos gastos estaban sujetos a la condición de que la contraparte estuviera gravada por algún impuesto a la renta o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

En esta línea, el agregado dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 18.341 al literal A) del artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 dispone expresamente que los artículos 21 y 23 prevalecen sobre los artículos 19 y 20 del Título 4 del T.O. 1996, con lo cual hay que interpretar que los gastos y costos incluidos en aquellos no deben verificar la regla que impone la tributación por impuesto a la renta de la contraparte.

3.8. DEDUCCIONES NO ADMITIDAS Y GASTOS INDIRECTOS

Habiendo mencionado hasta ahora los gastos que de un modo u otro la normativa permite deducir, cabe destacar que tanto para las deducciones no admitida como para la deducción de gastos indirectos, la nueva normativa en su artículo 24 y 25 del Título 4, respectivamente, no se aparta de lo ya establecido en sede de IRIC.

CAPÍTULO 4

IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E

IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

4.1 INTRODUCCIÓN

Con la nueva implementación del IRPF y el IRNR, se origina un fuerte cambio en la estructura tributaria, en tanto abarca a todas las rentas de fuente uruguaya, cualquiera sea su naturaleza, alcanzando un importante conjunto de ingresos que no tributaban anteriormente.

Desde el punto de vista estructural, el IRPF establecerá un tratamiento diferencial para las rentas de capital y las rentas del trabajo, lo que se define como un sistema de imposición dual. De este modo se distinguen dos categorías:

❖ CATEGORÍA I: Rentas de Capital, Incrementos Patrimoniales y Rentas Imputadas.

❖ CATEGORÍA II: Rentas del Trabajo.

Las rentas de la Categoría I, las que a su vez se distinguen en rendimientos e incrementos patrimoniales mobiliarios e inmobiliarios, se gravan con una única tasa proporcional, similar a la tasa marginal inferior que grava las rentas del trabajo. A su vez las rentas del trabajo, tanto las generadas dentro de la relación dependencia como fuera de ella, se gravan con tasas progresivas, cuya tasa superior es equivalente a la tasa que grava a las rentas empresariales.

Un impuesto proporcional es aquel que mantiene la misma alícuota ante cualquier monto imponible. En cambio, un impuesto progresivo es aquel donde la ley prevé distintos tramos o franjas y en cada una de ellas una alícuota distinta.

Como veremos en el análisis de cada una de las Categorías, lo que mayormente se destaca es que a pesar de denominarse Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, las alícuotas se aplican sobre montos que no contemplan todos aquellos gastos necesarios para obtener y conservar la fuente de la renta.

El IRNR se estructura estableciendo que las rentas computables se clasificarán en:

- A)** Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.

- B)** Rendimientos del trabajo.

- C)** Rendimientos del capital.

- D)** Incrementos patrimoniales.

El desarrollo de este trabajo se organiza de la siguiente forma: en primer lugar, plantaremos los distintos sistemas de imposición a la renta, luego los antecedentes en el Uruguay, en donde veremos algunas nociones sobre el Principio de Igualdad y la capacidad contributiva (por arriba de todo). Finalmente, realizaremos un análisis, en base a la estructura dada por el IRPF, mencionando cuando corresponda las principales diferencias identificadas respecto al IRNR, para abordar así el estudio de los gastos y deducciones admitidas.

4.2. MODELOS DE IMPOSICIÓN A LA RENTA

En base a los trabajos de Barreix A. y Roca J. (2007)⁸⁷, Forte, J. et. al (2006)⁸⁸ y Shaw J. L. (1988)⁸⁹ presentamos a continuación los distintos modelos de imposición a la renta.

Como es sabido, históricamente conviven una variada gama de modelos de imposición a la renta en sus tres componentes: personal, empresarial e internacional. Respecto al primero Barreix A. y Roca J. (2005)⁹⁰, dos grandes clasificaciones: cedular y global. Dentro del impuesto global, reconocen tres sub-tipos: sintético tradicional (Haig, 1921-Simons, 1933), *flat* (Hall y Rabushka, 1995) y dual. Éste último lo distinguen entre el impuesto dual de los países nórdicos (Grosskopf, 1990) y el dual a la uruguaya (Barreix y Roca, 2003).

4.2.1. El sistema inglés – Cedular con imposición real –

Se trata de un sistema que surge a principios del siglo XIX, con impuestos cedulares de carácter real, con distintas características por cada categoría de renta según su naturaleza o las distintas fuentes de las mismas, (inmobiliaria, mobiliaria, personal, etc.).

⁸⁷Barreix A. y Roca J, (2007), *Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya*, Revista de la Cepal 92.

⁸⁸Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

⁸⁹Shaw J. (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio*.

⁹⁰Barreix A. y Roca J., (2005), *Propuestas para la Reforma Tributaria de Uruguay*.

Se define como imposición de carácter real puesto que toma en cuenta manifestaciones objetivas de la renta, lo que surge de cada cédula en forma independiente, imposibilitando la compensación de saldos positivos y negativos, no relacionándolas con la situación personal del contribuyente.

Para su liquidación en general se toman tasas proporcionales (adecuadas a cada tipo de cédula) no estableciéndose mínimos no imponibles ni deducciones por carga de familia.

4.2.2. El sistema alemán – Unitario o global con imposición personal –

Desde una perspectiva opuesta al sistema descrito en el literal anterior, este sistema surge a fines del siglo XIX, con impuestos de tipo unitario o global de carácter personal, tomando en cuenta todas las rentas de la persona en su conjunto, compensando los resultados positivos y negativos de las distintas categorías. De este modo se entiende que toma en cuenta la capacidad contributiva total del contribuyente.

En general se utilizan para su liquidación tasas progresivas para el conjunto de las rentas, no distinguiendo por categoría, estableciéndose mínimos no imponibles y deducciones por carga de familia.

Sin embargo, a través del tiempo se han ido adaptando y complementando, así como también han coexistido ambas modalidades en forma simultánea con sistemas mixtos.

De acuerdo a Barreix A. y Roca J. (2005)⁹¹, la clasificación “global” de los modelos de imposición a la renta personal se puede discriminar en:

⁹¹Barreix A. y Roca J., (2005), *Propuestas para la Reforma Tributaria de Uruguay*.

4.2.3. El impuesto dual de los países nórdicos

Como antecedente inmediato al surgimiento del sistema dual a la uruguaya, entre los años 1987 y 1993 los países nórdicos formalizaron el impuesto dual a la renta.

Básicamente, este impuesto grava separadamente las rentas del trabajo —a tasas progresivas— y las rentas del capital —a una tasa proporcional—, sean ellas empresariales o pasivas.

En este sentido y de acuerdo a lo expuesto por Forte, J. et. al (2006)⁹² con este tipo de imposición, se tiende a otorgar un tratamiento beneficioso para las rentas de capital, dándoles un tratamiento igual a todas las rentas de este tipo, ya sea que se obtengan por una persona física o jurídica, lo que ha sido contrario a la tendencia que ha predominado en forma clásica, en cuanto a otorgar un tratamiento preferencial a las rentas del trabajo.

Asimismo, Barreix, A. y Roca, J., (2005) agregan que el impuesto dual nórdico “ancla” la tasa que grava las rentas empresariales y las rentas de capital, que a su vez es la tasa menor del impuesto a las rentas del trabajo, las que son gravadas de manera progresiva. Con este diseño no hay oportunidades de arbitraje, ni abusando de rentas del capital en la obtención de rentas empresariales (ambas gravadas a la misma tasa), ni disfrazando rentas empresariales de rentas del trabajo (asignándose un salario en lugar de cobrar dividendos).

No obstante, las personas físicas que obtienen ingresos mixtos —trabajan por cuenta propia— tienen un fuerte incentivo para disfrazar sus rentas del trabajo de rentas

⁹²Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

empresariales. Muchos expertos consideran que este es el talón de Aquiles del sistema dual nórdico.

4.2.4. El impuesto dual a la uruguaya

Barreix A. y Roca J. (2007)⁹³ continúan diciendo que el nuevo impuesto a la renta dual a la uruguaya toma del sistema dual nórdico la idea central de gravar separadamente las rentas del trabajo, con tasas progresivas, y las rentas del capital, con tasas proporcionales. Es decir, establece una tasa impositiva menor para los rendimientos del capital (intereses, dividendos y utilidades, alquileres, ganancias de capital), igual a la tasa marginal inferior que grava las rentas del trabajo. Sin embargo, el debate político en Uruguay llevó a determinar que la tasa única liberatoria sobre las rentas del capital sería de 12% y que, por lo tanto, no sería igual a la tasa marginal menor sobre las rentas del trabajo, de 10%. Esta tasa constituye el “ancla” del sistema, la tasa mínima a la cual se comienza a gravar las rentas del trabajo. A su vez, la tasa marginal máxima que grava las rentas del trabajo es igual a la tasa que grava las rentas (netas) empresariales, de 25%.

El impuesto dual a la uruguaya, por lo tanto, limita la posibilidad de arbitraje que ofrece el sistema dual de los nórdicos, al punto de dejar libre la opción de acogerse al impuesto a la renta empresarial o al impuesto a la renta de las personas físicas, en el caso de las personas físicas que presten servicios profesionales u obtengan rentas de tipo empresarial. El sistema está ideado de modo que, por ejemplo, un contribuyente autónomo pueda optar entre tributar como empresa, pagando una tasa nominal de 25% sobre su renta neta (deduciría todos los gastos admitidos a las empresas) o bien tributar

⁹³Barreix A. y Roca J, (2007), *Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya*, Revista de la Cepal 92.

como persona física y pagar lo correspondiente a los tramos de rentas del trabajo, cuya tasa marginal superior es también de 25%; en este último caso no puede descontar los gastos que corresponden a la actividad empresarial, sino solo los personales (aportes a la seguridad social, a la salud de sus hijos y un porcentaje fijo por gastos, de 30%). Si el contribuyente autónomo por ejemplo, contrata profesionales y tiene una gran infraestructura seguramente tributará como empresa para deducir los gastos. De lo contrario, quizás lo favorezca tributar como persona física, ya que en su actividad seguramente predomina el factor trabajo (y el sistema no persigue castigarlo haciéndolo tributar como si su actividad fuese predominantemente empresarial). Esto no es arbitraje; para que exista arbitraje, tiene que haber una estrategia dominante por la cual el contribuyente siempre gana disfrazándose. Por otra parte, el posible arbitraje entre rentas empresariales y rentas brutas de capital se resuelve con las reglas habituales de la tributación sobre la renta de las empresas. La solución por la que optó la reforma para evitar el arbitraje, por ejemplo en el caso de los intereses —gravados al 12%— deducidos para la determinación de la renta empresarial —gravada al 25%— es exigir que la deducción se ajuste a la proporción entre la tasa a la que se grava el capital mediante retención liberatoria y la tasa para la renta empresarial (o sea, 12/25).

Finalmente, el sistema dual a la uruguaya toma del impuesto de tasa uniforme la característica de fijar un mínimo no imponible, previendo dejar fuera del impuesto a un alto porcentaje de la población y la de permitir solo un limitado número de deducciones, facilitando así su administración y evitando la erosión de la base imponible.

4.3. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO PERSONAL A LA RENTA EN EL URUGUAY

Antes de describir brevemente la estructura del IRPF e IRNR, haremos referencia a los conceptos, en tal sentido, expuestos por el Shaw, J. L., (1988).⁹⁴ “En nuestro país desde el año 1961 hasta el 1974 rigió un impuesto a la renta personal y progresivo en cabeza de las Personas Físicas que se llamaba Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y era básicamente un impuesto de carácter global, si bien dividía las rentas en distintas categorías dándoles un tratamiento diferente en cada una de ellas. Se computarán también las rentas de fuente extranjera obtenidas por ciudadanos uruguayos domiciliados en el país, ya que la ley estableció una excepción al principio de la fuente. Pero en definitiva los resultados de cada una de esas categorías se unificaban en una renta total donde se compensaban eventuales resultados positivos y negativos de aquellas; sobre ellas se aplicaban deducciones (mínimo no imponible personal o por núcleo familiar y deducciones por carga de familia), y después se empezaban a aplicar las alícuotas progresivas del impuesto.

Las mencionadas categorías establecidas por la ley para clasificar las rentas eran: i) Inmobiliaria, ii) Mobiliaria, iii) Industria y Comercio, iv) Agropecuaria, v) Personal, y vi) Profesional.

El Decreto-Ley N° 14.252 derogó el IRPF del año 1961, y creó el IRIC, y el denominado IRIC Instantáneo, con hechos generadores diferentes del IRIC anual o periódico, pero encastrados en el mismo impuesto, que gravaban ciertas rentas de capital, tales como las regalías y los dividendos, y ciertas rentas de trabajo, como los

⁹⁴ Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, Primera Edición, FCU.

honorarios de asistencia técnica, cuando sus beneficiarios eran personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior.

El IRIC Instantáneo tuvo sucesivas modificaciones. Finalmente la Ley N° 17.453 en el año 2002 fue la encargada de darle al mismo la redacción que rigió hasta su derogación por la Ley N° 18.083, introduciendo las siguientes modificaciones: a) ampliación del concepto de regalías gravadas, con la inclusión de las rentas derivadas del arrendamiento, uso y cesión de uso de equipos industriales, comerciales y científicos, y de las rentas derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso y enajenación de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; b) ampliación del concepto de servicios técnicos abarcando no sólo los técnicos propiamente dichos sino también los prestadores en los ámbitos de la gestión, administración o asesoramiento de todo tipo; c) inclusión como rentas gravadas de los derechos de autor bajo diversas modalidades contractuales.

Por tanto, podemos decir que de acuerdo a las rentas que comprende el IRNR, es el sucesor del anterior IRIC Instantáneo, con la diferencia de que aquel no prevé mecanismos tendientes a evitar situaciones de doble imposición internacional.

Siguiendo los comentarios realizados en el trabajo, Forte, J. et. al (2006)⁹⁵, expondremos lo siguiente.

Se ha comentado que este impuesto tuvo un nivel importante de evasión que culminó en su derogación. Una de las razones fue la no declaración de los dividendos distribuidos

⁹⁵Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

por parte de los accionistas. A esta situación se sumó también como un factor distorsionante, los escasos mecanismos de control por parte de la Administración Fiscal.

En el anterior sistema, había rentas que no tributaban como ser las rentas puras de capital (intereses, arrendamientos, salvo que sean obtenidas por S.A. que gravan todas sus rentas en forma preceptiva por su forma jurídica) y las rentas puras de trabajo fuera de la relación de dependencia, que solo estaban gravadas por el IRP en forma ficta.

El IRP gravaba básicamente lo que eran las categorías Personal y Profesional del IRPF del año 1961. Pero a diferencia de estas categorías, en las cuales se computaban las rentas netas a efectos del cálculo global del impuesto, el IRP gravaba las rentas brutas del trabajo –es decir las retribuciones y jubilaciones nominales previas a los descuentos de seguridad social- y sin la posibilidad de efectuar ningún tipo de deducción por gastos u otros conceptos, siendo las tasas antes de derogarse 0, 2 y 6% según los distintos tramos de remuneración. Tratándose por lo tanto de un impuesto cedular de carácter real, que gravaba únicamente las rentas puras de trabajo, sin tomar en consideración las rentas globales de la persona.

Siendo un impuesto cedular, no existían mínimos no imponibles ni deducciones por carga de familia, estaba gravado por tasas proporcionales pero no progresivas.

En este sentido, el Ec. Bergara, M. (2006)⁹⁶, expresó en relación al IRP y al IRPF que corresponde enfatizar el hecho de que es de estricta justicia que se apunte a asociar la carga tributaria de las familias con su capacidad contributiva. Por supuesto que ése es un proceso que no se puede hacer de una manera perfecta, por razones de información y de administración, pero se tiene que apuntar en ese sentido. Eso implica, entre otras

⁹⁶Ec. Bergara, M. (2006), Sesión Parlamentaria de la Comisión de Hacienda.

cosas -lo que es una mejora sustancial del IRPF sobre el IRP- que todas las rentas y los ingresos de las familias deben ser tomados en cuenta a la hora de computar la carga tributaria. Entonces, su capacidad contributiva también está determinada por sus ingresos totales y no solamente por los ingresos salariales o de pasividades.

4.4. ESTRUCTURA GENERAL DEL IMPUESTO

Realizaremos a continuación un breve análisis de la Naturaleza del IRPF y del IRNR, así como también de los 4 aspectos que configuran el hecho generador de cada uno, destacando aquellos aspectos en que se diferencien..

Como veremos el artículo 1° del Título 7 del T.O. 1996, define la Naturaleza del IRPF del siguiente modo:

“Artículo 1°.- Naturaleza del impuesto.- Créase un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas..”

Como expresa la Dra. Mazz, A.⁹⁷ significa que se trata de un hecho generador que requiere un período para que se genere, por eso es anual; personal, porque toma en cuenta las características de la persona; y directo, porque aprecia manifestaciones directas de la capacidad contributiva, como es la obtención de renta. De esta enumeración, la que menos concuerda, como veremos, con la verdadera estructura del impuesto, es la de personal, ya que son pocas las deducciones que se admiten.

⁹⁷ Dra. Mazz, A., *El Impuesto a las Rentas del Trabajo en la Ley N° 18.083*, LJU Doctrina 12

Notaremos con el avance de este trabajo, que la característica de personal solamente se manifiesta en la Categoría II correspondiente a las rentas del trabajo. No así en la Categoría I correspondiente a las rentas de capital (dado que es una imposición de carácter real) ni en el conjunto de las rentas tomando al individuo como una unidad ya que las rentas de cada categoría se liquidan por separado sin tomar la globalidad de las mismas.

El artículo 1° del Título 8 del T.O. 1996, define la Estructura del IRNR del siguiente modo:

“Artículo 1°.- Estructura.- Créase el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) que gravará las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República”.

Como quedará de manifiesto luego del análisis del hecho generador del impuesto podemos calificarlo como un impuesto directo, real, proporcional e instantáneo.

4.4.1. Hecho generador

❖ Aspecto Material

En el capítulo de Normas Generales, el Título 7 del T.O. de 1996, en su artículo 2 no se establece una definición general de rentas sino que efectúa una enumeración taxativa de las rentas comprendidas y de las que quedan excluidas. Sin embargo, sobre aquellas, se establecen definiciones particulares de cada una de las categorías, como veremos en los apartados correspondientes.

De la categorización realizada en el artículo 2, se desprende que el impuesto se estructura sobre lo que se ha denominado “Sistema dual” en los modelos de imposición a la renta, lo que se refleja a través del artículo 9 del Título 7 del T.O. 1996, estableciéndose un tratamiento diferencial para las rentas de capital y para las rentas de trabajo, por lo que operativamente se podría decir, que se trata de dos impuestos diferentes.

Sin embargo es un impuesto único que toma en cuenta en forma unitaria todas las rentas de fuente uruguaya por cédulas.

Ya habiendo mencionada en nuestra introducción los tres criterios de renta expuestos por el Dr. Shaw, J. L., (1988)⁹⁸ (criterio de la fuente o renta producto, incremento patrimonial o renta consumida), la Ley utiliza el criterio de la fuente para los rendimientos de capital y las rentas del trabajo así como también agrega el criterio del incremento patrimonial excluyendo los incrementos por valorizaciones.

En cuanto al IRNR, el artículo 2 del Título 8 establece que a los efectos de la inclusión en el literal A) de este artículo se considerará la definición de rentas empresariales y asimiladas, establecida para el IRAE, por los numerales 1) y 2) del literal B) del artículo 3 y por el artículo 4 del Título 4, liquidando el impuesto a la tasa del 25%.

Para la inclusión en los literales B), C) y D), se considerarán las definiciones establecidas respectivamente por los artículos 30, 10 y 17 del Título que regula al IRPF.

⁹⁸ Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, Primera Edición, FCU.

❖ Aspecto Espacial

El artículo 3 del Título 7 establece que estarán gravadas por el IRPF “...*las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República...*”.

“...Se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los sujetos a que refieren los apartados 1 a 4 del artículo 6° de este Título...”

Dada esta redacción se observa que el criterio elegido para determinar la renta fue el de la fuente uruguaya, con algunas excepciones.

No obstante, el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional para el período de gobierno 2010-2014 introduce una nueva excepción al principio de la fuente estableciendo que quedarán comprendidas en el impuesto aquellas retribuciones obtenidas dentro de la relación de dependencia por servicios prestados fuera del territorio nacional siempre que los mismos sean prestados a contribuyentes de IRAE o IRPF. Asimismo, introduce legalmente a las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia desde el exterior, en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE. La mencionada disposición también sería de aplicación para el IRNR.

En este sentido, podemos decir actualmente una persona física, residente uruguaya, que obtiene rentas por trabajo dependiente, tributa IRPF sólo cuando desarrolla su trabajo en territorio nacional. En el caso de que desarrolle su actividad en el exterior los haberes

generados en dicho período no están gravados, es decir; el sueldo, los viáticos, así como tampoco el aguinaldo, ni la licencia, ni el salario vacacional y otros beneficios.

Interesa aclarar que la situación descripta anteriormente hace referencia a todos los trabajadores, con excepción de los diplomáticos, cónsules y otros funcionarios del Estado de nacionalidad uruguaya, que por más que trabajen en el exterior se consideran residentes y sus rentas de fuente uruguaya.

El beneficio que obtiene el trabajador, significa un perjuicio para la empresa empleadora al no poder deducir como gasto en su liquidación del IRAE la remuneración del exterior por la cual no se pagó IRPF.

De aprobarse el proyecto de ley en la forma en que está redactado, a partir del 1° de enero de 2011 el trabajo en el exterior de los residentes que trabajen de forma dependiente para un contribuyente de IRAE o de IRPF, será considerado de fuente uruguaya, y por ende pasará a tributar IRPF, pudiendo los empleadores deducir en su liquidación de IRAE las remuneraciones pagadas por trabajo en el exterior.

En el artículo 3 del Título 8 del IRNR, se adopta el mismo criterio de la fuente, a excepción del caso previsto en el inciso segundo, en que se aparta del criterio de la territorialidad, pues se consideran de fuente uruguaya a las rentas gravadas correspondientes a servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE. En este sentido el artículo 11 del Decreto 149/007, limita la extensión del principio de la fuente al establecer que solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

❖ Aspecto Temporal

Del artículo 1° de la Título 7 surge que estamos ante un impuesto de carácter anual, que de acuerdo al artículo 4 del mismo Título se configurará al 31/12 de cada año con algunas excepciones.

Si bien, para la determinación de las rentas, se adopta en general el criterio de lo devengado, la normativa establece en los artículos 11, 19 y 31 del Título 7 del T.O. 1996 para la atribución de las rentas de los rendimientos de capital, de los incrementos patrimoniales, y de las rentas del trabajo respectivamente, la excepción para las rentas correspondientes a diferencias de cambio y reajustes de precio que se computarán en el momento del cobro.

Con el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, se ampliarían las facultades del Poder Ejecutivo para establecer aquellas rentas que se computarán al momento del cobro, lo que permitiría definir por éste nuevos apartamientos al principio de lo devengado.

En cuanto al IRNR el artículo 4 del Título 8 establece que el mismo se liquidará anualmente, y su acaecimiento se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo las excepciones que señala expresamente.

Siguiendo con los conceptos vertidos por la Dra. Acosta, M., (2009)⁹⁹ establece que “...esta mención es contradictoria con la propia estructura del impuesto, (...) que efectivamente puede ser anual, pero es una aspecto diferente a la configuración del hecho generador, que ocurrirá en cada momento en que tengan lugar los hechos

⁹⁹ Dra. Acosta, M., (2009), *Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR)*, Revista Tributaria N° 206.

gravados que de acuerdo a su configuración fáctica podrán, sin lugar a dudas, ocurrir en fechas diferentes al 31 de diciembre, surgiendo en ese momento la obligación tributaria y no en la fecha de cierre del ejercicio anual...”.

“El IRNR, al igual que el anterior IRIC Instantáneo, se devenga y es exigible en el momento que se obtienen, paguen o acrediten las rentas correspondientes a las operaciones realizadas...”

Termina diciendo que esta es la única solución compatible con la regla general que establece el artículo 11, del Título 8, T.O. 1996 *“los contribuyentes de este impuesto tributarán por vía de retención o sustitución”*.

❖ Aspecto Subjetivo

El artículo 5 del Título 7 del T.O. 1996 define como sujetos pasivos del IRPF a las personas físicas residentes en territorio nacional y a los núcleos familiares integrados exclusivamente por personas físicas residentes, en tanto ejerzan la opción de tributar conjuntamente.

Esta opción, se encuentra restringida a las rentas comprendidas únicamente en la Categoría II (Rentas del trabajo) del impuesto, y sólo podrá realizarla una vez en cada año civil.

El Proyecto de Ley de Presupuesto, introduce restricciones tanto a la sociedad conyugal como a la los integrantes individualmente considerados. Es así que no podrán constituir núcleo familiar, una vez promulgada la ley: los cónyuges que tengan separación de bienes o capitulaciones matrimoniales; cuando alguno de los integrantes de la sociedad

sea contribuyente de IRAE, IRNR, IMEBA o IASS. Asimismo, la referida opción no podrá ejercerse en el año civil que se produce la creación o disolución de la sociedad conyugal o de la unión concubinaria.

Para el caso del IRNR, el artículo 5 del Título 8 del T.O. 1996, establece que serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen mediante establecimiento permanente en dicho territorio.

Asimismo, el artículo 10 del mismo Título establece que serán sujetos pasivos responsables de este impuesto los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten las rentas a que refieren los literales A), B) y C) del artículo 2 de este Título, a contribuyentes del IRNR, siendo el monto de la retención del 12% del total de la contraprestación.

En otro orden, con la Reforma Tributaria, se incorpora al derecho positivo un concepto que estaba ausente; el de residencia. El mismo se define en el artículo 6 del mencionado Título 7, el que se recoge en el artículo 7 del Título 8 sin incluir los dos último incisos. Asimismo, el Título 8 introduce el concepto de residencia de las personas jurídicas en su artículo 8, estableciendo que se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.

En caso de aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto, el mismo le otorgaría rango legal a lo ya hoy dispuesto por el Decreto 530/009 el que determina que las personas jurídicas del exterior y demás entidades "no constituidas" de acuerdo a las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en

territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

Asimismo, se establece que se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo a las leyes nacionales, han dejado de ser residentes en territorio nacional, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

Es así que el concepto de EP cobra importancia, pues determina cuál es la presencia mínima requerida a una entidad extranjera para ser considerada fiscalmente de la misma forma en que se tratan las empresas residentes.

El artículo 10 del Título 4 define cuando se constituirá EP de entidades no residentes. En este sentido, y siguiendo el trabajo de los Cres. Cáceres, G., Cerruti, C., Miranda, B. y Forte, J.(2010)¹⁰⁰ debemos tener presente que en caso de aprobarse el texto en estudio en el Parlamento, el mismo introducirá cambios significativos en este concepto. Tales como:

- ❖ Se separa la lista positiva del segundo inciso del artículo en dos: por un lado se enumeran todos los casos que exigen fijeza para su verificación en Uruguay, y por otro se enumeran aquellos casos que, no cumpliendo con los preceptos generales, constituyen igual un EP (construcción y servicios).
- ❖ Se modifica la configuración del EP de servicios, requiriendo que se contrate personal a para tal fin, pero no se limita a que tenga que ser en la República, exclusivamente.

¹⁰⁰ Cáceres, G., Cerruti, C., Miranda, B. y Forte, J., (2010), *Modificaciones propuestas en el Proyecto de Ley de Presupuesto*.

- ❖ Se adecua la lista negativa al Modelo ONU: al modificarse el numeral 1, y considerar que es un EP la utilización de instalaciones para entregar mercaderías a nombre de un no residente.
- ❖ Se modifican las condiciones para verificar un EP de agencia.
- ❖ Se modifica el criterio de atribución de rentas para los EP de construcción y servicios comprendidos en IRAE: para los EP de construcción y servicios, que estarán comprendidos en el IRAE solamente por las rentas obtenidas por la realización de su actividad en el país. Quedan exceptuadas las operaciones entre la entidad no residente y EP de dicha entidad.

4.4.2. CATEGORÍA I – Rendimientos de Capital, Incrementos Patrimoniales y Rentas Imputadas

El capítulo II (artículos 10 a 29) del Título 7 del T.O. 1996 regula la Categoría I de este impuesto. Esta Categoría define un impuesto a las rentas puras de capital de las Personas Físicas, de carácter real, que en la mayoría de los casos grava las rentas brutas tomando manifestaciones objetivas de la renta, es decir, no hay mínimos no imposables ni deducciones por carga de familia. A pesar de esto existen algunas excepciones en que es posible la deducción de ciertos gastos, como veremos cuando corresponda (por ejemplo el caso de los arrendamientos de inmuebles).

A su vez, en este impuesto al factor capital, podemos encontrar tres tipos de rentas comprendidas; los rendimientos de capital, los incrementos patrimoniales y las rentas imputadas de capital atribuidas en virtud del artículo 7.

Dividiremos el análisis de la siguiente forma:

4.4.2.1. Sección I: Rendimientos de capital - artículos 10 a 16

4.4.2.1. Sección II: Incrementos Patrimoniales - artículos 17 a 23

4.4.2.1. Sección I – Rendimientos de Capital

De acuerdo al artículo 10 del Título 7, se define los Rendimientos de capital del siguiente modo:

“Artículo 10º.- Rendimientos de capital. Definición.- Constituirán rendimientos de capital, las rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, siempre que los mismos no se hallen afectados a la obtención por parte de dicho sujeto de las rentas comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, de los No Residentes, así como de ingresos comprendidos en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.”

Dada esta definición, podemos apreciar, que en principio, se abarcan todos los posibles rendimientos, los que se clasifican según lo dispone el artículo 12 en:

4.4.2.1.1. Rendimientos del capital inmobiliario.

Según el artículo 13 del Título 7: *“... comprenderán a las rentas derivadas de bienes inmuebles, por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de los mismos, cualquiera sea su denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial.*

Para determinar la renta computable se deducirá el monto de los créditos incobrables, en las condiciones que establezca la reglamentación”.

La reglamentación en su artículo 13 del Decreto 148/2007 estableció que para el caso de los arrendamientos de inmuebles, el crédito se considerará incobrable transcurridos tres meses desde el vencimiento del plazo pactado para el pago de la obligación.

En el caso de los rendimientos de capital inmobiliario, se permiten ciertas deducciones de gastos, tal como lo regula el siguiente artículo 14 del Título 7:

“Artículo 14°.- Rendimientos del capital inmobiliario. Arrendamientos.- *En el caso de los arrendamientos, la renta computable surgirá de deducir del monto bruto de los ingresos, devengado en el período de liquidación, además de lo que corresponda por créditos incobrables, los siguientes costos:*

A) La comisión de la administradora de propiedades, los honorarios profesionales vinculados a la suscripción y renovación de los contratos y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

B) Los pagos por Contribución Inmobiliaria e Impuesto de Enseñanza Primaria.

C) Cuando se trate de subarrendamientos, se podrá deducir, además de lo establecido en los literales A) y B) si fuera de cargo del subarrendador, el monto del arrendamiento pagado por éste.”

A diferencia de los literales B y C en donde se podrán deducir los conceptos en ellos mencionados si y sólo si se encuentran pagos, el literal A no establece tal condición, por lo tanto es de suponer que se podrán deducir aquellos que hayan sido devengados.

Como se puede apreciar, encontramos en los dos último literales un nuevo apartamiento del criterio de lo devengado.

Actualmente por el numeral 12 de la Resolución 662/007 está estipulado que si el alquiler fue pactado por más de doce meses, pero en ese año se mantuvo alquilado menos de un año, la persona física puede descontar de la renta las deducciones admitidas correspondientes a todo el año civil. Con la aprobación del Proyecto de Ley a esta disposición se le otorga rango legal.

Adicionalmente el mismo numeral agrega que si el alquiler fue pactado por un período menor a un año, se pueden descontar todas las deducciones admitidas de forma proporcional a los meses de alquiler. A partir de la aprobación del texto en estudio del Parlamento se deducirían de forma proporcional el pago del Impuesto a Primaria y la Contribución Inmobiliaria, y el arrendamiento en caso que exista subarrendamiento. Sin embargo la comisión de la administradora de propiedades, los honorarios vinculados a la suscripción y renovación de los contratos, y el IVA correspondiente, se podrán deducir en su totalidad. Vemos razonable la posibilidad de descontar de manera íntegra las erogaciones precedentemente mencionadas, puesto que las mismas por lo general están asociadas al acto en sí mismo y no al transcurso de un período.

En cuanto a las deducciones, cabe mencionar, que en nuestra legislación anterior en el marco de este impuesto, el artículo 10 del Capítulo II, de la Sección I, de la Ley 12.804 permitía para la determinación de la renta neta un espectro más amplio de deducciones

en base a regímenes fictos con porcentajes aplicados sobre la renta bruta. Los mencionados porcentajes fueron establecidos contemplando los siguientes gastos: conservación y reparación del inmueble; intereses pagados de las deudas hipotecarias (cuando eran contraídos para la adquisición, ampliación o reparación del mismo); tributos efectivamente abonados (que afecten el inmueble o a las rentas de esta categoría); cuentas que el arrendador haya pagado por los servicios de agua, energía eléctrica y combustible para calefacción; retribuciones y leyes sociales pagadas por el arrendador al personal de servicio que realice tareas en el inmueble (cuando hayan efectuado los correspondientes aportaciones jubilatorias).

Adicionalmente, se encontraba establecido en el articulado de la mencionada Ley que cuando el contribuyente probara que los porcentajes fictos de deducción establecidos no reflejaban los gastos reales incurridos, se podían deducir éstos últimos con la correspondiente justificación.

En cambio, en el actual IRPF si un individuo entiende que dichas deducciones son significativas, puede optar por tributar IRAE a una tasa lineal del 25%, deduciendo aquellos gastos, con las exigencias que dicha opción implica.

No obstante, luego de haber realizado éstas consideraciones, es importante mencionar que el literal J) del artículo 27 de este Título prevé una exoneración para el caso de los rendimientos de capital inmobiliario, no así cuando se trata del IRNR.

Para la determinación del IRPF, estos tipos de rendimientos se gravan con una tasa única proporcional (no progresiva) del 12%. No obstante ello, la normativa exige, a través del artículo 37 del Decreto 148/007, para los arrendamientos un anticipo o retención mensual equivalente al 10,5% sobre ingreso bruto, permitiendo darle a este

anticipo o retención carácter definitivo, según lo establece el artículo 45 del mismo decreto. Es decir que si un contribuyente ejerce esta opción podemos interpretar que está determinando el impuesto de manera ficta, en vez de determinar el impuesto a través de la determinación real de la renta neta fiscal, contemplando en éste último caso tanto los ingresos gravados como las deducciones admitidas.

Como consecuencia, si el contribuyente ejerce esta opción, es lo mismo que decir que sus gastos deducibles equivalen al 1,5 % del ingreso bruto.

4.4.2.1.2 Rendimientos del capital mobiliario

Según el artículo 16: “...Constituirán rendimientos del capital mobiliario, las rentas en dinero o en especie provenientes de depósitos, préstamos y en general de toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, con excepción de las originadas en las participaciones en el patrimonio de los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Estarán, asimismo, incluidas en esta categoría las siguientes rentas:

A) Las obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes corporales muebles y de bienes incorporeales tales como llave, marcas, patentes, modelos industriales, derechos de autor, derechos federativos de deportistas, regalías y similares.

B) Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, salvo que hayan sido adquiridas por el modo sucesión, los rendimientos de capital originados en donaciones modales, y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando deban tributar como rentas del trabajo.

C) Las procedentes de la cesión del derecho de explotación de imagen.”

Como es posible apreciar en este artículo quedan comprendidas las rentas de capital que anteriormente estaban incluidas en el IRIC instantáneo en el literal B) del artículo 2 del Título 4 del T.O. 1996.

Tal como se desprende del actual articulado, la normativa no dispone para este tipo de rendimientos de capital mobiliario ninguna deducción para la determinación de la renta neta gravada. No obstante ello, establece, en los literales A), C) del artículo 27, al igual que en la clasificación anterior, ciertas exoneraciones, que se verán ampliadas en caso de aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto.

4.4.2.2. Sección II – Incrementos Patrimoniales

Como fue definido el concepto de incremento patrimonial por parte del Dr. Shaw, J. L., (1988)¹⁰¹, la mera tenencia de bienes de capital puede generar un incremento patrimonial, pueden cambiar su valor, por cambios en las condiciones del mercado, acrecimientos, o por el sólo hecho del paso del tiempo. Sin embargo, en el artículo 17 del Título 7 del T.O. de 1996, se ha determinado que el incremento patrimonial se medirá al transferir la propiedad por parte del contribuyente.

¹⁰¹ Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, Primera Edición, FCU.

En tal sentido, a continuación exponemos el artículo 17:

“Artículo 17°.- Incrementos patrimoniales. Definición.- Constituirán rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales.

Quedan incluidas en este artículo:

A) Las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes de cualquier naturaleza, y en general todos aquellos negocios por los cuales se le atribuya o confirme los referidos derechos a terceros, siempre que de tales derechos no se generen rentas que esta ley califique como rendimientos.

B) El resultado de comparar el valor en plaza con el valor fiscal de los bienes donados, siempre que aquél fuera mayor a éste.

Lo dispuesto en el inciso anterior comprende, entre otros, a los actos referidos en los literales A), B), C) y D) del artículo 1° del Título 19 del Texto Ordenado 1996.”

El Proyecto de Ley, respecto al literal B) del anterior artículo agrega un concepto más amplio, que son las enajenaciones a título gratuito. Por tanto toda persona que done o enajene un bien sin precio debe pagar el IRPF asociado, si corresponde.

Es dable mencionar aquellos incrementos patrimoniales que la ley no comprende en el Hecho Generador del impuesto. Los mismos han sido vertidos en el artículo 18 del presente Título, siendo: la disolución de la sociedad conyugal o partición, las transferencias por el modo sucesión, y la disolución de las entidades que atribuyan rentas de acuerdo con lo dispuesto en los literales A) y B) del artículo 7° de este Título, por la parte correspondiente a los bienes que generan rentas objeto de atribución.

La forma de cálculo para la determinación del monto imponible de bienes inmuebles se determina de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 del Título 7, por la diferencia entre el precio de venta del inmueble y el costo fiscal actualizado, más el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (en adelante ITP), más la mejoras sí corresponde. Asimismo, en el caso de inmuebles antes de la vigencia de la Ley 18.083 se les permite a los contribuyentes optar por determinar la renta computable aplicando el 15% sobre el precio de venta.

De este modo se está persiguiendo el objetivo de que a partir de la Reforma los contribuyentes se vean incentivados a documentar los costos vinculados a las mejoras, pudiéndolos deducir del precio de venta y por consiguiente reducir la renta. Asimismo, se estaría contribuyendo también a la mayor transparencia del sistema en su conjunto, pues por un lado el contribuyente de IRPF podrá deducir sus costos, viéndose la contraparte obligada a documentar sus transacciones, realizando los aportes correspondientes.

Para la valuación de Incrementos Patrimoniales originados en otras transmisiones patrimoniales, tenemos el artículo 22 que establece:

“Artículo 22°.- Rentas originadas en otras transmisiones patrimoniales.-Para las rentas originadas en otras transmisiones patrimoniales se aplicarán los mismos criterios en materia de determinación que los establecidos para las enajenaciones de inmuebles, siempre que se pueda comprobar fehacientemente, de acuerdo a los criterios que establezca la reglamentación, el valor fiscal de los bienes objeto de transmisión. Si ello no fuera posible, la renta computable originada en estas operaciones resultará de aplicar el 20% (veinte por ciento) al precio de enajenación, excluido el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales cuando la operación estuviera alcanzada por dicho tributo.

En el caso de los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, los contribuyentes podrán optar por determinar la renta computable aplicando al precio de la enajenación el porcentaje a que refiere el inciso anterior.”

En particular para las transmisiones de bienes muebles, la normativa en junio de 2008 reguló algunas de ellas, estableciendo a través del artículo 29 del Decreto 148/007 un régimen opcional para los siguientes bienes: vehículos automotores cuya adquisición se haya inscripto en el registro correspondiente, vehículos automotores cuya adquisición se encuentre respaldada por facturas¹⁰² y que hayan sido emitidas por empresas importadoras o concesionarias de automóviles, y cuotas sociales adquiridas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 18.083 y se encuentren debidamente inscriptas.

Cuando se opte por el régimen ficto, se aplicará el 20% sobre el precio de venta para la determinación de la renta salvo para el caso, por ejemplo, de transmisiones

¹⁰² Artículos 40° y siguientes del Decreto N° 597/988 de 21 de setiembre de 1988

patrimoniales de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, etc., en que la renta computable se determinará aplicando el 48% al precio de la enajenación.

Para el caso de los incrementos patrimoniales las exoneraciones se encuentran incluidas en los literales D), E), F), I), y L) del artículo 27 del Título 7, aplicándose también algunas exoneraciones en el IRNR. Al igual que para el caso de los rendimientos de capital, también en esta sub-categoría habrán modificaciones y nuevas exoneraciones en caso de aprobarse el texto en estudio en el Parlamento.

Cabe mencionar que las pérdidas patrimoniales derivadas de los incrementos patrimoniales establecidos en el artículo 17 del Título 7, podrán deducirse únicamente de los incrementos patrimoniales según los requerimientos del artículo 23 del mismo Título.

En concordancia, la reglamentación, en el artículo 30 del Decreto 148/007 agrega que podrán deducirse asimismo las pérdidas correspondientes a las enajenaciones de vehículos automotores y cuotas sociales previstas en el artículo 29.

Para la determinación del IRPF, los incrementos patrimoniales se gravan con una tasa única proporcional (no progresiva) del 12%.

A modo de conclusión podemos decir que de acuerdo al sistema dual descrito en el artículo 9, los contribuyentes liquidarán el impuesto por separado para cada una de las categorías. Sin embargo, en aplicación del artículo 24 que establece como se determinará la base imponible, no podrán compensarse resultados dentro de la Categoría I.

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

En otro orden, y de acuerdo a lo que establece el artículo 5 del Título 4 del T.O. 1996, se podrá optar por tributar IRAE para todas aquellas rentas incluidas en esta Categoría I, con excepción de las originadas en dividendos o utilidades que deberán tributar IRPF, si corresponde.

Las tasas aplicables a esta Categoría I son:

CONCEPTO	TASA
Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera	3%
Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil	3%
Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste	5%
Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE	7%
Rendimientos derivados de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas	7%
Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de 3 años	3%
Restantes rentas	12%

Es oportuno destacar que en caso de aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, las diferencias de cambio y reajustes de precio pasarían a estar exonerados, comprendiendo a las rentas por tal concepto originadas por cuentas a cobrar, por rendimientos de capital, o saldos de precios por transmisiones patrimoniales.

4.4.3. CATEGORÍA II – Rentas del Trabajo

En el artículo 30 del capítulo III del Título 7 del T.O. de 1996, se definen las rentas del Trabajo del siguiente modo:

“Artículo 30°.- Rentas del trabajo.- Constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con excepción de las establecidas en el inciso segundo del literal C) del artículo 2° de este Título y las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza.”

Es oportuno mencionar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 18.314 el día 01.07.2008, se sustituye el gravamen del IRPF sobre las jubilaciones y pensiones por el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS) ante las sucesivas sentencias realizadas por la Suprema Corte de Justicia en las que indicó la inconstitucionalidad del cobro del impuesto sobre las mencionadas prestaciones.

El texto en estudio en el Parlamento, agrega entre otras rentas no comprendidas dentro de la categoría II, a las originadas en diferencias de cambio y en reajustes de precio.

Hoy en día aquellos contribuyentes que perciben sus ingresos por concepto de trabajo en dólares, en unidades indexadas u otras bases reajustables, debe pagar IRPF por las diferencias de cambio y reajustes al momento de su cobro. Sin embargo, a partir de la aprobación del Proyecto de Ley éstas estarían exoneradas de IRPF.

En sede de IRNR, el inciso cuarto del artículo 2 del Título 8, para este tipo de rendimientos considera la definición establecida por el artículo 30 del Título que regula al IRPF.

A continuación definiremos cada uno de los tipos de rentas de trabajo antes mencionados de acuerdo a como lo establece la propia normativa.

4.4.3.1. Rentas del trabajo en relación de dependencia

El artículo 32 establece: *“Estas rentas estarán constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma...”*.

Como se aprecia, y en una primera aproximación, el principio general es computar, entre otros, todos los ingresos de naturaleza retributiva, que generen los dependientes por su actividad personal, salvo aquellas partidas que posteriormente fueran reglamentadas por los decretos promulgados por el Poder Ejecutivo y las Resoluciones emitidas por la Administración.

En el caso de los subsidios por seguro de enfermedad, por maternidad y los recibidos por el BSE por accidentes la ley aclara que no estarán gravados.

Una marcada diferencia con el anterior IRP constituye lo dispuesto por el artículo 63 del Decreto 148/007. En aquel, el aspecto material del hecho generador, dado por el artículo 1 del Decreto 226/982 se establecía que gravaría las retribuciones *“...siempre que constituyan materia gravada para los tributos de seguridad social.”*, en el actual impuesto a la renta los ingresos personales gravados por IRPF, no se encuentran condicionadas a constituir Materia Gravada para las CESS.

4.4.3.2 Rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia

El artículo 34 establece:

“Artículo 34°.- Rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia.- Serán rentas de esta naturaleza, las originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, en tanto tales rentas no se encuentren incluidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, ya sea de pleno derecho, o por el ejercicio de la opción a que refiere el artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

Para determinar la renta computable, se deducirá del monto total de los ingresos un 30% (treinta por ciento) en concepto de gastos, más los créditos incobrables, en las condiciones que establezca la reglamentación.”

La opción a la que refiere el primer inciso del artículo precedente, se podrá ejercer si y solo si el contribuyente de IRPF no supera el límite establecido en U.I. 4.000.000 por el artículo 7 del Decreto 150/007, quedando, en caso contrario, incluido preceptivamente.

Los sujetos que deben tributar preceptivamente sobre base cierta, y con contabilidad suficiente, son los que obtengan rentas superiores a UI 4.000.000. Quienes no lleguen a ese nivel de ingreso, podrán calcular el IRAE por estimación ficta.

El Decreto 150/07 modificado por el artículo 7 del Decreto 208/07 en el artículo 64 regula la “Estimación ficta” que podrán realizar los contribuyentes que no posean contabilidad suficiente. A tal efecto se multiplicará las rentas brutas del ejercicio por un porcentaje que, para los que obtengan rentas comprendidas en el IRPF y tributen IRAE

por opción, será el 48%. A esa suma se deducen los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación.

Por tanto, la renta ficta será el 48% del total de ingresos. Sobre esto se aplicará el 25% que es la alícuota del IRAE, de lo que resulta una tasa efectiva del 12%. En cuanto al segundo inciso del artículo transcrito anteriormente, la ley de presupuesto agregará que los importes facturados por los escribanos correspondientes a los aportes a la Caja Notarial de Seguridad Social dejan de tener el 30% deducción por gastos fictos.

Para el caso del IRNR, de tratarse de un servicio técnico enmarcado dentro de los definidos por el artículo 11 del Decreto 149/007, y sólo si sus rentas están sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no comprendidas en el IRAE por parte del usuario de los mismos, la renta de fuente uruguaya, de acuerdo a lo que establece el artículo 21 del mismo decreto, será de un 5% del ingreso total, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% de sus ingresos totales.

Sobre este porcentaje así obtenido se deberá aplicar la tasa del 12% para obtener finalmente el IRNR.

4.4.4. Monto imponible

En consideración de lo expuesto y del artículo 35 del Título 7, se desprende que las rentas computables en la categoría de rentas del trabajo deberán ser sumadas para la determinación de la base imponible. En el caso de las rentas de trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia, se computará el 70% del monto facturado. En este último caso, nos referimos a la renta misma que percibe por prestar el servicio, es decir

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

al precio del servicio. Por lo tanto si se facturan gastos por cuenta y orden de terceros, éstos no computarán para determinar el anticipo de IRPF.

En este sentido, notamos una marcada diferencia para cada categoría en la determinación de la renta computable, puesto que en la categoría I no podrán compensarse resultados entre las distintas sub-categorías, mientras que en la Categoría II sí podrán.

A la suma de ingresos computables se le deberá aplicar las alícuotas progresionales vinculadas a la escala de rentas definidas en función a las Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) dispuestas por los artículos 36 y 37 del Título 7.

La escala aplicable por las personas físicas para los ingresos computables se encuentra reglamentada en el literal A) del artículo 55 del Decreto 148/007.

Escala de Ingresos

RENDA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta el MNI de 84 BPC	0%
Más del MNI y hasta 120 BPC	10%
Más de 120 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC	22%
Más de 1.200 BPC	25%

El 30 de agosto de 2008 con la promulgación de la Ley 18.341 se incorporó la opción de tributar como núcleo familiar. Con ello, fueron incluidas nuevas escalas para la determinación del impuesto para aquellos que hicieran ejercicio de la opción a partir del

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

1° de enero de 2009. La nueva escala de ingresos se encuentra reglamentada por el literal B) del artículo 55 del Decreto 148/007, de acuerdo al siguiente detalle:

a) Cuando las rentas de la Categoría II de cada uno de los integrantes del núcleo considerados individualmente superen en el ejercicio los 12 Salarios Mínimos Nacionales (SMN)

RENDA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta el MNI de 168 BPC	0%
Más de 168 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC	22%
Más de 1.200 BPC	25%

b) Cuando las rentas de la Categoría II de uno de los integrantes del núcleo no superen en el ejercicio los 12 Salarios Mínimos Nacionales (SMN)

RENDA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta el MNI 96 BPC	0%
Más de 96 BPC y hasta 144 BPC	10%
Más de 144 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC	22%
Más de 1.200 BPC	25%

En este sentido, remitiéndonos a lo expuesto en el documento de consulta pública redactado por la Comisión de Trabajo del MEF¹⁰³, se señaló que en el caso de las rentas

¹⁰³ Bergara, M., Barreix, A., Costa Franco, L., Eibe, D., Grau, C., Lagomarsino, G., Roca, J., y Vallarino, H., (2006), *Lineamientos básicos para la Reforma Tributaria*, Documento de Consulta Pública, Comisión de Hacienda.

del trabajo, existirá un mínimo no imponible, el que de acuerdo a estimaciones realizadas por la mencionada Comisión, determinó que para el caso de los asalariados prácticamente el 60% de la población quedara excluida del tributo.

Agregando en el mismo documento que “la implementación de un sistema de deducciones o créditos fiscales asociados a situaciones subjetivas no es aconsejable en esta instancia de implementación...”

Entendemos por lo expuesto que la Administración ponderó la complejidad de la implementación de un nuevo sistema tributario en detrimento de la fijación de un mínimo no imponible o deducciones admitidas que contemplaran aspectos esenciales de los contribuyentes. Tal es el caso de la vivienda, que si bien se incorporaría parcialmente de aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto, pudo haber sido contemplado en instancias previas para que la carga que recae sobre los contribuyentes se aplicara sobre una capacidad de pago más cierta.

Expuestas las escalas notamos que el mínimo no imponible tanto sea de personas física como de núcleo familiar, no contemplan el valor de la canasta familiar (\$ 26.309)¹⁰⁴, aspecto que sí sucede en otros países en donde rige el impuesto a la renta personal, tal es el caso de Argentina. Cuando no se contempla el valor de la canasta familiar para determinar el mínimo exento, se podría contrarrestar con mayores deducciones admitidas. A vía de ejemplo para el caso uruguayo podrían ser entre otros, los gastos de sepelio e intereses de préstamos hipotecarios.

De acuerdo al artículo 20 del Decreto 149.007 reglamentario del IRNR, es importante hacer hincapié en que el monto imponible estará constituido por el total de los ingresos

¹⁰⁴En línea: [<http://www.iesta.edu.uy/indice-de-precios/serie-de-valores/>], valores de octubre 2010.

de fuente uruguaya para los rendimientos descriptos en los literales A) y B) del artículo 2 del Título 8; de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles, y de trabajo respectivamente, no admitiendo para este tipo de rentas deducciones de algún tipo.

El mismo artículo 20 establece que para las rentas comprendidas en los literales C), y D) del mencionado artículo 2, el monto imponible se determinará de acuerdo a lo establecido para el IRPF.

4.5. DEDUCCIONES

Como desarrollaremos en esta sección, la imposición de las rentas de esta categoría del trabajo, es de tipo personal, básicamente sobre las rentas brutas, puesto que permite reducidas deducciones establecidas taxativamente en el artículo 38 del Título 7 del T.O. 1996 de acuerdo al siguiente detalle:

- ❖ Los aportes jubilatorios correspondientes. (BPS, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, la Caja Notarial de Seguridad Social entre otras)
- ❖ Los aportes a la ex DISSE, al FRL, al FONASA y a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales
- ❖ La prestación destinada al Fondo de Solidaridad y su adicional.
- ❖ Por gastos de educación, alimentación, vivienda y salud no amparados por el FONASA, de hijos menores de edad a cargo del contribuyente 13 BPC anuales por hijo. La presente deducción se duplicará en caso de hijos mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como aquellos que sufran discapacidades graves.

Habiendo detallado las deducciones taxativamente enunciadas por la normativa, entendemos que este último ítem nos merece un destaque particular puesto que el porcentaje a descontar por el importe correspondiente a 13 BPC (actualmente \$ 26.793), no refleja los gastos que efectivamente se desembolsan al tener a cargo un menor, tales como la cuota de la educación privada, servicio odontológico pago, etc.

En tal sentido, vemos que si bien cualitativamente están contemplados los gasto de salud para los menores, la normativa no prevé, entre otros, una deducción especial para aquellos mayores de edad que padecen alguna enfermedad que conlleve gastos extraordinarios de por vida.

No obstante, la normativa contempla para las rentas obtenidas fuera de la relación de dependencia la posibilidad de optar por tributar IRAE en caso de que el contribuyente considere que sus deducciones fueran significativas y obtuviera un monto imponible menor que el obtenido bajo el régimen de IRPF. De todas maneras es importante mencionar que para realizar la evaluación de ejercer la opción, no se debe limitar el análisis exclusivamente a aspectos cuantitativos, sino que también se deberán contemplar las obligaciones que implica tributar bajo el régimen del IRAE.

Para determinar el monto total de deducciones, se sumarán los importes asociados a las partidas precedentemente mencionadas y se le aplicarán las siguientes escalas según el sujeto pasivo de que se trate:

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

a) Contribuyentes personas Físicas.

RENTA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 36 BPC	10%
Más de 36 y hasta 96 BPC	15%
Más de 96 BPC y hasta 516 BPC	20%
Más de 516 BPC y hasta 1.116 BPC	22%
Más de 1.116 BPC	25%

b) Cuando las rentas de la Categoría II de cada uno de los integrantes del núcleo considerados individualmente superen en el ejercicio los 12 SMN.

RENTA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 12 BPC	15%
Más de 12 y hasta 432 BPC	20%
Más de 432 BPC y hasta 1.032 BPC	22%
Más de 1.032 BPC	25%

c) Cuando las rentas de la Categoría II de uno de los integrantes del núcleo no superen en el ejercicio los 12 SMN.

RENTA ANUAL COMPUTABLE	TASA
Hasta 48 BPC	10%
Más de 48 y hasta 84 BPC	15%
Más de 84 BPC y hasta 504 BPC	20%
Más de 504 BPC y hasta 1.104 BPC	22%
Más de 1.104 BPC	25%

La cifra así obtenida se deducirá al monto resultante de la aplicación de las escalas de rentas dispuestas por el artículo 37 sobre los ingresos.

La Dra. Mazz A.¹⁰⁵ expresa que se grava la renta “*cuasi bruta*”. Para que se ajuste a la capacidad contributiva real, se debería admitir la deducción de todos aquellos gastos debidamente documentados que sean necesarios para la obtención de la renta que es lo que a modo de semejanza se le permite realizar a las empresas que tributan IRAE.

A este respecto, en el trabajo “Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores”¹⁰⁶ establecen que las escasas deducciones admitidas, ha sido uno de los puntos fuertemente criticados, en el sentido de que si bien esta categoría del trabajo está estructurada como un impuesto progresivo y personal (sólo para las rentas del trabajo no para el conjunto de las rentas de la persona), en la medida que toma muy pocas deducciones, dejando afuera gastos esenciales.

En este sentido, la Ley de Presupuesto en caso de aprobarse incluiría para los arrendatarios de inmuebles que constituyan su casa habitación la posibilidad de descontar de su IRPF hasta el 6% del monto de alquiler siempre que identifique al arrendador.

Para los arrendamientos temporarios de inmuebles con fines turísticos se faculta al Poder Ejecutivo a instrumentar un régimen de imputación o devolución de IRPF por un monto equivalente al 6% del arrendamiento. Esto rige siempre que se identifique al arrendador. Dicho régimen podrá limitarse a períodos de tiempo, zonas geográficas o valor de la propiedad.

¹⁰⁵ Mazz A.- “Los modelos de imposición a la renta y el proyecto a la renta del proyecto uruguayo de imposición a la renta personal”, Revista Tributaria N° 193, IUET.

¹⁰⁶ Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

Si bien esta posible modificación contempla algunos de los cuestionamientos preexistentes, es importante mencionar que se estaría apuntando a un mejor control de la evasión de estas rentas más que a reconocer los gastos por arrendamientos de las personas físicas y núcleos familiares.

Asimismo, bien nos podríamos preguntar ¿qué pasa con aquellos gastos asociados al inmueble por parte de un contribuyente propietario del mismo? Notamos que aún no se ha considerado tal situación, pues en este caso el propietario del inmueble no puede descontar del IRPF Categoría II, por ejemplo el importe de la Contribución Inmobiliaria, el Impuesto a Primaria, ni la cuota de un crédito hipotecario.

Si bien reconocemos que dicho impedimento se puede fundamentar en que tales gastos se deducen en el Impuesto al Patrimonio, no todos los contribuyentes de IRPF propietarios de Inmuebles son contribuyentes también del Impuesto al Patrimonio, por lo que creemos que deberían analizarse situaciones personales de ésta naturaleza a la hora de la admisibilidad de un gasto de este tipo.

CAPÍTULO 5

CONCLUSIONES

Habiendo analizado la deducibilidad de gastos en la imposición a la renta luego de entrada en vigencia la Ley de Reforma Tributaria, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

- ❖ En primera instancia expondremos aquellas que surgen del análisis del sistema tributario en su conjunto:
 1. La organización del actual sistema tributario en tres cédulas, y la incorporación del concepto de residencia fiscal, determina el tipo de impuesto que el contribuyente deberá tributar.
 2. Es válido interpretar el concepto de gasto de acuerdo al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros salvo cuando la norma fiscal se aparta disponiendo un tratamiento específico.
 3. De las entrevistas realizadas surge que:
 - i. Para aquellos contribuyentes que combinan capital y trabajo, la inclusión del requisito denominado “regla candado” significó modificaciones en las políticas de adquisiciones mantenidas en las empresas. Varios contribuyentes que eran literal E) optaron por tributar IRAE, IVA y Patrimonio.

- ii. En el caso de los profesionales encuestados son contribuyentes del IRPF, y la mayoría opina que el monto imponible del ingreso no representa su capacidad de pago.
 - iii. En todos los casos en que los contribuyentes incurrieron en mayores costos impositivos a partir de la Reforma, no pudieron trasladarlo debido a la competencia imperante en el segmento de mercado consultado.
- ❖ En segunda instancia expondremos las conclusiones que surgen del análisis del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas:
1. Todo gasto en su origen implica una disminución del patrimonio neto. En tal sentido, partiendo de la base que se cumple con las condiciones para definir un activo, únicamente en la medida que podamos justificar con un alto grado de probabilidad y fiabilidad que generará un flujo de caja en el futuro, es que podemos afirmar que estamos en presencia de un gasto diferido, y lo expondremos como un activo hasta el periodo en que se devengue el ingreso por la venta (momento en el cual, se reconocerá como costo). Por el contrario, y tal como se desprende de lo anterior, en la medida que tal egreso no cumpla con la definición de activo, sólo en este caso lo podamos reconocer como un gasto.
 2. Los conceptos de renta bruta y renta neta expuestos en los artículos 16 y 19 del Título 4 del T.O. de 1996 de la normativa fiscal se ajustan a la disciplina contable. Sin embargo, dada la confusión respecto a los conceptos de gasto y costo en el ámbito fiscal, no se logró trazar un límite preciso entre lo que es renta bruta y lo que es renta neta.

3. La condición para deducir un gasto que establece que el mismo sea necesario para obtener y conservar la renta, debería referirse a la fuente productora de la renta de la empresa, más que la renta misma.
4. La condición de necesidad del gasto para que el mismo sea deducible de la renta bruta debería evaluarse desde dos perspectivas:
 - i. Cualitativa: siendo el contribuyente quien determine la necesidad del gasto deberá mostrar la relación causal finalista; razonabilidad de medio (gasto) a fin (renta), contemplando la realidad económica.
 - ii. Cuantitativa: la Administración en uso de las potestades dadas por la Ley establecer límites razonables para la deducción del gasto a través de criterios lógicos atendiendo a las particularidades del gasto y no a otros indicadores que no tengan relación con el gasto en sí.
5. Dado que un gasto puede ser deducido si cumple con el requisito de estar debidamente documentado, la Administración debería avalar la utilización de todo medio de prueba jurídicamente admitido para acreditar la realidad y cuantía del gasto que habilite su deducción total.
6. La nueva condición de que la contraparte se encuentre gravada por alguna imposición a la renta para que un gasto sea deducible, distorsiona - y eventualmente desvincula - la determinación de la renta neta de la estructura de costos y gastos de cada contribuyente haciéndola dependiente de factores ajenos a la misma, presionando la tasa efectiva del impuesto por sobre la tasa nominal.

7. Lo anterior como toda otra condición que distorsione el monto imponible de la renta neta en sede de éste impuesto, estableciendo límites excesivos o directamente no permitiendo la deducción de gastos, se obstaculiza, sino impide, el cumplimiento del objetivo que como impuesto pretenda medir la capacidad contributiva a través de la renta.
8. De acuerdo a la redacción dada por la ley original, antes de la promulgación de la Ley 18.341, el tratamiento para la deducibilidad de los costos de bienes o los costos de servicios, al determinar la renta bruta, era asimétrico, pues para el caso de los servicios, los gastos asociados no integran el concepto de renta bruta.
9. La solución adoptada por el legislador al establecer en el artículo 11 de la Ley 18.341 que los costos para ser deducidos deben cumplir con los mismos requisitos exigidos a los gastos, no cumple con las características de un artículo o ley interpretativa. Esto implicó una nueva forma de determinación de la renta que no hubiese sido posible sin esta nueva redacción, lo que califica a este artículo de carácter innovativo.
10. Dada la exposición geográfica del agregado que hiciera al literal A) del artículo 16 del Título 4 el mencionado artículo 11, y analizando lo dispuesto en el literal B) del mismo artículo 16, los costos asociados a *“todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico, vinculado a las operaciones a las que refiere el literal anterior...”*, no estarían condicionados por lo establecido en el artículo 11 de la Ley 18.341.
11. A la problemática planteada por la denominada “regla candado”, se le aplicaron distintas soluciones, básicamente a través de dos caminos, el primero con la

determinación de rentas netas fictas abarcando distintas ramas de actividad por medio de tres resoluciones específicas y la segunda a través de cuarenta y un excepciones a la misma regla candado.

12. Las excepciones mencionadas en el párrafo precedente no debieron referirse a costos puesto que la normativa le otorga potestad al Poder Ejecutivo en el artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996 en sede de renta neta.
13. Persisten perforaciones a las soluciones dadas por la condición de la regla candado en el tratamiento de los gastos activados. Por ejemplo existen gastos igualmente computables para la determinación de la renta neta fiscal a través de la amortización según lo dispone la propia normativa fiscal.
14. De aprobarse el Proyecto de Ley de Presupuesto quinquenal, la normativa ampliará el principio de la fuente lo que permitirá la deducción de gastos que hasta el momento de su aprobación no son deducibles por no estar la contraparte gravada por una imposición a la renta.
15. El texto en estudio en el Parlamento, incorpora como rentas no comprendidas dentro del IRPF, a las originadas en diferencias de cambio y en reajustes de precios, lo que imposibilitará la deducción de estas partidas en la determinación de la renta neta fiscal en sede de IRAE, sin perjuicio de lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 42 del Decreto 150/007.
16. Con la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuesto nacional (2010-2014), el concepto de EP determina cuál es la presencia mínima requerida a una entidad

extranjera para ser considerada fiscalmente de la misma forma en que se tratan las empresas residentes.

- ❖ En segunda instancia expondremos las conclusiones que surgen del análisis del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto a la Renta de los No Residentes:
 1. El IRPF no se verifica como impuesto dual dado que cada categoría de rentas se subdivide a su vez en sub categorías definiéndose un tratamiento diferencial para la determinación de la renta neta fiscal en cada una de ellas.
 2. A través del IRPF no se logra la medición de la capacidad de pago de las personas físicas, puesto que el carácter de personal solamente se verifica parcialmente en la Categoría II correspondiente a las rentas del trabajo, mientras que en la Categoría I correspondiente a las rentas de capital se verifica una imposición de carácter real.
 3. La Ley de Presupuesto en caso de aprobarse incluiría para los arrendatarios de inmuebles que constituyan su casa habitación la posibilidad realizar un pago a cuenta en su liquidación del IRPF hasta el 6% del monto de alquiler siempre que se identifique al arrendador, generando nuevas asimetrías con aquellos contribuyentes que son propietarios de su casa habitación.
 4. Con el Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional, se ampliarían las facultades del Poder Ejecutivo para establecer aquellas rentas que se computarán al momento del cobro, lo que permitiría definir por éste nuevos apartamientos al principio de lo devengado.

5. Se verifica así un tratamiento asimétrico del no residente y aún dentro de la propia categoría de los no residentes, si la actividad es desarrollada o no mediante EP.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta J.A., Camejo, C., Nieves, G., Sonderegger, J., Romano, A., (2008), Jornadas Tributarias: *Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos.*

Acosta, M., (2009), *Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR)*, Revista Tributaria N° 206.

Barreix A. y Roca J., (2007), *Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya*, Revista de la Cepal 92.

Barreix A. y Roca J., (2005), *Propuestas para la Reforma Tributaria de Uruguay.*

Bergara, M., Barreix, A., Costa Franco, L., Eibe, D., Grau, C., Lagomarsino, G., Roca, J., y Vallarino, H., (2006), *Lineamientos básicos para la Reforma Tributaria*, Documento de Consulta Pública, Comisión de Hacienda.

Betti, (1949), *Interpretazione della legge e degli atti giuridici* (Teoría Generale e Dogmatica), Milano.

Bonet Tellechea, J. y Costa Franco, L., (2008), *Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas.*

Bordolli, J.C., (1988), *La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC*, Revista Tributaria N° 84

Cáceres, G., Cerruti, C., Miranda, B. y Forte, J., (2010), *Modificaciones propuestas en el Proyecto de Ley de Presupuesto.*

CASO 10.828, Tomo 95, Año 1987, Suprema Corte de Justicia; CASO 8.415, Tomo 73, Año 1975, Tribunal de Apelaciones del Trabajo; CASO 10.997, Tomo 96, Año 1988, Suprema Corte de Justicia; CASO 11.812, Tomo 103, Año 1991, Suprema Corte de Justicia; CASO 12.771, Tomo 110, Año 1995, Tribunal de Apelaciones en lo Civil del 6to. Turno; CASO 14.842, Tomo 129, Año 2004; CASO 15.200, Tomo 133, Año 2006; CASO 15.239, Tomo 133, Año 2006, Suprema Corte de Justicia.

Código Tributario Uruguayo, Edición 1974.

Colin, A. y Capitant H. (1934), *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, Tome 1er., Seme Ed., Paris,

Consulta N° 145 del 14 de enero de 1975, publicada en el boletín de DGI número 22, Página 8.

Consultas N° 3.006 (Bol. 201) y N° 3.951 (Bol. 325)

Consultas N° 4.822 y 4.730

Costa, C. (2004), *Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo: Estructura Teórica y Realidad de su Aplicación en América Latina*, FCU.

Couture, J.E., (1983), *Vocabulario Jurídico*, Editorial Depalma.

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

Doctrina General del Derecho Civil, (4a. Ed.) UTEHA - México 1938.

Eibe, D. (2006), Acta de sesiones Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores.

Ferullo, C. F., Grecchi, A.M., y Vitta, J.M., (2000), Quintas Jornadas: Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, Universidad Nacional de Rosario, Argentina.

Forte, J., Granja R., Mato G., Moreira S., Moo J., Paredes G. y Ravassa C., (2006), *Tributación de los Profesionales Universitarios y otras normas con impacto en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, Economistas y Administradores*

Fowler Newton, E., (2005), *Contabilidad Superior*, 5ta. Edición, Tomo I

González Bianchi, P., Doctrina 13 – La Ley interpretativa - (Calificación del art. 4 del Dec. Ley 15631)

Jarach, D., (1980), *El impuesto a las ganancias*, Bs. As., Ed. Cangallo.

Marcade, (1884), *Explication théorique et pratique du CODE CIVIL*, 8e. Edition, Tome 1er. París.

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. Este documento fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001.

Mazz A., *Los modelos de imposición a la renta y el proyecto a la renta del proyecto uruguayo de imposición a la renta personal*, Revista Tributaria N° 193, IUET.

Mazz, A., (1987), *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Tomo II, 2ª Edición Corregida y Actualizada, FCU.

Mazz, A., *El Impuesto a las Rentas del Trabajo en la Ley N° 18.083*, LJU Doctrina 12

Melgendler, G., *IRAE: La problemática de la deducción de gastos*, KPMG.

Normas Internacionales de Contabilidad. IASB 2006

Pérez Pérez, J.A., (2008), *Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE*, Jornadas Tributarias. DGI.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), (1965), 7ma. Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata.

Rossetto, J., *Algunas reflexiones sobre el Principio de Capacidad Contributiva*, Revista Tributaria No.168 del IUET.

Rossetto, J. (1976), *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Montevideo, Ed. Rosgal,

Roubier, P., (1929), *Les conflits de lois dans le temps (Theorie -dite de la non ? retroactivité des lois)*, Tomo I, París.

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

Sánchez Brot, L. E., *El criterio de lo devengado y los gastos diferidos*, Buenos Aires, Argentina. En línea en [<http://www.udesa.edu.ar/files/img/Administracion/DTN39.PDF>]

Sentencia N° 1018 de 9 de noviembre de 1998 publicada en la Revista Tributaria del IUET Tomo XXVI, Nro. 148, enero - febrero 1999, págs. 100 y 101.

Sentencia N° 196 del 12/09/1983

Sesiones Parlamentarias de la Comisión de Hacienda (2006)

Shaw, J. L., (1988), *El Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio*, volumen III, FCU, Primera Edición.

Supervielle, B. (1959), *El alcance de la ley interpretativa*, Tomos XLI/ XLII, Rev. de D. Pco. y Privado, Año XXI.

Título Preliminar del Código Civil

Valdés Costa, R. (1971), *Manuales Impositivos/1 Impuesto a la Renta*, FCU.

Valdés Costa, R., (2002), *Código Tributario y Comentado y Anotado*, 5ta. Edición, FCU.

Vescovi, E., (1987), *Curso de Derecho Procesal Civil*, T. II, Montevideo, FCU.

Villegas, H. B., (1975), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 2da. Edición, Ediciones Depalma.

Consultas en línea:

[<http://www.iesta.edu.uy/indice-de-precios/serie-de-valores/>]

[http://diarioelpais.com.uy/Suple/EconomiaYMercado/07/08/13/ecoymer_297146.asp]

[<http://www.guyer.com.uy/-newsletters/informe09.html>]

[http://200.40.120.170/Suple/EconomiaYMercado/10/08/02/ecoymer_505518.asp]

[<http://www.ultimasnoticias.com.uy/consultorio/conjur230709.html>]

[<http://www.ultimasnoticias.com.uy/consultorio/conjur250609.html>]

[http://www.elpais.com.uy/Suple/EconomiaYMercado/08/11/24/ecoymer_383106.asp]

[<http://www.rae.es/rae.html>]

ANEXO I: ENTREVISTAS

Con el objetivo de complementar nuestro desarrollo teórico con parte de la realidad, realizamos entrevistas a los efectos de tener la opinión de distintos participantes del sistema tributario acerca de la deducibilidad de gastos tendientes a verificar si la política comercial se ha visto alterada por el nuevo criterio de deducibilidad de gastos, y comprobar si los precios relativos de los bienes y servicios adquiridos y vendidos han sido influenciados por esas medidas.

Atendiendo estos objetivos, para desarrollar nuestras entrevistas consultamos a: personas prestadores de servicios personales; empresario importador de bienes, y a profesional integrante de un Organismo Estatal.

Entre los profesionales antes mencionados, se trata en la mayoría de los casos de Contadores, pues consideramos que nos brindarían una visión global y crítica del NST en general, y del principio general de deducibilidad de gastos en particular.

En primer lugar transcribimos las preguntas realizadas a contribuyentes que combinan capital y trabajo y que llevan contabilidad suficiente:

Sr. Adrián Falcón: Importador de bienes

1- Siendo que la Reforma Tributaria introdujo como condición para deducir un gasto que la contraparte estuviera gravada por alguna imposición a la renta, ¿Cuáles eran los criterios utilizados por Usted para seleccionar a los proveedores antes de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, y cuáles son actualmente?

El principal criterio antes y ahora, es el precio. Sin embargo, actualmente además de considerar el precio, también veo si es o no literal E) porque en caso de que sea, en la mayoría de los casos no les compro ya que no puedo descontar el gasto para mi liquidación de renta.

2- Como consecuencia de los cambios incorporados a partir de la Reforma Tributaria, y condicionado por el principio general de deducción de gastos, ¿Negoció de algún modo con su proveedor para mantener el vínculo?

En realidad mis principales proveedores son todas Sociedades Anónimas y descuento el gasto. Sin embargo, con algunos que eran literal E) y nos servía a los dos el negocio, pasaron a pagar IRAE, IVA, y Patrimonio así yo puedo descontar el gasto. De todos modos mantengo el vínculo con algunos pequeños proveedores que si bien sé que no puedo descontar ese gasto, el monto es muy chico por lo que no me incide y priorizo el vínculo que tengo con ellos desde hace años. A otros les dejé de comprar.

3- ¿Esto significó alguna variación en el precio de venta de aquellos proveedores que tuvieron que modificar sus impuestos?

No, el precio de los bienes siguió siendo el mismo. Si me aumentaba el precio le dejaba de comprar. Con la competencia que hay cambiaba a otro proveedor.

Cr. Sebastián Pedreira: Funcionario de un Organismo Estatal

1- Siendo que la Reforma Tributaria introdujo como condición para deducir un gasto que la contraparte estuviera gravada por alguna imposición a la renta, ¿Cuáles eran los

critérios utilizados por el Organismo para seleccionar a los proveedores antes de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, y cuáles son actualmente?

En términos generales nos guiamos por el precio. Claro, que también, evaluamos otros aspectos como ser: calidad, cumplimiento, referencias comerciales, pero el factor determinante es el precio.

Respecto a esta nueva condición, el Organismo actualmente continúa contratando con contribuyentes que no están gravados por ninguna imposición a la renta por ser literal E), ya que el monto de sus contratos es poco significativo en el volumen total de adquisiciones.

Sin embargo, cuando se firman nuevos contratos de mayor importe y a mediano o largo plazo, ocurren dos situaciones: por un lado en la mayoría de los casos exigimos que el proveedor sea contribuyente de IRAE, IVA y Patrimonio, y por otro lado por lo general el importe establecido en el contrato supera en el año el monto fijado como límite para ampararse en el régimen de pequeña empresa. Por lo que cualquiera sea la situación, el Organismo termina deduciendo el gasto.

2- Como consecuencia de los cambios incorporados a partir de la Reforma Tributaria, y condicionado por el principio general de deducción de gastos, ¿Negoció de algún modo con su proveedor para mantener el vínculo?

No, cuando el proveedor ya existía antes de la Reforma, se mantuvieron las condiciones del contrato incambiadas.

3- ¿Esto significó alguna variación en el precio de venta de aquellos proveedores que tuvieron que modificar sus impuestos?

No aplica.

En segundo lugar, transcribiremos las preguntas realizadas a los contribuyentes que prestan servicios personales dentro y fuera de la relación de dependencia:

Cr. Sebastián Rodríguez: Trabajador dependiente

1- ¿Luego de la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, ¿tributa IRPF o IRAE?

En el momento del cambio yo trabajaba como empleado dependiente en una empresa, por lo cual el cambio en mi sueldo se dio por el paso de IRP a IRPF y de DISSE a FONASA.

2- ¿Usted pudo trasladar el nuevo costo impositivo a su empleador?

Negocié con mis empleadores que tomaran en cuenta las variaciones para considerarlas en mi sueldo nominal de forma que no se viera afectado mi sueldo líquido.

3- ¿Qué opinión le merece el ficto del 30% que se permite deducir de los ingresos facturados, refleja los gastos en que incurre un profesional al desarrollar la profesión en forma independiente?

Considero que eso depende en gran medida del nivel y del tipo de actividad que desarrolla un profesional.

Como ejemplo, si un profesional trabaja de forma independiente para una empresa y ésta le brinda todos los recursos para desarrollar su actividad, supongo que esa

deducción del 30% es beneficiosa para el profesional, ya que en realidad no incurre en gastos personalmente.

4- En caso de tributar IRPF y considerando las deducciones admitidas existentes ¿Piensa que el monto imponible del IRPF en las rentas de trabajo, refleja adecuadamente su capacidad de pago?, ¿Por qué?

Considero que no, ya que se deberían considerar otros factores, como pueden ser todos los gastos necesarios para la subsistencia del trabajador y de su familia. Se supone que esto se va a ir afinando con el correr del tiempo.

5- En caso de tributar IRAE sin contabilidad suficiente: Considerando que los ingresos gravados son el 48% de lo facturado, ¿Piensa que el monto imponible del IRAE refleja su capacidad de pago? ¿Por qué?

No contestó

Cr. Santiago Sánchez Varela: Trabajador independiente

1- ¿Luego de la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, ¿tributa IRPF o IRAE?

En la actualidad pago IRPF sobre el 70% de mis ingresos. Antes prácticamente no pagaba impuestos (solamente IRP sobre un ficto muy bajo).

2- ¿Usted pudo trasladar el nuevo costo impositivo a su empleador?

No lo puedo establecer, lo que se factura a los clientes depende de la coyuntura económica y de la competitividad frente a otros colegas.

3- ¿Considera que el ficto del 30% que se permite deducir de los ingresos facturados, refleja los gastos en que usted incurre para desarrollar la profesión?

Creo que deberíamos distinguir al menos dos situaciones: si por ejemplo, un profesional trabaja en forma independiente que tiene una oficina en la que únicamente tiene como gastos la luz, el agua, el teléfono, etc. seguramente el 30% por concepto de gastos fictos supere sus gastos reales. En cambio si tiene una gran infraestructura seguramente en este caso el 30% le va a resultar inferior a sus gastos reales.

4- Considerando las deducciones admitidas existentes, y que los ingresos gravados son el 70% de lo facturado, piensa que el monto imponible del IRPF en las rentas de trabajo, refleja adecuadamente su capacidad de pago? ¿Por qué?

Pienso que la capacidad de pago es un tema relativo, en comparación con lo que aportan las restantes rentas de trabajo en el país pienso que como está armado el sistema, si refleja con bastante equidad la capacidad de pago.

Si comparamos a nivel individual al haber tan pocas deducciones admitidas el sistema genera injusticias.

5- En caso de tributar IRAE sin contabilidad suficiente: Considerando que los ingresos gravados son el 48% de lo facturado, ¿Piensa que el monto imponible del IRAE refleja su capacidad de pago? ¿Por qué?

Dado que el contribuyente tiene la potestad de liquidar sus impuestos basado en una contabilidad real, creo esta es la manera más aproximada de medir la capacidad contributiva, pienso que si se opta por una liquidación ficta es porque es más beneficioso para el contribuyente por lo que la carga impositiva no superaría su capacidad de pago si se lo compara con otras formas de liquidación.

Dr. Rafael Abulafia: Profesional independiente

1- ¿Luego de la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, ¿tributa IRPF o IRAE?

Actualmente pago: IVA, IRPF, Fondo de Reversión Laboral (doble, por CJPPU y CNSS), Fondo de Solidaridad y Adicional.

2- ¿Usted pudo trasladar el nuevo costo impositivo a su empleador?

No fue trasladado.

3- ¿Considera que el ficto del 30% que se permite deducir de los ingresos facturados, refleja los gastos en que usted incurre para desarrollar la profesión?

Debe ser mayor, al menos en término abstractos, idealmente, debería ser como mínimo 50% porque el profesional es la empresa misma, no pueden escindirse (aunque en los

hechos, podría ser mucho más). Lo que come, los medicamentos que consume, la casa-habitación en que reside, en suma todo lo que consume como persona, es necesario para que exista luego como profesional (con sus gastos profesionales, del que sólo el aporte fijo de CJPPU –necesario para ejercer- representa el 16,6 % del ingreso supuesto por el sueldo ficto; para el que tenga ingreso real menor, sólo ese concepto es un porcentaje mayor).

4- Considerando las deducciones admitidas existentes, y que los ingresos gravados son el 70% de lo facturado, piensa que el monto imponible del IRPF en las rentas de trabajo, refleja adecuadamente su capacidad de pago?, ¿Por qué?

No. Las deducciones admitidas, lo son del impuesto, no del ingreso, son parciales y fictas (porcentuales por escala). Y si el % ficto de deducción fuera correcto, entonces del 70% debería gravarse sólo lo que exceda lo necesario para mantener un nivel de vida medianamente decoroso. Por ej.: el 100% del ingreso medio de hogares por trabajo, con valor locativo y aguinaldo, (según INE \$34.468 a set. 2010), para contemplar hogares con ingreso único.

5- En caso de tributar IRAE sin contabilidad suficiente: Considerando que los ingresos gravados son el 48% de lo facturado, ¿Piensa que el monto imponible del IRAE refleja su capacidad de pago? ¿Por qué?

Si se admite deducir los sueldos fictos del IRAE FICTO, éste ES MAS CERCANO A LA REALIDAD ECONÓMICA DEL NIVEL MEDIO DE VIDA QUE EL IRPF: sobre una vez y media el ingreso medio de hogares por trabajo, con valor locativo y aguinaldo del INE (\$34.468), con IRAE ficto se tributa aprox. el 55% de lo que se tributa con IRPF. Aún así, sería mas adecuado si la renta neta fuera 40% en vez de 48%.

No obstante, en el IRAE ficto la aplicación de la deducción de sueldo ficto es limitada en cuanto se restringe porque "No tendrán derecho a esta deducción quienes obtengan rentas gravadas por IRPF en la Categoría I y opten por tributar IRAE"

Cr. Álvaro Pereira: Profesional independiente

1- ¿Luego de la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, ¿tributa IRPF o IRAE?

IRPF

2- ¿Usted pudo trasladar el nuevo costo impositivo a sus clientes?

En muy pocos casos. La intención fue trasladarlo, lo que lo imposibilitó fue que algunos clientes no aceptaron el incremento de honorarios.

3- ¿Considera que el ficto del 30% que se permite deducir de los ingresos facturados, refleja los gastos en que usted incurre para desarrollar la profesión?

No, es insuficiente

4- En caso de tributar IRPF: Considerando las deducciones admitidas existentes, y que los ingresos gravados son el 70% de lo facturado, ¿piensa que el monto imponible del IRPF en las rentas de trabajo, refleja adecuadamente su capacidad de pago?, ¿Por qué?

Gastos fiscalmente admitidos en la imposición a la renta luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

No, es una ficto sobrevaluado, porque existen gastos de infraestructura, traslado, recursos humanos y materiales, capacitación, necesarios para ejercer la profesión que superan el 30% fiscalmente deducible.

5- En caso de tributar IRAE sin contabilidad suficiente: Considerando que los ingresos gravados son el 48 % de lo facturado, ¿Piensa que el monto imponible del IRAE refleja su capacidad de pago? ¿Por qué?

Sería más razonable, por los motivos que ya les comenté en la pregunta anterior.



UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

AMARAL CORREA, MARÍA SABRINA.
ORTEGA GARICOÏTS, MARÍA IRENE.
Tutor: Cr. Javier Forte Rodino.

Montevideo, Noviembre 2010.

