



**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**IMPOSICIÓN A LAS RENTAS: EL LIMITE ENTRE EL CONCEPTO DE
ACTIVIDADES QUE COMBINAN CAPITAL Y TRABAJO Y ACTIVIDADES
PURAS DE TRABAJO**

Autoras: Cra. Florencia Falero, Cra. Lucia Gonzalez, Cra. Karina Sapolinski

Director de Tesis: Juan Andrés Acosta

**Mayo 2021
Montevideo, Uruguay**

PÁGINA DE APROBACIÓN

Título: IMPOSICIÓN A LAS RENTAS: EL LIMITE ENTRE EL CONCEPTO DE
ACTIVIDADES QUE COMBINAN CAPITAL Y TRABAJO Y ACTIVIDADES PURAS
DE TRABAJO

Autoras: Cra. Florencia Falero, Cra. Lucia Gonzalez, Cra. Karina Sapolinski

Tutor: Cr. Juan Andres Acosta

Tribunal:

Profesor:

Profesor:

Profesor:

Calificación:

Fecha:

RESUMEN Y PALABRAS CLAVES

El presente trabajo es un estudio sobre la incidencia del factor capital en las actividades y su consecuencia dada la importancia de la combinación de factores al momento de tributar.

El estudio consta de una revisión histórica de las normas aplicables a través de la evolución de la legislación tributaria así como de un análisis de las distintas definiciones aplicables.

Se desarrolla un estudio acerca de situaciones concretas donde entendemos la aplicación de la Ley no parece correcta y/o coherente generando así dificultades al momento de tributar dado los distintos impuestos que gravan las rentas (IRAE, IRPF, IRNR). Dichas situaciones quedan evidenciadas mediante un análisis realizado a personal idóneo en la materia el cual demuestra que la forma de tributar de la actividad desarrollada podría poseer de un componente de subjetividad.

Finalmente se expresa a modo de conclusión posibles soluciones para generar una imposición tributaria que permita otorgar seguridad al contribuyente.

Palabras Claves:

Factores económicos, Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, combinación de capital y trabajo.

ÍNDICE

1. ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS	6
2. INTRODUCCIÓN	7
3. HIPOTESIS	9
4. MARCO NORMATIVO.....	10
4.1 ANTECEDENTES	10
4.1.1 Evolución histórica normativa y el concepto de empresa.....	10
4.1.2 Combinación de capital y trabajo	12
4.1.3 Intermediación en el trabajo ajeno	14
4.2 NORMATIVA VIGENTE	14
5. ANÁLISIS DE CASUÍSTICA PARA EJEMPLIFICAR LAS DUDAS QUE SE GENERAN ACERCA DE LA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE LAS MISMAS.....	21
5.1 ACTIVIDAD DE DISEÑO GRÁFICO	21
5.2 ACTIVIDAD DE SOFTWARE - SOPORTES LÓGICOS	23
5.3 TRABAJOS DE OFICIOS	25
5.3.1 Cuando el titular realiza la actividad	25
5.3.2 Cuando contrata alguien que lo asista.....	26
5.4 ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR PROFESIONALES CON TÍTULO HABILITANTE.....	27
5.4.1 El factor capital en la actividad profesional.....	28
5.4.2 Empresas que brindan servicios profesionales pero sus titulares no lo son....	30
5.4.3 La implicancia del título habilitante en actividades profesionales	31
5.4.4 La venta de capital de activo fijo en empresas de servicios profesionales	33
5.5 REDES DE COBRANZAS	36
5.6 ACTIVIDAD DE COMMUNITY MANAGER (MANEJO DE REDES SOCIALES, ACTIVIDADES EN SITIOS WEB Y CONTENIDOS DIGITALES)..	38

6. ANÁLISIS MEDIANTE EL DESARROLLO DE ENCUESTA A PROFESIONALES E IDONEOS EN LA MATERIA	40
6.1 PREGUNTAS 1 Y 2 SOBRE LA ACTIVIDAD DEL PINTOR	41
6.2 PREGUNTAS 3 Y 4 SOBRE LA ACTIVIDAD DE LA CLÍNICA QUE REALIZA ECOGRAFÍAS	42
6.3 PREGUNTAS 5 Y 6 SOBRE LA ACTIVIDAD DE COMMUNITY MANAGER Y SU IMPLICANCIA EN CASO DE SER DISEÑADORES GRÁFICOS	43
6.4 PREGUNTAS 6 Y 7 SOBRE LA ACTIVIDAD DE UN INGENIERO DE SISTEMAS SEGÚN QUIEN ES EL PROPIETARIO DE LA COMPUTADORA CON LA QUE TRABAJA	45
6.5 PREGUNTAS 8 Y 9 SOBRE FORMA DE TRIBUTAR DE UN MAESTRO QUE DA CLASES PARTICULARES.....	46
6.6 PREGUNTA 10 SOBRE QUÉ SE ENTIENDE POR “TÍTULO HABILITANTE”	47
6.7 PREGUNTAS SOBRE CÓMO SE CONSIDERA LA MEJOR MANERA DE EVALUAR EL FACTOR CAPITAL PARA AFIRMAR QUE HAY COMBINACIÓN DE FACTORES PRODUCTIVOS.....	48
7. CONCLUSIONES	50
8. RECOMENDACIONES	52
9. BIBLIOGRAFIA	57

1. ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS

ANII	Agencia Nacional de Investigación e Innovación
CIIU	Clasificador internacional Industrial Uniforme
DGI	Dirección General Impositiva
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRIC	Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto a la Renta de los No Residentes
MEC	Ministerio de Educación y Cultura
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
SA	Sociedad Anónima
SAS	Sociedades Anónimas Simplificadas
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TCA	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
UDELAR	Universidad de la República
UI	Unidades indexadas

2. INTRODUCCIÓN

La práctica profesional nos ha demostrado que frecuentemente nos encontramos frente a situaciones en las que la normativa tributaria no brinda una solución concreta al caso particular que se está analizando.

Esto se debe a que en la mayoría de las situaciones las normas son dictadas con carácter general y no contemplan ciertas hipótesis o circunstancias particulares, haciendo dificultosa la aplicación en situaciones que pueden comprender un importante abanico de alternativas.

Un ejemplo de ello, que pese a ser de larga data no deja de ser válido, es el concepto de combinación de capital y trabajo en los impuestos que gravan rentas. Si bien se trata de un concepto proveniente del sistema tributario anterior a la última reforma tributaria que comenzó a regir el 1º de julio de 2007, ésta última lo mantuvo como elemento determinante para establecer los impuestos que deben tributar determinados contribuyentes. Este concepto aún sigue siendo objeto de controversias, básicamente cuando se analizan aquellas actividades en que uno de los factores predomina de forma significativa sobre el otro.

Justamente, la inexistencia de un límite preciso que determine cuando se considera que en una actividad existe o no existe combinación de estos factores, es lo que genera diferentes opiniones, que perfectamente pueden encontrarse justificadas en uno u otro sentido.

Es el objetivo de este trabajo abordar el estudio de aquellas situaciones donde predomina el factor trabajo y la presencia del factor capital es incuestionable, aunque en menor medida (pero no por eso despreciable).

Es evidente que esto se verifica esencialmente en materia de prestación de servicios.

Si bien existen múltiples casos en esta materia donde el capital resulta irrelevante o no constituye un factor preponderante para la obtención de la renta, hay otras situaciones en las que dicha distinción no resulta tan obvia. A su vez los avances tecnológicos y los trabajos que se desarrollan cada vez más con la utilización de ciertos intangibles generan mayor incertidumbre.

Es por eso que, al no existir en el plano normativo, un límite objetivo que sea medible para poder dilucidar si estamos frente a una renta pura de trabajo o de una renta que combina

ambos factores, se vuelve dificultoso decidir qué impuesto corresponde tributar y por ende la carga impositiva que corresponde.

Cabe mencionar que la norma muestra de por sí la dificultad para la definición ya que es esta misma la que contribuye con la aclaración de este punto especificando ciertas actividades que se consideran puras de trabajo. Sin embargo, existen otras tantas que permanecen en una zona gris.

Hay contribuyentes que al momento de inscribirse ante la Administración se plantean la interrogante sobre si la actividad implica o no una combinación de capital y trabajo, más aún en tiempos actuales, donde una computadora, por ejemplo, parece ser factor común de cualquier actividad.

Como consecuencia de lo anterior, se verifica la existencia de un área de incertidumbre donde se debe evaluar que tan relevante es el “capital” para la actividad. El Cr. Rossetto indicaba ya hace varios años que al categorizar las rentas todas en alguna medida aplican ambos factores y que la “pureza” existe en un plano meramente teórico¹.

Dichas evaluaciones resultan, naturalmente, subjetivas y personales. Ello nos ha motivado a investigar este aspecto, de modo de evidenciar que para ciertas actividades la normativa no contribuye a una clara aplicación de las mismas y como consecuencia de ello puede impactar en la seguridad jurídica de los contribuyentes.

¹ Cr. Rossetto Jorge, “La Fuente Territorial de las Rentas”, Ed. 1995. Imprenta Rosgal SA.

3. HIPOTESIS

La hipótesis sobre la que parte nuestra investigación es que existen situaciones de incertidumbre al momento de clasificar ciertas actividades como puras de trabajo o como de combinación de capital y trabajo que afectan la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Los problemas prácticos que lo anterior conlleva deberían estudiarse según distintas perspectivas como ser la de los contribuyentes, la de los contadores asesores externos y la de funcionarios de la administración.

En caso de verificarse esta hipótesis nuestra hipótesis complementaria sería que la forma de tributar del tipo de actividad desarrollada posee un componente de subjetividad que se traduce en un beneficio económico (o no) a la hora de la tributación, dependiendo del papel que cada agente desempeña en la economía.

4. MARCO NORMATIVO

4.1 ANTECEDENTES

4.1.1 Evolución histórica normativa y el concepto de empresa

A través de los años ha existido en Uruguay diversas reformas tributarias. La última ocurrió en el año 2007 e introdujo grandes cambios, aún cuando muchos de éstos se basaron en normativa y conceptos ya vigentes anteriormente.

Es por lo menos desde 1945 con el impuesto a las Ganancias elevadas que se discute acerca de los factores productivos y su combinación.²

La Ley 12.804 del 30 de noviembre de 1960 introdujo el IRPF (Impuesto a la Renta de las Personas Físicas) que se caracterizaba por ser un impuesto global que clasificaba las rentas en 6 categorías distintas y daba un tratamiento específico a cada una de ellas.³

Luego el DecretoLey 14.252 del 22 de agosto de 1974 deroga el IRPF dando lugar al IRIC (Impuesto a la renta de Industria y Comercio). En éste se seguían distinguiendo tres tipos de rentas: las provenientes de capital, de trabajo y de combinación de ambos factores, gravando principalmente éstas últimas sin realizar un análisis sobre si existía un factor más predominante que otro.

Al tiempo, la doctrina introdujo mecanismos de ponderación de los factores con el fin de determinar su gravabilidad influenciando de tal manera que en el Decreto Ley N° 14.416 del 28 de agosto de 1975 se agregaron dos incisos al IRIC que establecían que no serán rentas comprendidas aquellas en las que el factor capital no se considere predominante. Se introducía así el concepto de predominancia de un factor productivo.

En este sentido se expresaba Peirano Facio señalando que siempre en la generación de rentas habrá un componente de trabajo y un componente de capital, pero no obstante no todas las

² Pérez Pérez, Juan Antonio “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”. Tomo 1 página 35. Editorial La Ley

³ Vázquez Verónica, “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”. Tomo 1 pagina 70-73. Editorial La Ley

rentas quedarán gravadas por el IRIC ya que la ley indica que ambos factores deben tener una importancia trascendente o relevante.⁴

El 8 de abril de 1986 se aprueba una modificación al IRIC donde se introduce el concepto de empresa.

El IRIC, para ese entonces, consideraba rentas comprendidas aquellas actividades lucrativas realizadas por empresas, entendiendo como tal toda unidad productiva que combina capital y trabajo para generar un resultado económico para el cual también se debía intermediar en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.

Reafirmando esta idea el instructivo de DGI publicado en el Boletín N° 166 de marzo de 1987 establece que para verificar el concepto de empresa se debía cumplir simultáneamente con los 3 requisitos: ser una unidad productiva, combinar capital y trabajo e intermediar en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.

Siguiendo a Valdés Costa, se puede decir que la "empresa" debe distinguir tres elementos esenciales para determinar el significado de la normativa aplicable: estructura, fines y medios. - La estructura es el elemento básico; la Ley grava las rentas "realizadas por empresas" y éstas están caracterizadas por la combinación de capital y trabajo.- *"Si no existe tal combinación, no hay empresa y por lo tanto no hay impuesto"*⁵. Además, según establece la norma debe tener como objetivo generar un resultado económico.

Agrega a su vez, *"los tres elementos son esenciales y por lo tanto la ausencia de cualquiera de ellos implica la no configuración del elemento subjetivo del hecho generador, pero desde el punto de vista lógico, los dos últimos son especificaciones, concreciones del elemento básico, genérico, "combinación de capital y trabajo".*⁶

⁴ Peirano Facio, Juan Carlos; "Acción de inconstitucionalidad promovida por el Poder Ejecutivo contra la Ley No. 16.004 (Mesa Redonda)", Revista Tributaria, T. XVI, Página 90. 198/203); Mencionado en la Sentencia TCA 512/014.

⁵ Anuario de Derecho tributario, II, P. 43 – Sentencia TCA 596/002.

⁶ Anuario de Derecho tributario, II, P. 46 – Sentencia TCA 596/002.

4.1.2 Combinación de capital y trabajo

El Boletín N° 166 de la DGI mencionado anteriormente también introduce los conceptos de existencia conjunta ya sea de manera principal o accesorio, pero sin embargo establece que *“la combinación de capital y trabajo es una de las circunstancias que debe verificarse para encontrarnos frente al concepto de empresa. Si bien el principio rector es la coexistencia de ambos factores cuando conceptual y razonablemente es “prácticamente” inexistente debe entenderse que el mismo no existe...”*⁷

En cuanto a la combinación de factores el capital debe estar dirigido a la obtención de las rentas y no ser accesorio y/o destinado a facilitar el desarrollo de la actividad ya que en dicho caso no se entenderá que hay combinación de tales factores.

Al respecto el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez sostiene que *“es claro, tanto para la DGI como para la Doctrina que las rentas en las cuales la contribución de alguno de los factores productivos no alcanza determinada importancia relativa, no deben reputarse como rentas mixtas de capital y trabajo. Las discrepancias radican en definir el grado de esa importancia relativa y, esencialmente en calificar casos concretos.”*⁸

El análisis de combinación de factores era muy relevante ya que del mismo se desprendía si correspondía pagar o no impuesto a la renta. Por lo que ante situaciones que podrían generar confusión y discrepancias, el IRIC optaba por excluir dichas rentas, como ser las rentas derivadas de actividades desarrolladas por profesionales universitarios con título habitante, agentes de papel sellado y timbres, agentes de lotería, etc. Cabe mencionar que para ciertas actividades (como ser las profesionales) el no estar comprendidas implicaba no pagar impuesto a las renta, mientras que en otros casos hacía quedar comprendido en el Impuesto a las Comisiones.

Es evidente que esta exclusión pretendió laudar algunas situaciones generadoras de incertidumbre, donde si bien la presencia del factor capital es incuestionable, la generación de la renta está sustentada en la actividad humana, aun cuando la normativa no establecía la necesidad de evaluar la preponderancia de los mismos.

⁷ Boletín DGI N° 166; Marzo 1987.

⁸ Pérez Pérez, Juan Antonio “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”. Tomo 1 página 36. Editorial La Ley.

Cabe resaltar especialmente que, tal como mencionábamos al excluir las actividades profesionales del IRIC, se desprende que para dicho impuesto hay actividades profesionales que implican combinación de capital y trabajo (por eso quedarían comprendidas como empresas) y es por ello que aclara que no quedarán gravadas. Parecería ser el espíritu de la ley dejar excluida las rentas que podrían entenderse en “zonas grises” para facilitar su aplicabilidad.

Como señala el Prof. José Luis Shaw: *“La dilucidación de si en la generación de determinadas rentas la incidencia de uno de los factores productivos es predominante o principal o si, por el contrario, ambos factores tienen relevancia, sólo pueden resolverse conceptualmente y no en base a ecuaciones de las cuales resulte una medición cuantitativa de la incidencia de cada factor*

A nuestro juicio, la determinación de si una renta deriva en forma predominante del capital o del trabajo, o en forma conjunta de ambos factores productivos, depende no del monto del capital aplicado o de la cantidad de trabajo utilizado sino de la trascendencia o protagonismo que, desde un punto de vista conceptual o cualitativo, tenga cada factor en el desarrollo de la actividad generadora de la renta.

Lo cual obviamente implica -es inevitable- que existan situaciones límites que habrá que resolver caso por caso teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada uno de ellos.”

Y concluye finalmente el citado autor que: *“En rigor sólo pueden distinguirse, por un lado, las rentas que conceptual y cualitativamente derivan de la combinación o utilización conjunta del capital y del trabajo y, por otro lado, las rentas que conceptual y cualitativamente derivan en forma predominante del capital o en forma predominante del trabajo.”*⁹

⁹ Shaw, José Luis; “El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, FCU, Montevideo 1988, págs. 34 y ss.; Mencionado en sentencia TCA 512/014 Shaw, José Luis; “El hecho generador del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio a la luz de la ley interpretativa No. 16.004 y de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 23/991 de 22/5/991”, Revista Tributaria, T. XVIII, No. 102, págs. 245/247). Mencionado en sentencia TCA 512/014.

4.1.3 Intermediación en el trabajo ajeno

En cuanto a la intermediación de trabajo ajeno la Ley menciona que no existirá tal cuando quien genere la renta sea asistido por personal dependiente.¹⁰

El concepto de intermediación en el trabajo ajeno implica que una entidad para prestar ciertos servicios contrata personal para que lo realice.

De este modo el personal contratado resulta un factor fundamental para generar la renta. En cambio, cuando se contrata personal que cumple meramente tareas de apoyo, se entiende que estas tareas no son de carácter sustancial para generar la renta

4.2 NORMATIVA VIGENTE

Con la reforma tributaria del 2007 se crean los impuestos a las rentas de personas físicas (IRPF), personas no residentes (IRNR) y de actividades económicas (IRAE), por lo que hay tres impuestos que gravan la renta y se debe analizar para cada uno de ellos qué se considera renta comprendida de manera de evaluar si se está gravado por uno u otro.

Esto implica un enfoque integral de imposición a la renta de modo que el propósito de este nuevo esquema apunta a gravar rentas que incluso bajo el sistema tributario anterior no tributaban.

En este sentido, existe un cambio de enfoque en el concepto de combinación de capital y trabajo, no en cuanto a su contenido sino en cuanto a su alcance.

Ya no se analizará si se queda o no comprendido para ver si se debe pagar o no impuesto a la renta, sino que el análisis será para saber en cuál de los impuestos existentes se estará comprendido o bien, cuando se esté comprendido en el IRAE, analizar cuáles serán las escalas y porcentajes aplicables en caso que se opte por el régimen ficto.

El Título 4 que establece el marco legal del IRAE determina en su artículo segundo un criterio objetivo en el que dispone que las rentas comprendidas son: “A) *Las rentas empresariales.* B)

¹⁰ Título 4 IRIC; Artículo 2 literal A.

*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”.*¹¹

El concepto de rentas empresariales establece entonces dos formas de inclusión en el mismo: la forma jurídica y el tipo de actividades a desarrollar.

En cuanto al quedar incluido en el impuesto por forma jurídica la lista actual es más extensa que en la Ley del IRIC. En este punto cabe precisar una diferencia respecto al sistema tributario anterior y es que en éste las entidades que quedaban alcanzadas por el impuesto por su forma jurídica, constituían la excepción, mientras que en el actual sistema tributario esto de algún modo constituye la regla.

Para el IRIC correspondía solo las Sociedad Anónimas, sociedades en comanditas por acciones, personas jurídicas constituidas en el extranjero y entes autónomos y servicios descentralizados. Se adicionan para el IRAE las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley 16.060 (como ser las SRL), asociaciones agrarias no contribuyentes de IMEBA, los fideicomisos con excepción de garantías, las sociedades de hecho y las sociedades civiles (excluidas las que son integradas por personas físicas residentes)

Sin embargo, la discusión acerca de la combinación de capital y trabajo no se restringe a aquellas entidades que no quedan alcanzadas por todas sus rentas de acuerdo a su forma jurídica. En efecto, aun cuando se trate de una empresa que por forma jurídica quede comprendida en el IRAE, dicha discusión se mantiene al momento de realizar la liquidación del impuesto.

El Decreto 150/007 en su artículo 64 establece un régimen ficto de liquidación para aquellas empresas que no estén obligadas a liquidar bajo el régimen de contabilidad suficiente (como por ejemplo sociedades de hecho y/o SRL, SAS).¹² La renta ficta se determinará como un

¹¹ Título 4 IRAE TO 1996. Artículo 2

¹² SAS – Nueva forma jurídica de empresas aprobada en Setiembre de 2019 por la Ley 19.820. Es un modelo societario simplificado que permite limitar la responsabilidad de los accionistas, así como tributar igual que una sociedad personal. A su vez cuenta con simplificaciones en cuanto a su creación, cantidad de accionistas que se debe tener y la forma en la que realiza las asambleas societarias.

porcentaje de las ventas. Dicho porcentaje dependerá de si la actividad es pura de trabajo, pura de capital o por combinación de ambos factores.¹³

Como se podrá apreciar, se mantiene la importancia del análisis de la combinación de factores para determinar ante qué tipo de rentas se está, aún cuando todas las rentas se encuentren alcanzadas por el impuesto.

A su vez, dicho análisis pasa a ser de gran importancia ya que la diferencia entre los porcentajes que se aplican a cada escala según el tipo de renta son muy distintos generando un gran impacto en los impuestos a pagar.

Como se mencionó anteriormente, la carencia de una definición precisa de renta empresarial (concretamente en lo que tiene que ver con el concepto de combinación de capital y trabajo) que otorgue certeza jurídica a los contribuyentes, pueda generar incertidumbre a la hora de tributar, y en este caso, la no aplicación del porcentaje correcto que podría conllevarles un gran perjuicio.

Uruguay es un país donde la mayoría de las empresas son PYMES por lo que cada vez hay menos sociedades anónimas (que deben liquidar por régimen real) y cada vez más formas societarias simplificadas, a las que se les permite ir por régimen ficto. De manera que la discusión sobre qué porcentaje aplicar según cada escala se hace, con el tiempo, más relevante.

En cuanto a quedar comprendido en el IRAE no por forma jurídica sino por la actividad desarrollada el literal B del artículo 3 del título 4 establece:

“En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:

- 1. Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.*

En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:

¹³ Decreto 150/007.

- i) *El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.*
- ii) *En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.*

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

2. Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria”¹⁴

Podemos mencionar que según el artículo citado hay diferencias sustanciales con el IRIC:

En primer lugar, en el IRAE no existe a nivel legal una exclusión de ciertas actividades, sino que dicha exclusión se plante a nivel reglamentario en sede del IRPF, considerando las mismas actividades que fueron excluidas anteriormente en el IRIC.

En segundo lugar, se establece que, si el capital no está dirigido a obtener la renta, sino a facilitar la actividad no se considerará combinación de capital y trabajo.

En tercer lugar, si la actividad se desarrolla utilizando exclusivamente bienes del activo fijo aportados por el prestatario entonces tampoco se considerará que exista combinación de factores, por lo que no se estará ante el concepto de renta empresarial.

A diferencia de lo que sucedía antes de la reforma tributaria que rige desde julio de 2007, ahora en caso de no quedar comprendido en el IRAE por lo visto anteriormente no implica no quedar gravado sino que conlleva a pagar otro impuesto denominado IRPF.

Por otro lado, al analizar el artículo 3 del Título 4 citado previamente, vemos que la Ley toma nuevamente el concepto de empresa y habla de la combinación de capital y trabajo sin generar definiciones de estos conceptos.

¹⁴ Título 4 IRAE TO 1996. Artículo 3

No hay referencia alguna al respecto de si un factor debe ser o no más relevante que otro ni si se considera inexistente en caso de tener una participación muy menor.

Por último, tal como sostiene Valdés Costa sobre los tres elementos esenciales para estar frente a una renta empresarial, consideramos que corresponde hacer mención a la intermediación en la prestación de servicios aún cuando no se ahondará en dicho tema por no corresponder al tema en sí de la tesis.

Respecto a dicho concepto la Administración en varios casos se ha pronunciado en consultas en el sentido que existe renta empresarial aún cuando la intermediación no se configura y en otros casos se ha pronunciado de forma contraria.

Ejemplo de esto podría ser que mientras en la consulta 3.634 la administración concluye que *“no existe intermediación en el trabajo ajeno por el hecho de contar con personal dependiente, conforme a lo dispuesto al apartado 5to de la misma normal (Título 4 IRAE)”* en la consulta 5.479 se establece que *“Por lo tanto la actividad descrita por la sociedad está comprendida en la definición de rentas empresariales, dado que el personal dependiente realiza directamente actividades que son productoras de rentas para la sociedad verificándose entonces la intermediación en la prestación de servicios”*

Analizando lo que ocurre en la actualidad de manera muy frecuente podemos plantear el siguiente ejemplo de una empresa de mudanzas:

En el supuesto de una persona física que decide adquirir un camión y realizar servicio de mudanzas, por su forma jurídica (unipersonal), no queda comprendido en el IRAE por el literal A del artículo 3 del Título 4.

Al analizar el literal B del artículo 3 del título 4 se ve que estamos ante una actividad de servicios que combina capital y trabajo ya que no puede realizar la misma sin el camión que le permita realizar el traslado.

Sin embargo, para generar dicho resultado económico no intermedia en la prestación de servicios, sino que lo realiza de manera directa, es decir sin emplear personal. La actividad se desarrolla utilizando exclusivamente bienes del activo fijo aportado por el prestador. Ante esta situación existen diferencias de interpretación entre la Administración y la doctrina.

Mientras la primera sostiene que no es necesaria la intermediación para quedar comprendido en el hecho generador del IRAE (lo cual se aplica en la práctica, pero es contrario a lo establecido en el Boletín N° 166 de marzo de 1987 mencionado anteriormente), la doctrina entiende que deben cumplirse los 2 requisitos simultáneamente, dado que la Ley los enumera como “y” y no como “o” (estos serían la combinación del capital y trabajo y la intermediación).

Siguiendo el análisis de la doctrina entonces no se estaría comprendido en el hecho generador del IRAE por lo que corresponde analizar qué impuesto le corresponde pagar. Si entendemos que el servicio brindado es una renta de trabajo entonces quedaría comprendido en el hecho generador de IRPF, pero no parece ser algo coherente, cuando su trabajo depende 100% de un activo por lo que no es un servicio de naturaleza personal incluido en la categoría II del IRPF.

Como conclusión entonces sería una actividad que quedaría sin gravar por impuestos a la renta, dado que no cumpliría ninguno de los hechos generadores. Esta respuesta no parecería ser coherente en un sistema con un enfoque integral que busca gravar todas las rentas salvo aquellas que están exoneradas expresamente.

Corresponde también analizar qué pasa cuando tiene, por ejemplo, éxito en su emprendimiento y dada la alta demanda decide adquirir nuevos vehículos para poder realizar varios servicios al mismo tiempo. Esto le implica contratar (de manera dependiente o independiente) personal que realice el servicio. Se aclara que no es personal que lo va a asistir en la tarea, sino que es personal que realizará el 100% del servicio ya que, el titular estará realizando otra mudanza al mismo tiempo. Se entiende entonces que contrata personal que estará intermediando en la prestación de servicio.

En conclusión, siguiendo con la postura legalista de la doctrina, este “éxito” empresarial le implicaría realizar una modificación en su forma de tributar. La actividad quedará comprendida ahora en el hecho generador del artículo 3 del Título 4 ya que es una actividad de servicios realizada por una unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico intermediando en la prestación de servicios lo cual implicará comenzar a tributar IRAE.

Se entiende entonces que la misma actividad (con la diferencia de tener personal que realice la tarea) puede quedar comprendida o no ante impuestos diferentes haciendo que los costos de la misma sean distintos y la competitividad en la misma actividad se vea afectada. No parecería tener sentido que, al momento de comenzar un emprendimiento se deba evaluar la opción de, en este caso, contar con dos camiones (y por ende dos personas) para la realización del servicio, para evaluar así que impuestos pagar.

Apreciamos que la actividad no se ve modificada ya que solo se adquiere la posibilidad de realizar la misma en mayor volumen. Incluso si así no fuera, no sería lógico que el hecho de que el titular realice por sí mismo el servicio o contrate a otra persona que lo haga le implique un costo/ahorro tributario.

La experiencia indica que hoy en día ningún contribuyente de esta actividad pensaría en no pagar ningún impuesto a la renta aun cuando el análisis doctrinario parece tener amplios fundamentos. Podemos apreciar que, en la práctica, es más sencillo acompañar la postura de la Administración al momento de plantear los costos de un negocio que comenzar trámites de consultas y llegar hasta el TCA para lograr una respuesta más adaptada a derecho.

En ningún lado queda expuesto que DGI considera que ambos requisitos no son necesarios en conjunto hasta tanto se realiza una investigación de sus consultas.

5. ANÁLISIS DE CASUÍSTICA PARA EJEMPLIFICAR LAS DUDAS QUE SE GENERAN ACERCA DE LA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE LAS MISMAS

A continuación, basándonos en el marco normativo actual se analizarán diversas situaciones en las que podría ser discutible el régimen de tributación a aplicar. Esto puede ser como consecuencia de la actividad en si misma o por pequeñas alteraciones que podrían producirse en el ejercicio normal de la actividad.

Dicho análisis tiene como objetivo poder demostrar que al no existir una manera objetiva de medir la existencia de capital y trabajo como combinación de factores pueden existir diversas posiciones al momento de definir el régimen impositivo a aplicar.

5.1 ACTIVIDAD DE DISEÑO GRÁFICO

Nos parece importante desarrollar este caso dado que existe una consulta de la DGI (N° 3474) que se realizó antes de la reforma tributaria pero que hasta el momento no ha existido un pronunciamiento de cambio de criterio por parte de la Administración Tributaria, por lo que sigue vigente.

En esta consulta se indica que la actividad de un diseñador gráfico se basa en un proceso de imaginación y de creación intelectual por lo que no se considera a la computadora como capital necesario.

Cabe mencionar que esta actividad puede desarrollarse o no por profesionales, pero no alteraría el análisis de impuestos ya que no implica un título profesional con firma habilitante.

Durante la vigencia del IRIC esto implicaba no quedar comprendido en el hecho generador y por ende no tributar impuesto a la renta. Actualmente esta solución conlleva a cumplir el hecho generador del IRPF por ser una renta pura de trabajo y por tratarse de un servicio personal prestado fuera de la relación de dependencia.

Esta consulta no parece aggiornada a la actualidad y desmerece la importancia del factor capital en la actividad. En tiempos en que la tecnología no había alcanzado el nivel de

desarrollo actual, parecía posible realizar el diseño gráfico de manera manual y producir así los contenidos necesarios. Hoy en día ya parece imposible realizar los diseños manualmente y entregar un producto que no sea digitalizado y realizado a través de los distintos programas digitales que existen para esto.

Quizás, si la consulta fuera planteada nuevamente la Administración adoptaría un cambio de criterio, teniendo en cuenta pronunciamientos posteriores a la referida consulta, donde se ha manifestado que sin una computadora no es posible desarrollar ciertas actividades, por lo que el factor capital resulta necesario para obtener la renta, como lo es el caso del desarrollo de software (que será analizado luego en este trabajo).

Éste hecho nos hace cuestionarnos que pasaría ante una fiscalización donde el contribuyente alegue tributar IRAE por la existencia de combinación de factores, aún cuando la Administración se base en una consulta vigente (sin analizar la vigencia de la misma). Cabe recordar que las consultas son parte de la jurisprudencia pero ésta no puede alterar lo que la Ley indica.

Podría pensarse que no se realiza una nueva consulta a la administración por un tema de conveniencia del contribuyente. Quienes ejercen dicha actividad suelen ser personas y/o empresas de pequeña dimensión económica que se ven beneficiadas del mínimo no imponible del IRPF, así como de no tener la obligatoriedad de pagar el mínimo de IRAE mes a mes en caso de no tener ingresos.

No parecería ser el espíritu de la Ley que un contribuyente liquide sus impuestos por conveniencia basado en una consulta que no parece actualizada a los tiempos de hoy. El avance tecnológico conlleva a que el criterio sostenido en algunas consultas pueda quedar obsoleto generando así conceptos contradictorios como la relevancia de la computadora en el software pero no así en el diseño gráfico.

Dada la incuestionable presencia del factor capital para el caso que nos ocupa, la problemática radica en determinar cuán necesario debe resultar el mismo dado que la Ley se limita a establecer que debe haber combinación de capital y trabajo, que efectivamente la hay, sin

mencionar cuan preponderante debe ser uno sobre el otro. Estamos frente a un problema de carácter subjetivo.

El diseño gráfico es una actividad que se asemeja a muchas otras de servicios personales que necesitan de activos físicos o intangibles para ser realizadas por lo que actúa como “referencia” en la práctica para muchas otras actividades. Son ejemplo de esto lo que hace a la publicidad, al trabajo audiovisual, a la postproducción, etc.

Si bien es claro que se utilizan elementos como ser cámaras, computadoras, filmadoras las mismas no parecen tener, a juicio de la DGI, más importancia que el proceso de imaginación y de creación intelectual por el cual el diseño gráfico es considerado comprendido en el IRPF y no en el IRAE.

La problemática que se plantea en este punto, radica esencialmente en la inexistencia de un límite que sea medible, y que contemple desde un punto de vista cualitativo que el capital es parte de la actividad y no auxiliar a la misma.

5.2 ACTIVIDAD DE SOFTWARE - SOPORTES LÓGICOS

En base a la normativa y consultas existentes parece ser evidente que en esta actividad no hay discusión sobre si hay o no combinación de capital y trabajo lo cual denota una clara incongruencia con la actividad comentada en el punto anterior.

Por otro lado, el cuerpo normativo vigente conduce a que el contribuyente busque, de acuerdo a su conveniencia planificar su situación tributaria sobre como quedar comprendido en el impuesto que prefiera.

De acuerdo a la normativa vigente, si la actividad es desarrollada por una empresa unipersonal o sociedad de hecho entonces debe analizarse quien aporta el capital:

- En caso que sea el prestatario quien lo aporte se considera que es una actividad de servicios personales y por ende se tributa IRPF ya que el Título 4 establece que en el caso de la prestación de servicios, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo

fijo aportados por el prestatario. En este caso entonces, según el Título 7, si la actividad se desarrolla exclusivamente para el exterior la misma se encuentra exonerada, pero si se desarrolla para el territorio nacional la misma estará gravada.

- En caso que el capital se aporte por el prestador del servicio se considera que existe combinación de capital y trabajo, por lo que se debe tributar IRAE. En este caso no existe exoneraciones a la actividad, por lo que tanto si la actividad se desarrolla para el territorio nacional como para el exterior la misma se encontrará gravada.

En el caso que la actividad se desarrolle por otro tipo societario como ser SRL o SA entonces por su naturaleza jurídica quedará comprendida en el IRAE. Sin embargo, existe una exoneración para estos tipos societarios que desarrollan esta actividad según la inversión y los gastos realizados en el país.

En conclusión, desde el punto de vista de la planificación tributaria es cuestión de analizar qué tipo de empresa conviene formar y acordar (o no) con el prestatario la incorporación de la computadora, para elegir así que impuestos tributar.

Desde un punto de vista estrictamente tributario y dejando de lado los argumentos que puedan existir para la promoción de software no parece ser la intención de la norma, que para una misma actividad se pueda realizar un análisis sobre la forma de pagar menos impuestos.

La problemática anterior puede ilustrarse planteando la siguiente situación: Si una persona trabaja de manera independiente, tiene un cliente principal el cual le otorga la computadora para trabajar, entonces parece ser claramente una actividad por la que corresponde tributar IRPF.

Podríamos preguntarnos qué sucede si se plantea la siguiente variante: en el caso que, dado que no hay un contrato de exclusividad, la misma persona utiliza dicha computadora para trabajar para otros clientes. Ahora ya hay una actividad que se realiza donde la computadora no es aportada por el prestatario por lo que ya no se cumpliría con lo que establece el Título 4 para excluirlo como combinación de trabajo. De manera que la misma empresa, por la misma actividad tendría rentas gravadas por IRPF y rentas gravadas por IRAE. No parecería ser esto algo lógico, más allá de que la aplicación de las normas parece conducir a esta conclusión.

A su vez, cabe mencionar que todo este análisis se realiza ya que al día de hoy no existe algo que conlleve a que el título de ingeniero de sistemas sea considerado título habilitante para la DGI. Es cuestión de que alguna modificación haga que se verifique que el ingeniero de sistemas posee un título habilitante para que se modifique toda la actividad del software desarrollada por profesionales y pase a ser una actividad comprendida en el IRPF, sin importar entonces quien aporte el capital.

De la lectura de la normativa aplicable al software así como de consultas recientes, es posible concluir que la inclusión o no en el IRAE de esta actividad, no queda sujeta al análisis de la aplicación de los factores productivos, ya que se desprende que su desarrollo se encuentra afectado por la combinación de capital y trabajo¹⁵. La inclusión en el IRAE estará dada por quien aporta el capital.

5.3 TRABAJOS DE OFICIOS

Son muchos los trabajos que se reconocen como “oficios” por ejemplo peluquerías, sanitarios, pintores, etc. Son aquellos en los que si bien no hay un título habilitante hay una idoneidad y/o experiencia en el desarrollo de una tarea determinada. En el desarrollo de estas actividades podemos identificar dos escenarios: cuando el titular desarrolla la actividad o cuando contrata alguien que lo asista (y/o que realice la actividad por él).

5.3.1 Cuando el titular realiza la actividad

La práctica indica que este tipo de contribuyentes, por ser de reducida dimensión económica se inscriben ante la administración como “pequeñas empresas” amparadas a la exoneración del literal E del artículo 52 del Título 4 que establece:

“Las (rentas) obtenidas por los contribuyentes cuyos ingresos no superen anualmente el monto que establezca el Poder Ejecutivo. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, facúltase al Poder Ejecutivo a considerar el número de dependientes, la naturaleza de la

¹⁵ Consulta DGI N° 6.356 – Enero 2021

actividad u otros elementos que establezca la reglamentación, a efectos de la inclusión o exclusión en la exoneración aludida". Con la inscripción como tal se entiende que son contribuyentes del IRAE, no por su forma jurídica (ya que generalmente son empresas unipersonales), sino por cumplir con el concepto de "empresa" mediante la combinación de capital y trabajo.

Sin embargo, al realizar un análisis sobre cuál es el capital que tienen para desarrollar la tarea, este no parece resultar un factor relevante que permita concluir con claridad la existencia de combinación de capital y trabajo. Podemos decir que el pincel es un material necesario para un pintor, pero parece tener un valor más que residual como para ser un factor determinante al momento de analizar que de esto dependen los impuestos a pagar.

Si entendemos que no hay combinación de factores en dicha actividad (por no haber un capital) entonces, al estar frente a un sistema impositivo integral, quedaría comprendido en el IRPF por la renta de trabajo obtenida fuera de la relación de dependencia.

Nuevamente en estos casos nos enfrentamos a la problemática de determinar cuán necesario es el capital y ante la carencia de un límite objetivo medible impide determinar una conclusión clara al respecto.

5.3.2 Cuando contrata alguien que lo asista

Es muy habitual contratar a una persona para realizar el trabajo y que la misma contrate a alguien que lo asista. Esta persona que lo asiste no aporta ningún instrumento, sino que presta un servicio a quien lo contrata.

Podría ser el caso de una peluquera que va unos días a trabajar a otra peluquería (donde ya se cuentan con todos los útiles) o un pintor que contrata a alguien que lo ayude (el pintor asesor simplemente va a realizar el trabajo de pintar). Entonces el servicio que le prestan estas personas a quien lo contrata para ayudarlo es meramente un servicio, ya que no aporta bienes y los bienes que utiliza (secador, peine, pinceles, espátulas) serían considerado el activo fijo de dichos oficios aportados por quien lo está contratando y no por el cliente y/o por él mismo.

No parecería ser lo adecuado que cualquier peluquero y/o pintor deba analizar sobre quien aporta los insumos para saber qué impuestos debe tributar. A su vez sería menos conveniente que ante una misma actividad los impuestos a liquidar sean distintos según si se da el servicio directamente o auxiliando a alguien. Este análisis es de importancia también cuando quien contrata los servicios es una empresa CEDE que debe analizar si corresponde o no la retención de IRPF según la naturaleza del servicio.

Es éste un caso práctico donde se puede ver que, para un país donde las PYMES son la mayoría de las empresas no facilita al contribuyente tener que hacer un análisis de su forma de desarrollar la actividad, sino que debería tener la garantía de cómo dicha actividad aporta y contribuir sobre eso.

5.4 ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR PROFESIONALES CON TÍTULO HABILITANTE

Son muchas las actividades profesionales existentes cada una con sus particularidades. En un análisis rápido se podría ver que el factor capital afecta a las mismas de manera muy distinta. No es lo mismo un contador que necesita su computadora (o no) para realizar su tarea que un dentista que sin equipamiento no puede desarrollar su actividad.

Sin embargo, este análisis que entendemos debería realizarse a la hora de determinar si las actividades profesionales combinan o no capital y trabajo queda invalidado ya que existe normativa que establece en el artículo 50 del Decreto 148/007: *(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... Se considerarán rentas puras de trabajo las derivadas de actividades desarrolladas en el ejercicio de su profesión, ya sea en forma individual o societaria, por profesionales universitarios con título habilitante...*¹⁶

¹⁶ Artículo 50 Decreto 148/007.

Es importante analizar sobre la legalidad de este artículo, el cual, a nivel de administración y de doctrina se toma como “regla” y no parece ser de discusión su aplicabilidad.

Sin embargo, analizando el tema desde el plano estrictamente legal, haciendo un análisis exhaustivo se podría ver que esta determinación proviene de un Decreto por lo que corresponde analizar la Ley que da origen al mismo.

Al realizar dicha investigación se puede ver que en el artículo 34 del Título 7 el cual legisla sobre las rentas pura de trabajo fuera de la relación de dependencia no hace mención alguna a las actividades profesionales sino que determina que serán todas aquellas actividades que no queden comprendidas en el hecho generador del IRAE.

Se podría sostener entonces que el artículo 50 del Decreto 148/007 reviste carácter de ilegal dado que está regulando aspectos vinculados al aspecto material del hecho generador del IRPF, los que deberían estar previsto mediante disposiciones legales. El Decreto debe regular la Ley que le da origen y no ingresar nuevos conceptos y/o obligaciones.

5.4.1 El factor capital en la actividad profesional

Como primera consecuencia de la aplicación del artículo 50 del Decreto 148/007 vemos que por designar ciertas actividades directamente como rentas puras de trabajo conlleva a que no haya un análisis real del capital que podría generar que la conclusión sobre qué tipo de renta es sea distinta. Ejemplo de esto es la consulta publicada por la Administración número 4.740 que se titula “profesional universitaria con rentas obtenidas en y fuera de la relación de dependencia, con y sin utilización de equipos propios”, en el punto número la Administración sostiene que al tratarse de un profesional universitario en ejercicio de su profesión, no corresponde realizar el análisis de la relevancia del factor capital en aplicación del antes citado artículo 50 del Decreto N° 150/007.

Existen diversos casos en los que el profesional debe realizar una gran inversión en capital para poder desarrollar su actividad y dicha inversión no es tenida en cuenta al momento de tributar.

Un ejemplo podría ser el caso de un imagenólogo propietario de su clínica y de la maquinaria que la integra. El titular es médico con título habilitante por lo que si no se considera la ilegalidad del artículo 50 del Decreto 148/007 entonces debe tributar IRPF (o IRAE como opción) por el simple hecho de ejercer su actividad. Sin embargo, realizando un análisis estrictamente legal, el profesional no queda comprendido por su forma jurídica (suponiendo es una unipersonal) pero si quedaría comprendido por ser una actividad empresarial dado que combina capital y trabajo. En una clínica cuya actividad es realizar las ecografías e informarlas no podría realizarse esta sin contar con dicho equipamiento.

Continuando el análisis desde el punto de vista de la ley del IRAE distinto sería si el imagenólogo da servicios a una mutualista que le proporciona el equipamiento de activo fijo por lo que sí podría considerarse un servicio (sin combinación de capital y trabajo) dado que el activo fijo sería entregado íntegramente por quien lo contrata.

Este sería un caso donde nuevamente vemos que la misma actividad podría tributar de dos maneras distintas según quien sea el propietario del capital, pero no parece ser correcto desmerecer el impacto de la inversión en capital al momento de tributar.

Siguiendo este análisis, en un análisis más práctico, a nivel numérico, mientras el profesional facture menos de 4.000.000 de UI podrá determinar su renta de manera ficta por lo que es relevante evaluar si hay o no combinación de capital y trabajo porque no es lo mismo tributar al 13.2% que al 48%.

Parecería lógico, que quien debe realizar una inversión en capital para poder desarrollar su actividad tribute a una tasa más baja que le permita amortizar la inversión necesaria porque obviamente la ganancia real que obtiene es menor porcentualmente.

Dejando de lado este análisis estrictamente legal, y considerando la aplicación del citado artículo 50 del Decreto N° 148/007, en el que ciertas actividades son consideradas generadoras de rentas puras de trabajo, podríamos concluir que en el caso bajo análisis se fija un criterio de carácter subjetivo, que atiende a la actividad propia de la profesión de determinados sujetos pasivos, considerando las rentas obtenidas como puras de trabajo.

5.4.2 Empresas que brindan servicios profesionales pero sus titulares no lo son

Otra consecuencia que deriva de la aplicación del artículo 50 del Decreto 148/007 es que pueden existir dos empresas iguales, que hagan la misma actividad dependiendo de de quienes sean sus propietarios podrían tributar de manera distinta.

Continuando con el caso de la clínica de ecografías mencionada anteriormente analizaremos dicho caso pero con la modificación de que el titular es una persona física que no posee título habilitante y para desarrollar la actividad contrata a médicos que sí lo son.

Dado que la empresa por forma jurídica no queda comprendida en el IRAE debe realizar el mismo análisis que comentamos en el caso anterior. Según se aplica la normativa actual no será IRPF ya que no hay un título habilitante como titular que lo obligue. Realizará entonces el análisis de quedar comprendido en el IRAE por combinación de capital y trabajo y por intermediar en la prestación de servicios al contratar personas (en este caso profesionales) que realicen la actividad, confirmando así quedar comprendido. En conclusión, sería la misma actividad desarrollada con la misma estructura y por los mismos profesionales (por más que los dueños sean distintos) y tributaría impuestos diferentes al haber un caso que analiza la combinación y la intermediación y el otro no.

Podría existir entonces una planificación tributaria para evitar pagar más impuestos, como ser que un médico coloque a un tercero (sin título habilitante), como titular de la empresa y él trabaje como dependiente de la misma o facturando servicios a ésta de manera independiente. No parece ser el espíritu de la norma.

A su vez esto pasa también en casos en que el capital no es tan relevante. Puede ser el caso de una empresa de gestoría y trámites.

Si los titulares de la misma son contadores públicos entonces se entenderá que realizan actividades inherentes a su profesión por lo que en aplicación del artículo 50 del Decreto 148/007 tributarán IRPF aun cuando contraten personal no profesional para desarrollar el trabajo ante organismos.

En cambio, una persona no profesional es titular de una empresa de gerencia (actividad no incluida en el artículo 50 del Decreto N° 148/007) y contrata personal para realizar los distintos trámites que corresponden a la actividad, entonces la administración entiende que intermedia en la prestación de servicios combinando capital y trabajo y por ende, es contribuyente del IRAE.

Existen en definitiva situaciones donde una actividad con la misma naturaleza, podría tributar de manera diferente.

Se presenta la misma inconsistencia cuando son por ejemplo sociedades de hecho integradas por personas físicas, algunas de ellas sin título habilitante y otras que si lo poseen. Según la DGI alcanza con que uno solo de los socios tenga título habilitante para quedar comprendido como rentas puras por desarrollo del trabajo profesional.¹⁷

Cabe mencionar que esto es un cambio normativo que se modificó a través del tiempo ya que en consulta N° 3682 del 17 de abril de 1997 la DGI contestó que la no gravabilidad del IRIC a actividades desarrolladas por el ejercicio de su profesión corresponde exclusivamente a profesionales, por lo que si hay alguien que no lo sea entonces ya quedaría comprendido en el IRIC. En la modificación entre IRIC e IRAE fue modificada la exclusividad en la integración de la sociedad por profesionales.

A modo de conclusión, podría plantearse entonces que considerar la inexistencia de capital en ciertas situaciones, como lo hace la norma reglamentaria, puede llevar a que actividades similares tributen de manera distinta.

5.4.3 La implicancia del título habilitante en actividades profesionales

Tal como mencionamos anteriormente el artículo N° 50 del decreto 148/007 define que los profesionales con título habilitante deben tributar IRPF (o IRAE por opción), realizando una diferenciación de aquellos que no lo tienen.

¹⁷ Consulta N° 4.738 publicada en el Boletín N° 417 de DGI. Febrero 2008.

Es difícil explicar qué es lo que se entiende por “título habilitante” ya que no existe una definición de este concepto. Si bien podría entenderse como tal tener un título de universidad reconocida, se suele aplicar entendiendo que son las profesiones que no solo cuentan con el título sino que tienen algo en particular que implica exclusivamente la firma del mismo. Para ejemplificar este concepto podríamos decir que un contador posee título habilitante para firmar certificados de ingresos mientras que un nutricionista no tiene nada que requiera su firma de manera exclusiva para dar validez. En tanto, la DGI establece que para el ejercicio de esa profesión, no basta con la existencia del título universitario sino que es necesario que éste genere una zona de actividad profesional privativa de quienes lo poseen. Ejemplo de esto son las consultas tales como la 2791 y 3543.

Aun cuando la Administración define “título habilitante” de esta manera, no parecen haber razones ni normativa que justifiquen esta desigualdad entre profesionales cuando la norma parece querer equiparar a aquellos profesionales que realizando actividades haciendo uso de sus conocimientos se caracterizan por ser rentas puras de trabajo.

Esta diferenciación entre profesiones hace que la aplicación del artículo 50 del Decreto 148/007 sea más inconsistente aún, dado que no se pone el foco en la naturaleza de la actividad que se desarrolla como profesionales sino si tal o cual profesión implica firma excluyente para algo.

La Ley establece por forma jurídica quienes quedarán incluidas en el IRAE así como también que quedarán comprendidas en el IRPF las rentas generadas como trabajador independiente que no cumplan el hecho generador del IRAE (por no combinar capital y trabajo).

Al ser la actividad desarrollada la de un profesional con título habilitante vemos que no se analiza si se cumple con los ítems mencionados en la ley sino que perceptivamente se incluyen en el IRPF, tal como mencionamos anteriormente.

Para hacer un paralelismo de situaciones que no parecen dudar su forma de tributar pondremos el siguiente ejemplo de una profesión en particular con título habilitante como ser un contador independiente.

Ante la Administración tributa como servicio profesional ya que es una actividad que posee título habilitante. No parece haber duda que si el artículo N° 50 del Decreto 148/007 es legítimo entonces no hay discusión sobre su forma de tributar.

Sin embargo, si entendemos que el artículo 50 del Decreto 148/007 no es legítimo y realizamos el análisis de combinación de capital y trabajo podemos ver que hoy en día la computadora es fundamental para realizar esta determinada actividad. Sin ir más lejos parte del trabajo del contador es la presentación de declaraciones juradas frente a los distintos organismos. La Administración (al igual que otros) exige la presentación de las mismas vía web por lo que de no tener una computadora no se podría cumplir con las obligaciones formales que se solicitan. Cabe mencionar que los entes no permiten su aceptación llevándolo en otro tipo de formato ni solicitar allí que ingresen la información mediante infraestructura de la propia institución.

En cambio, un ingeniero de sistemas, que desarrolla software (y aporta él mismo la computadora) es para la administración una clara combinación de capital y trabajo y tributa IRAE (caso ya analizado previamente).

Evidenciando ambos casos podemos ver que, ambos son profesionales universitarios, ambos trabajan en base al conocimiento adquirido y ambos necesitan de una computadora para desarrollarlo. Sin embargo, el hecho de que uno de ellos debe firmar ciertos documentos para llevar a cabo determinados actos y el otro no, lleva a que su forma de tributación sea distinta.

El tener o no un título habilitante no parece ser reflejo de combinar capital y trabajo, ni una característica que permita identificar cuáles son las profesiones que combinan factores y cuáles no.

5.4.4 La venta de capital de activo fijo en empresas de servicios profesionales

Se genera una gran incertidumbre cuando se debe realizar la venta del activo fijo con el que dicho profesional trabaja. Sería el caso por ejemplo, de un dentista que cambie su equipo por uno más moderno y para ello venda su equipo anterior.

Parecería evidente que se debería pagar IVA y renta por la venta de dichos bienes, pero no queda claro como tributar la misma. Más aún cuando fue deducido el IVA por la adquisición del mismo.

Cabe mencionar que no hay normativa específica sobre esto y habiendo realizado varias consultas no vinculantes ante la administración (vía telefónica y presencial) se puede apreciar que no hay un criterio claro haciendo muy difícil para el contribuyente tomar una decisión que le de seguridad.

Una opción sería que tenga el mismo tratamiento que la actividad a la que se encuentra afectado dicho bien por lo que pagaría IRPF por rentas de trabajo en caso de tributar dicho impuesto. Esta alternativa a nuestro juicio no sería lógica puesto que no resultaría razonable incluir una venta de un bien dentro de una categoría que grava servicios personales. En este caso entonces correspondería tributar IRPF como incremento patrimonial, por lo que una misma actividad quedaría comprendida por dos formas del impuesto distintas. No hay en toda la norma un argumento de por qué una actividad profesional regulada por el IRPF deba incorporar dicho impuesto.

En el caso que el contribuyente opte en su actividad por tributar IRAE y tribute dicho impuesto de acuerdo al régimen ficto, parecería ser un escenario más dudoso aún.

Una opción sería incorporar esa renta a la escala ficta por la prestación de servicios. En este caso tampoco parecería del todo correcto porque se estaría aplicando una tasa diseñada para una actividad que no implica capital.

Parecería una contradicción que una actividad exclusiva de servicios que es catalogada como tal por no tener combinación de factores productivos pague impuestos por la venta de un bien que integra el factor capital.

Una tercera alternativa sería considerar dicha renta como afectada a la combinación de capital y trabajo. En este caso el razonamiento pasaría por pensar que las rentas a las que refiere el artículo 50 del Decreto 148/007 son aplicables únicamente a la prestación de servicios y no a

otro tipo de rentas. En este caso, dado que el bien de uso estaría en rigor afectado a una actividad que combina capital y trabajo aplicaría la escala para este tipo de rentas.

El mismo razonamiento podríamos realizar respecto a la adquisición de vehículos, pero en este caso corresponde analizar las disposiciones a nivel del IVA:

“Los sujetos pasivos que perciban retribuciones por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia y no tributen el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, no podrán deducir el impuesto incluido en sus adquisiciones de: A) Vehículos. B) Mobiliario y gastos de naturaleza personal. La enajenación de bienes de activo fijo estará gravada cuando el sujeto pasivo haya deducido el impuesto correspondiente en oportunidad de su adquisición”

Al analizar esta disposición se desprende que la norma establece que los vehículos para servicios personales son admitidos, salvo que se tribute el IRPF, planteando así una excepción al condicionarlo a otro impuesto. De manera que si el profesional opta por tributar IRAE entonces podrá deducir tanto el IVA como el IRAE (en caso de tributar de manera real). Si para el IVA se considera admitido entonces proviene de costo de bienes y/o servicios destinados a las operaciones gravadas, por lo que entonces se consideraría un gasto necesario para la obtención de la renta, requisito que impone el IRAE.

Lo que no parece ser claro es por qué la norma admite deducir el IVA de vehículos adquiridos por contribuyentes del IRAE por servicios personales entendiendo entonces que el capital es necesario para la actividad, pero el IRAE en cambio no realiza para estas actividades el análisis sobre la combinación de factores. Se permite deducir el IVA como un gasto necesario para la actividad, pero no se permite considerar que el capital es necesario.

Se podría plantear la misma problemática desde la perspectiva de una SRL que presta servicios personales y vende un bien de uso afectado a dicha actividad. En caso que dicha entidad tribute IRAE ficto, se abren las tres posibilidades antes planteadas, por lo que surge la duda acerca de cuál sería su tratamiento con relación a la escala de IRAE aplicable, o bien si tributa IRAE como renta de capital.

5.5 REDES DE COBRANZAS

Con los años se ha hecho cada vez más común la existencia de lugares que ofrecen como servicio el poder pagar facturas de varios organismos, comprar entradas a eventos, realizar depósitos o giros, presentar declaraciones juradas, entre otras actividades.

Dicho servicio es prestado por una empresa a la población en general y como contraprestación de la actividad percibe una comisión por dicha gestión la cuál es abonada por las empresas a las cuáles se les facilita la labor mediante el centro de cobranzas.

Si bien la empresa atiende al público en general su ingreso proviene de los entes y/o empresas para los cuales recauda, actuando como un intermediario y cobrando comisiones al respecto.

En un primer análisis se podría entender que por el artículo 50 del Decreto 148/007 mencionado anteriormente que establece: “*Se considerarán rentas puras de trabajo las derivadas de actividades..., rematadores, despachantes de aduana, corredores y productores de seguros, mandatarios, mediadores, corredores de bolsa, agentes de papel sellado y timbres, agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas, o similares*”¹⁸ la actividad calificaría como renta pura de trabajo por ser mediadores.

La Administración se ha pronunciado al amparo del decreto mencionado en la consulta N° 6241 del 27 de junio de 2019 donde se dictamina: “*Esta Comisión de Consultas entiende que los casos planteados no verifican el mencionado aspecto objetivo por tratarse de rentas puras de trabajo. La actividad de cobranza y pagos por cuenta y orden de terceros se trata de una actividad en calidad de mandatario donde el capital está dirigido a facilitar la prestación del servicio, no verificando la definición de actividad empresarial. Del mismo modo, la recepción electrónica de determinadas declaraciones juradas, previo contralor de las mismas, mantiene la condición de renta pura de trabajo.*”¹⁹

¹⁸ Artículo 50 Decreto 148/007 inciso 5to.

¹⁹ Consulta N° 6241 DGI.

En cuanto al análisis sobre la legalidad del artículo mencionado que está establecido en un decreto y no en la ley ya nos hemos explayado anteriormente al analizar el caso de profesionales universitarios.

Nos parece importante analizar este caso en particular porque, analizando la actividad en sí parece haber elementos claros de capital que no se están analizando al momento de determinar la naturaleza de la misma.

En primer lugar, para desarrollar la actividad se debe contar con gran inversión de capital mobiliario. Es necesario contar con la infraestructura de tener un local comercial donde se desarrolle la actividad que debe contar con las medidas de seguridad pertinentes para el manejo de fondos. Además, debe contar con cajas para cobros, impresoras para emitir la conformidad de los pagos, las computadoras para ingresar la información. Sin ir más lejos no es posible brindar el servicio de recepcionar declaraciones juradas de DGI sin contar con una computadora para su ingreso.

La situación actual demuestra que hay principalmente dos empresas que desarrollan estas tareas vendiendo la franquicia y exigiendo un depósito en garantía para que más empresas puedan instalarse y generar un servicio que se pueda desarrollar en todo el territorio nacional para facilidad de la población.

La franquicia adquirida y el depósito realizado parecerían ser un capital importante que no se debería desmerecer aun cuando no sea de la actividad en si sino para tener la infraestructura y respaldo como para realizarla.

Por otra parte, corresponde analizar que para este tipo de tareas se necesita contar con un capital de giro de importancia. Con solo cuantificar las jubilaciones y pensiones que se abonan mediante el sistema de redes de cobranza parece evidenciar que hay un capital fundamental a tener activo en la actividad.

Parte de la Doctrina²⁰ suele dividir entre el capital propio que el contribuyente invierte para el desarrollo de la actividad y el “activo” que se usa en sí. Éstos consideran que los bienes del

²⁰ Pérez Pérez Juan A. citando a Jorge Rossetto, “El impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”. Editorial La Ley

capital de activo fijo aportados por el prestatario del servicio no serían considerado capital a la hora de considerar la combinación de los factores lo cual dificulta situaciones como ésta en que se debe determinar cómo se considera el efecto financiero de anticipo de dinero necesario para el negocio.

Sin embargo, entendemos que dada la magnitud y la necesidad del mismo para la obtención de la renta no puede ser algo despreciable que no sea tomado en cuenta.

5.6 ACTIVIDAD DE COMMUNITY MANAGER (MANEJO DE REDES SOCIALES, ACTIVIDADES EN SITIOS WEB Y CONTENIDOS DIGITALES)

Las redes sociales, el e-commerce, los influencers, han pasado a ser protagonistas de la era en que vivimos.

En un mundo globalizado y digitalizado internet se convirtió en un medio y/o una herramienta necesaria para la mayoría de actividades. Tanto quien quiere promocionar una actividad o servicio, como quienes quieren vender algo o hacerse conocer utilizan los servicios digitales como principal medio para hacerlo.

Es así que aquellos publicistas que se dedicaban a promocionar por televisión y/o radio se vieron desplazados por una nueva generación de personas que se dedican a manejar redes sociales y/o plataformas de internet.

Siendo esta una actividad que se ha venido potenciando más cada año hay un nuevo grupo de contribuyentes que busca respuestas sobre la forma en que deben tributar su servicio.

Al analizar la actividad entendemos que el concepto de trabajo está implícito ya que es la capacidad creativa y el proceso de imaginación que se desarrolla lo que se incorpora a la actividad.

En cuanto al factor capital, a diferencia de lo sostenido por la Administración en la consulta de diseñador gráfico, no se podría realizar la actividad sin una computadora y/o celular por lo que se podría entender que hay un factor capital necesario para desarrollarlo.

Incluso para desarrollar el servicio de publicación de los contenidos, o de realizar las páginas web para compras online, se necesita de dominios, o de pagos de pauta publicitaria en redes sociales (facebook, instagram, twitter, tiktok, etc). El problema sería que las redes sociales podrían considerarse activos intangibles sin valor ya que no son desarrollados por el contribuyente, pero aun así no parecería ser realista que por tener “valor 0” se lo desacredite como factor capital.

Al analizar cómo se define la actividad, parecería evidente que, sin la presencia de tecnología la actividad no puede ser desarrollada. Aun cuando la tecnología como capital no implique una inversión de magnitud ya que hoy en día una computadora y/o un celular forman parte del patrimonio de cada persona.

Cabe recordar que la norma no establece que se deba valorar el factor capital para evaluar si el mismo existe o no por lo que, aun cuando el capital necesario para el desarrollo tienda a valor 0, parece ser necesario para la actividad.

La administración se ha pronunciado actualmente, en la consulta N° 6.000 donde se consulta por la administración de portales web y venta de contenidos digitales que la empresa unipersonal debe tributar IRAE. Si bien la consulta no analiza la combinación de los factores al dar la razón al contribuyente de que debe tributar IRAE se entiende está de acuerdo en que la actividad implica combinación.

Quizás parece ser clara la combinación y las dudas se generan por asimilación del trabajo desarrollado al de la actividad de diseñador gráfico analizado anteriormente donde la administración mantiene vigente el criterio de la consulta en la que establece ser renta pura de trabajo.

Parece quedar demostrado que como la normativa no es clara al respecto el sistema tributario en la práctica se terminan tomando actos administrativos como de una legalidad absoluta y por ende no refleja realmente el espíritu de la ley.

6. ANÁLISIS MEDIANTE EL DESARROLLO DE ENCUESTA A PROFESIONALES E IDONEOS EN LA MATERIA

Al plantear esta tesis vimos que hay mucha casuística adquirida por nuestro desarrollo de la actividad profesional. Al describir casos que parecen estar influenciados por nuestras opiniones personales nos pareció adecuado abrir las distintas situaciones a otros profesionales que nos permitan evidenciar si las situaciones “grises” a nivel normativo planteadas son tales como nosotras lo percibimos.

Para hacerlo entendimos que realizar una encuesta que llegue a distintos profesionales y/o idóneos en la materia, de manera anónima, era la mejor manera de permitirles analizar distintos casos y compartir su opinión.

La encuesta consta de 12 preguntas y sus respectivas justificaciones. La misma estuvo disponible durante casi dos meses para ser respondida y difundida.

El resultado que será analizado es en base a la respuesta de 38 personas de las cuales 1 no es profesional y 37 son contadores públicos. La encuesta fue solicitada a contadores que trabajan asiduamente con los conceptos desarrollados, así como también fue enviada a estudiantes, docentes y profesores de la especialización en Tributación de la UDELAR, por lo que se entiende que quienes han respondido poseen formación en el área correspondiente.

La encuesta planteada cuestionaba sobre la forma de tributar en 5 casos distintos y si había modificaciones en casos en que cambiara alguna de las características.

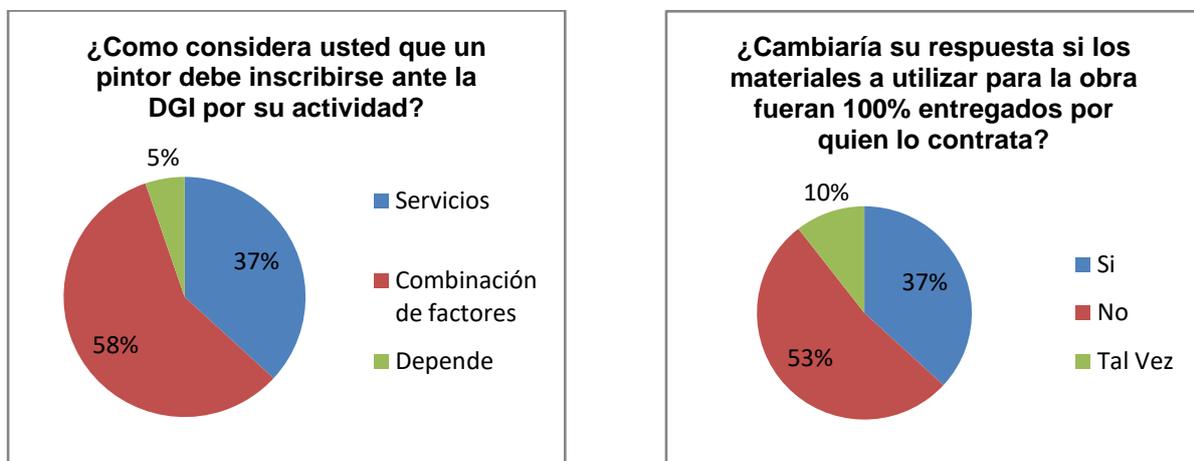
Los casos cuestionados sobre la forma de tributar eran:

- Un pintor al que luego se agregaba la variante de que los materiales eran aportados por quien lo contrataba
- Una clínica que realiza ecografías a la que luego se planteaba la característica de que sus socios no sean profesionales
- Una sociedad de hecho que ejerce actividad de Community Manager y luego se analiza si modifica la forma de tributar si los titulares son diseñadores gráficos

- Un ingeniero de sistemas, con las variantes de si la computadora que se utiliza es propia o ajena
- Un maestro con las variantes de si da clases en domicilio particular o en un salón de clase

De dichas situaciones podemos observar que hay algunas en las que se genera gran consenso y otras en las que las respuestas son totalmente opuestas.

6.1 PREGUNTAS 1 Y 2 SOBRE LA ACTIVIDAD DEL PINTOR



El caso más evidente sería el del pintor donde veintidós personas contestaron que sería una combinación de capital y trabajo, catorce personas dijeron sería servicios personales y dos personas dijeron que dependía de quien entregue los materiales.

Al preguntar si la respuesta sería modificada si el contratante aporta los materiales para la pintura catorce personas contestaron afirmativamente justificando que aportaría solo trabajo, veinte personas contestaron en forma negativa ya que para algunas la actividad sigue necesitando de materiales para desarrollarse, así como para otros los materiales son accesorios. Cuatro personas respondieron “Tal vez”.

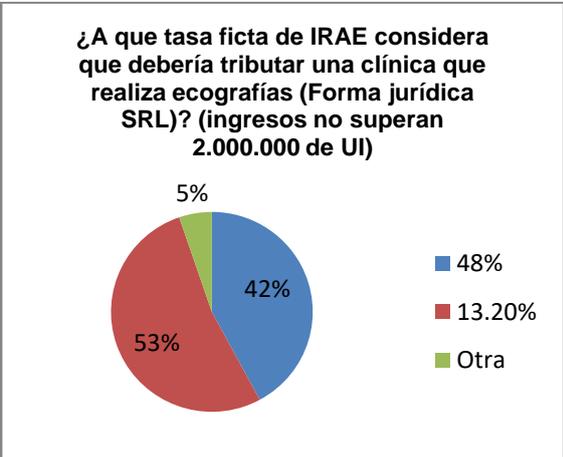
En cuanto a la justificación de las respuestas parece haber consenso de que para desarrollar la actividad se necesita de materiales y herramientas por lo que sería una combinación, pero la misma estaría condicionada a quien entregue los materiales.

Nos parece importante recordar en este caso, que la norma del IRAE hace mención a que no existirá combinación de factores cuando el contratante aporte los bienes del activo fijo. Sin embargo, en este caso, no parecería ser que la pintura que se discute sobre quien la aporta, sea un activo fijo. De manera que en caso que se aporte los materiales no parecería tener como consecuencia que no haya una combinación de factores.

No hemos encontrado consultas al respecto de casos que se asemejen ni normativa actualizada que se pueda contemplar y entendemos que eso puede ser uno de los causantes para que hay tanta disparidad en las respuestas de los profesionales.

Además, se considera que dichos contribuyentes suelen ser de pequeña dimensión económica por lo que suelen registrarse en “lo que sea más barato” y no solicitan asesoramiento tributario así como tampoco hacen un análisis detallado de la norma.

6.2 PREGUNTAS 3 Y 4 SOBRE LA ACTIVIDAD DE LA CLÍNICA QUE REALIZA ECOGRAFÍAS



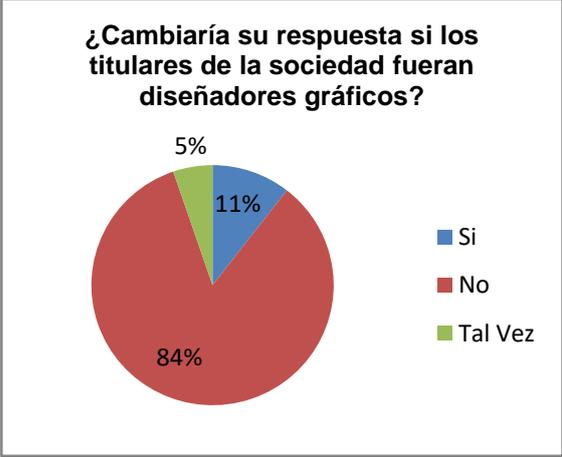
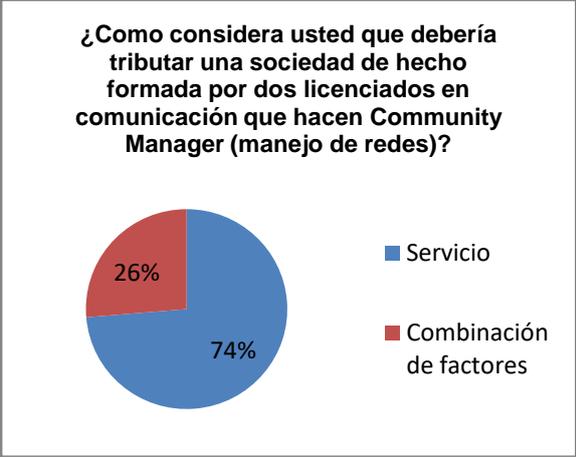
Al respecto de la clínica que realiza ecografías se consultó por una SRL que factura menos de 2.000.000 de UI a que tasa debe tributar si opta por régimen ficto. Dieciséis personas indicaron que la tasa era del 48% justificando que serían rentas puras de trabajo por tener naturaleza médica profesional mientras que veinte personas indicaron que es a la tasa del 13.2% ya que el ecógrafo es un capital fundamental para desarrollar la actividad.

Al consultar si la respuesta cambiaría en caso que los socios no sean profesionales diez personas indicaron que si cambiaría pasando del 48% al 13.2% ya que no sería de aplicación el artículo 150 del Decreto 148/007. Veinticuatro personas indicaron que no cambiaría la tasa aplicable de las cuales once ya habían indicado que la tasa era la aplicable al caso de combinación de factores. Cuatro personas indicaron tal vez.

En respuestas se menciona que existen consultas publicadas por la Administración en donde se establece que si la sociedad es integrada por profesionales ejerciendo su profesión entonces deben tributar como rentas puras de trabajo.

Como conclusión se puede evidenciar que, si bien hay una normativa específica para actividades profesionales, no parece ser tan clara cuando por forma jurídica corresponde pagar IRAE y la actividad conlleva necesariamente un capital asociado. Tomando la muestra realizada más del 50% de los profesionales hubiera liquidado erróneamente los impuestos de esta empresa.

6.3 PREGUNTAS 5 Y 6 SOBRE LA ACTIVIDAD DE COMMUNITY MANAGER Y SU IMPLICANCIA EN CASO DE SER DISEÑADORES GRÁFICOS



Al momento de analizar una sociedad de hecho formada por dos licenciados en comunicación según la encuesta realizada veintiocho personas indicaron que correspondería tributar IRPF

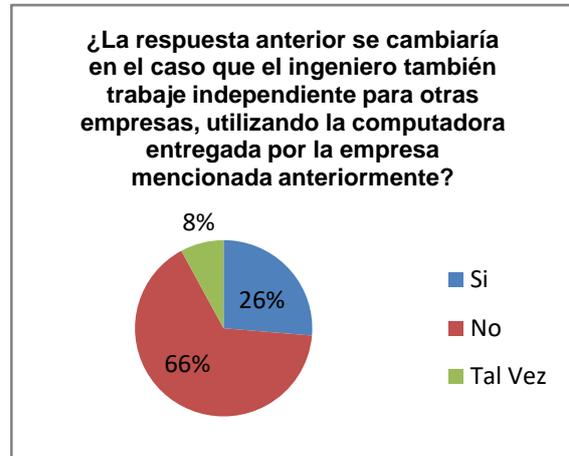
por atribución de rentas justificando que son rentas de trabajo donde el capital es accesorio y/o irrelevante. Hay también respuestas que hacen referencia a que estamos ante una actividad profesional aún cuando entendemos no sería una profesión de las que se denominan “con título habilitante”.

Por otro lado, diez personas indicaron que deberían tributar IRAE por ser una actividad que combina factores donde necesitan computadora, teléfono y/o bienes propios para poder desarrollarla. Además, en este caso también hay quienes mencionan, entendemos que correctamente, que no aplicaría el artículo 50 del decreto 148/007 ya que no es una profesión con “título habilitante”.

Al consultar si la respuesta sería distinta en caso que los socios sean diseñadores gráficos treinta y dos personas indicaron que no de las cuales diecisiete personas indicaban que era una renta pura de trabajo y siete personas indicaban que era combinación de factores. Por otra parte, cuatro personas indicaron que si cambiaría la respuesta, de los cuales una persona había indicado que era originalmente combinación de factores y ahora entiende sería servicios personales ya que existe una consulta que así lo indica.

Si bien ninguno de los dos casos planteados implica una profesión con título habilitante y desarrollan una actividad muy similar, cambiando solamente la profesión de quien lo realiza, las respuestas podrían generar en la práctica diferencias en base a consultas publicadas por la Administración, y no por la naturaleza de la actividad que se desarrolla.

6.4 PREGUNTAS 6 Y 7 SOBRE LA ACTIVIDAD DE UN INGENIERO DE SISTEMAS SEGÚN QUIEN ES EL PROPIETARIO DE LA COMPUTADORA CON LA QUE TRABAJA



Treinta y tres personas de treinta y ocho han contestado que la actividad de un ingeniero de sistemas independiente que trabaja con una computadora entregada por quien lo contrata deba tributar IRPF por servicios personales en discrepancia con cinco personas que entienden que hay combinación de capital y trabajo y por ende deben tributar IRAE.

Los resultados demuestran que ha sido la pregunta con menores dicotomías. Creemos corresponde asociar esta situación con la normativa vigente que hay al respecto del software, la cuál es muy nueva en el tiempo.

Se deja en evidencia que, al existir una normativa actualizada para una situación en concreto (como ser la actividad del software) esto hace que las situaciones “en gris” se vean disminuidas y los contribuyentes tengan mayor seguridad jurídica sobre como tributar.

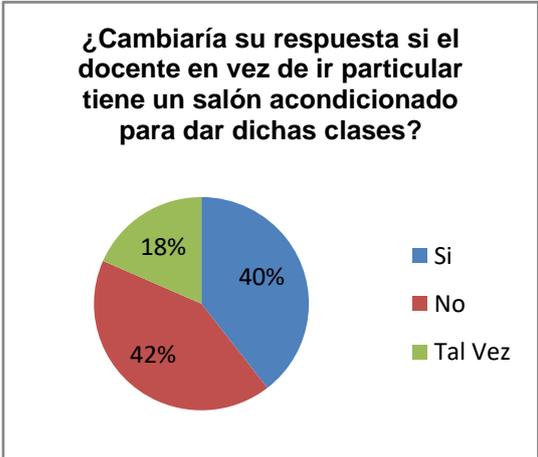
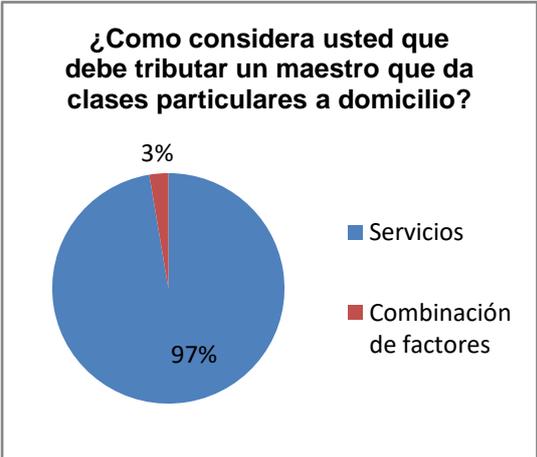
Aún así, al analizar las respuestas de quienes opinan que se debe tributar IRAE vemos que la justificación implica que la actividad se desarrolla con una combinación de factores en sí, independientemente de quién es el prestador de capital. Si bien en este caso hay una normativa específica que dice que no se considera combinación cuando el contratante aporte el capital de activo fijo, la discusión pasaría entonces por si se entiende que la computadora es

o no activo fijo. En caso de serlo debería ser así considerado para otras actividades para las cuales hoy no se considera.

Al plantear la variante sobre si la respuesta sería la misma en caso que el ingeniero trabaje para otras empresas con la computadora que le da otro cliente (por lo que en este caso no sería el contratante quien aporta la computadora, pero tampoco sería él quien la da) los resultados fueron más variables. Veinticinco personas dijeron que cambiaría su respuesta (los cinco que optaron por IRAE y veintiuno que habían optado por IRPF mientras que diez de los que habían respondido por IRPF dijeron que mantendrían su respuesta y tres que tal vez.

Quienes dicen que mantendrían su respuesta se justifican principalmente en que la computadora sigue sin ser propia o que corresponde IRPF por ser profesional. Se podría entender que, ante una situación “gris” ya la respuesta no parece ser tan obvia sino que da lugar a distintas interpretaciones.

6.5 PREGUNTAS 8 Y 9 SOBRE FORMA DE TRIBUTAR DE UN MAESTRO QUE DA CLASES PARTICULARES



En este caso se planteó la actividad de un docente cuya actividad se desarrolla en dos formatos: dando clases a domicilio y/o teniendo un salón de clases acondicionado para realizarlo.

La tarea y la actividad es la misma. Cambia el entorno en que se desarrolla y si quien lo hace debe invertir o no en bienes como ser sillas, mesas, entre otros aún cuando estas podrían ser alquiladas por el dueño del lugar que no tiene porque ser quien desarrolla la tarea.

Ante esta situación treinta y siete personas entendieron que si el maestro da clases a domicilio entonces debería tributar IRPF mientras que una sola entendió que debía ser IRAE.

Quien opinó que debería ser IRAE lo justifica como que el maestro entrega materiales y usa materiales para desarrollar la actividad, por lo que existiría combinación de factores. En tanto quienes opinaron que debe tributar IRPF argumentaron que su trabajo es transmitir el conocimiento que posee para lo cual no necesita de ningún capital para desarrollarlo.

Al plantear la variante sobre si la respuesta sería distinta en caso que el maestro tenga un lugar donde dar clase en vez de ir a domicilio dieciséis personas opinaron que no, ya que no altera la naturaleza de la actividad que se desarrolla, lo esencial sigue siendo transmitir conocimiento lo cual se puede hacer haya o no un espacio acondicionado para tal fin. Siete personas opinaron que tal vez y argumentaron de manera variada haciendo referencia, por ejemplo, a que si tributa IRAE puede luego gestionar una exoneración ante el MEC, o que debería evaluarse como valorar el capital aportado ya que se necesita para desarrollarla, pero no es parte en sí de la actividad.

En cuanto a quienes opinaron que la respuesta sí cambiaría (quince personas) entienden que existiría un capital destinado a desarrollar la actividad por lo que si habría una combinación de factores productivos.

6.6 PREGUNTA 10 SOBRE QUÉ SE ENTIENDE POR “TÍTULO HABILITANTE”

La casuística nos demuestra que el artículo 50 del Decreto 148/007 es protagonista en la práctica profesional ya que suele ser la respuesta a muchos de los cuestionamientos profesionales sobre formas de tributación.

Sin embargo, el mismo hace referencia al concepto de título habilitante al respecto del cual nos fue muy difícil obtener respuestas sobre qué entiende la administración y la doctrina como tal. Si bien parece existir consenso al respecto de la utilización del mismo no hay una definición que de seguridad de aplicarlo correctamente razón por la cual nos pareció importante conocer la opinión de nuestros colegas al respecto.

Las respuestas obtenidas podrían agruparse según los siguientes conceptos:

- Quienes sostienen que es un título expedido por una institución reconocida que reconoce la actividad que permite desarrollar un profesional
- Quienes sostienen que es un título que habilita a una persona a desarrollar cierta actividad a diferencia de una tercera persona que no lo posee
- Quienes sostienen que refiere a la existencia de un título que respalde una profesión para la cual se exige firma de dicho profesional para algún trámite en exclusividad

Estas respuestas son dadas, en su mayoría, por profesionales universitarios con título habilitante y aún así no hay consenso sobre cómo debe ser aplicado este concepto.

Parecería ser necesario que si la normativa lo incorpora para delimitar ciertas actividades debería proporcionar una definición clara del mismo. También debería la norma ser más clara sobre qué tipo de exclusividad de firma se considera ya que hoy en día no parece ser igual que un contador firme balances a que un licenciado en comunicación firme un plan de acción para una licitación.

6.7 PREGUNTAS SOBRE CÓMO SE CONSIDERA LA MEJOR MANERA DE EVALUAR EL FACTOR CAPITAL PARA AFIRMAR QUE HAY COMBINACIÓN DE FACTORES PRODUCTIVOS.

Para concluir la encuesta nos pareció útil consultar con los colegas sobre cuál es su visión sobre la hipótesis planteada por nuestra tesis y que sugerencia presentarían en búsqueda de una posible solución.

“Considerando que no existe actividad humana que no emplee capital para su desarrollo, cualquier definición que se emplee implica un grado de discrecionalidad que realiza la ley y

simplemente delimita una frontera siempre compleja y que genera un sinnúmero de situaciones difíciles de resolver en la práctica”²¹.

Las respuestas han sido muy variadas.

Hay quienes sostienen que debe evaluarse si el capital es fundamental y/o accesorio y en caso de ser este último entonces deberá considerarse como que no hay combinación.

Por otro lado hay quienes sostienen que lo que debe evaluarse es la actividad en sí y no lo que debe emplearse para desarrollarla.

A su vez hay quienes consideran que hoy en día casi todo lleva implícito una combinación de factores por lo que no debería haber diferencia entre la forma de tributar haya o no haya combinación de éstos.

Por último, hay respuestas que sostienen que deberían existir criterios objetivos como podría ser:

- Que exista una clasificación de actividades como por ejemplo por CIU
- Que se valúe cuantitativamente la inversión realizada para determinar si el capital es o no parte de la actividad y conlleva a la combinación de factores.

En conclusión, podemos ver que colegas entienden al igual que nosotros que hay una situación que debe ser regulada para dar garantías. A su vez queda en evidencia que no hay una solución que parezca obvia, sino que hay distintos elementos que podrían considerarse en pro de lograr una reforma que de garantías a los contribuyentes.

²¹ Tomado textualmente de respuesta en encuesta realizada de manera anónima.

7. CONCLUSIONES

La tesis planteada surgió como resultado de discusiones profesionales que teníamos a menudo y nos pareció existía un punto en común entre todas.

La existencia de conceptos que no se encuentran definidos, situaciones que pueden ser analizadas desde diferentes perspectivas, consultas que mantienen criterios de impuestos que no se encuentran vigentes conllevan a que la incertidumbre en muchos casos parezca ser algo habitual.

Desde dicha premisa fue que planteamos la hipótesis de esta tesis en búsqueda de poder entender si la incertidumbre que nos generaba a nosotras ciertas situaciones eran claras (o no) para otras personas que trabajan en la materia.

Luego de realizar la investigación podemos concluir:

En primer lugar que para complementar dicho análisis debería esclarecerse sobre si la intermediación en la prestación de servicios es o no un factor excluyente para la configuración del hecho generador del IRAE si bien esto último no ha sido el centro del presente trabajo. La Administración hoy en día no lo considera así y por ende se realiza un análisis que, en una interpretación totalmente legalista, no sería válido. De dicha conclusión dependerá si ciertas actividades tributarán o no impuesto a la renta (o cual de los impuestos) así como también si se modificaría el impuesto a pagar ante la misma actividad por contar con personal que realice la actividad.

En segundo lugar nos pareció llamativo que, si bien la doctrina escribe y discute acerca de la combinación de factores productivos y la diferencia entre los impuestos a la renta, no se encuentra mucha bibliografía que haga énfasis en los conceptos que dan origen a la normativa vigente.

Aún cuando los conceptos provienen de impuestos precedentes a los impuestos actuales no se encuentran definiciones claras sobre los mismos. Tal es así que la evolución del marco teórico nos demuestra que para mismos conceptos la interpretación llevó a que en determinado

momento ciertas actividades estén gravadas por algún impuesto a la renta y luego no (o viceversa).

En tercer lugar nos parece importante mencionar que, con los resultados obtenidos en las distintas encuestas vemos que no hay respuestas claras a determinadas situaciones planteadas.

Sin embargo al buscar sentencias y/o consultas al respecto de casos que se asimilen vemos que los recursos para el análisis son muy escasos. Esto nos hace entender que, si bien existen muchas situaciones “grises” las mismas son determinantes para contribuyentes de recursos limitados.

Como consecuencia de esto, los contribuyentes simplemente toman lo que sugiere la Administración (sin analizar si es lo que la ley indica) o toman decisiones sin certezas, lo cual amenaza a las garantías del contribuyente. Corresponde hacer mención que un proceso de consulta vinculante, así como recurrir resoluciones administrativas y llegar al TCA es un proceso que implica además de mucho tiempo de incertidumbre, en la práctica, grandes costos profesionales y asumiendo posibles riesgos de tributar un impuesto que luego debería ser otro.

Se agrega a la falta de garantías del contribuyente que en la práctica, la inscripción de actividades ante la Administración es muy limitada (según listado CIU) y no hay un análisis por parte de la misma al momento de inscribir los impuestos que corresponden, permitiendo entonces tributar impuestos distintos a los que se podrían exigir al momento de una inspección.

A su vez, para ciertos sectores, como ser los profesionales, para los que hay una normativa vigente que busca clarificar la situación se utiliza un recurso ilegal, haciendo que la conclusión en ciertas situaciones sobre la forma de tributar según el análisis de cada una de las normativas (ley y decreto) sean contrapuestas.

En conclusión, podemos dar por validada la hipótesis planteada de que existen situaciones de incertidumbre al momento de clasificar ciertas actividades como puras de trabajo o como de combinación de capital y trabajo que afectan la seguridad jurídica de los contribuyentes y concluyen en decisiones subjetivas, muchas veces, según lo que sea más beneficioso.

8. RECOMENDACIONES

El estudio del marco teórico ha demostrado que a través del tiempo estas discusiones se han mantenido y se han intentando promover distintos tipos de soluciones.

Por ejemplo, el Cr. Rosseto ha planteado criterios objetivos a diferencia de la DGI y la Doctrina sosteniendo que se necesita un criterio cuantitativo y/o una fórmula para poder ponderar los factores que permitan un ratio razonable para establecer si hay o no combinación de factores productivos.²²

Esta opción conlleva a grandes dificultades ya que se debe definir qué patrón tomar, definir cómo se pondera cada uno de ellos así como determinar y cuantificar el factor trabajo (que puede ser personal y/o ajeno) así como también determinar la medición del capital y la influencia de amortizaciones, entre otros puntos a definir.

Por otro lado, personalidades como el Cr. Pérez Pérez proponen establecer un criterio más subjetivo según indican *“Rechazamos la idea de predominancia dado que en su aceptación directa implica concluir que basta que se aprecie que uno de los factores supera al otro en importancia – sin medir su grado – para concluir que se está frente a una renta del capital o del trabajo. Por similares razones, descartamos la idea de “casi inexistencia” que se sitúa en el otro extremo. Pensamos que para calificar a una actividad como no mixta, se requiere que uno de los dos factores productivos cumpla un papel de apoyo al otro, que sería el verdadero protagonista de la actividad.”*²³

*“Si vamos a entender que una actividad no mixta existe cuando uno de los factores tiene un peso del 10%, 20% o del 30% conlleva un juicio conceptual previo sobre que peso vamos a exigir a cada uno de los factores”*²⁴

²² Dr. Andrés Blanco “Estudios de imposición a la renta”; Editorial Montevideo Fundación de Cultura Universitaria, 2015, página 265.

²³ Cr. Juan A. Pérez Pérez, “Impuesto a la Renta de las actividades Económicas”. Tomo 1 página 36. Editorial La Ley Uruguay

²⁴ Cr. Juan A. Pérez Pérez, “Impuesto a la Renta de las actividades Económicas”. Tomo 1 página 37. Editorial La Ley Uruguay

En vista de ambas posiciones consideramos que la recomendación a proponer en este trabajo de tesis implicaría una modificación de las leyes vigentes.

Cabe mencionar que las recomendaciones que se propondrán de aquí en más pretenden buscar soluciones a las problemáticas planteadas, pero se ven limitadas a un análisis mayor de cómo se impacta en la recaudación, así como en la posibilidad de su implementación y de políticas sociales o económicas que se busquen establecer.

Las modificaciones recomendadas serían:

- 1) A modo de evitar el análisis de si una actividad es o no de naturaleza personal y por ende comprendido en el IRPF (o tributa IRAE por opción) nos parece que debería eliminarse el IRPF para actividades que no sean dependientes. Esto aplica principalmente para unipersonales y sociedades de hecho. Al momento de inscribirse en el RUT como contribuyentes independientes para realizar una actividad entonces pasarían a ser titulares de una empresa por lo que quedarían comprendidos en rentas empresariales que tributarían IRAE. De este modo se eliminaría la incertidumbre que genera definir si determinada situación combina capital y trabajo, que como se ha demostrado en el presente trabajo, genera, frente a ciertas situaciones, posiciones diversas.
- 2) Dado que uno de los mayores beneficios que tiene el IRPF es la existencia de un mínimo no imponible nos parece que sería de importancia que, aquellas empresas que el ejercicio anterior facturen menos de determinado importe no estén obligadas a pagar anticipos de IRAE mínimos. En los meses en que no emitan facturación no pagarán anticipo de IRAE y en cuanto lo hagan pagarán según el coeficiente que se determina en la declaración jurada del año anterior. Para casos de empresas que recién comienzan la Administración debería establecer un porcentaje mínimo sobre el que deberían pagar los meses en los que se facture.
- 3) Entendemos que al pasar a ser todas las actividades comprendidas en el IRAE entonces todas (salvo las excepciones que establece la normativa) podrían ampararse al régimen de pequeña empresa (literal E art 52 del decreto 148/007). Ante esta situación podrían haber dos opciones 1) Que todas las empresas puedan acceder a este

régimen (entendemos sería una pérdida importante de recaudación de IVA principalmente) o 2) que exista una lista taxativa como la hay para el régimen de monotributo sobre actividades a las cuales se les desea incentivar y simplificar su formalidad.

- 4) Habiendo resuelto que el impuesto a pagar por todos será el IRAE queda definir, para los casos de liquidación por régimen ficto la forma de determinación del monto imponible. En nuestra opinión no corresponde seguir tomando decisiones subjetivas sobre si existe o no combinación de factores sino establecer un método simplificado cualitativo que permita determinar la renta neta correspondiente. Para ello nos parece que si bien se determina el IRAE como el 25% de un porcentaje ficto sobre las ventas este porcentaje ficto deberá determinarse tomando en consideración los costos por inversión.

Para esta modalidad sugerida entendemos deberá considerarse la inversión en activo fijo (la cuota parte que corresponde al año según los años de amortización), la inversión en mercadería y/o materia prima así como los importes pagados a la caja profesional, fondo de solidaridad y adicional así como también los montos imposables pagados a BPS y los servicios free lance contratados.

Se generará una ecuación que permitirá establecer cuál es la relación entre Costo (de trabajo y capital) sobre las ventas del ejercicio.

En base al porcentaje resultante se aplicará un determinado porcentaje.

Se presenta a continuación un modelo de simulador sobre cómo sería ésta liquidación ficta para la cual se establecen tasas de porcentaje al azar las cuales han sido elegidas sin ningún argumento siendo simplemente para ejemplificar el razonamiento.

LIQUIDACIÓN FICTA DE IRAE ANUAL 2021

Ingresos del ejercicio	1,800,000
------------------------	-----------

Compra mercadería en el ejercicio (sin IVA)	950,000
---	---------

Compra BS Uso Equipos computación (adquiridos entre 2019 a 2021)	15,000
Compra Bs Uso inmueble (adquirido entre 1972 a 2021)	
Compra Bs Uso Muebles y útiles (adquirido entre 2012 a 2021)	
Compra Bs Uso Vehículos (adquiridos entre 2012 a 2021)	
Compra Bs Uso Maq. Y Herramientas (Adquiridos entre 2012 a 2021)	
Compra Bs Uso Software (adquirido entre 2017 a 2021)	

Años de amortización	3
Años de amortización	50
Años de amortización	10
Años de amortización	10
Años de amortización	10
Años de amortización	5

Compra Bs uso Deducible	1,500
-------------------------	-------

Aporte caja profesional, FS, Adicional del ejercicio	-
Personal monto imponible anual dependientes	
BPS + Sueldo ficto patronal BPS del ejercicio	170,508
Adquisición de servicios free lance directamente relacionados a la obtención de renta en el ejercicio	36,000

Total costos	1,158,008
--------------	-----------

% Costo sobre ventas	64%
----------------------	-----

FRANJA IRAE que corresponde aplicar	20%
-------------------------------------	-----

Renta Neta	360,000
------------	---------

IRAE Anual (25%)	90,000
------------------	--------

Tasa Efectiva / Coeficiente Ejercicio siguiente	5%
---	----

	En %	% IRAE ficto sobre ventas
Costo/ventas	de 0 a 30	35%
Costo/ventas	de 31 a 50	25%
Costo/ventas	de 51 a 70	20%
Costo/ventas	de 71 a 100	10%

* Porcentajes a modo de ejemplo

Entendemos que con la solución planteada podríamos eliminar las disyuntivas y situaciones grises que existen hoy en día.

Para contribuyentes nuevos, emprendedores, de reducida dimensión económica que tienen la intención de formalizarse y hacer las cosas correctamente y con las garantías que corresponden esta solución haría que no haya decisiones subjetivas a ser tomadas.

Dichas soluciones buscan obtener un sistema tributario simplificado y claro para los contribuyentes que les dé garantías que, ante una fiscalización los criterios utilizados son respaldados y no deben ser defendidos ni librados a distintas interpretaciones.

9. BIBLIOGRAFIA

- Anuario de Derecho tributario, II ; Sentencia TCA 596/002
- Blanco, Andrés y otros; “Estudios sobre imposición a la renta”, Editorial FCU.
- Boletín DGI N° 166; Marzo 1987
- Consultas publicadas por la Dirección General Impositiva como ser la número: 2.791, 3.474, 3.543, 3.634, 3.682, 4.738, 4.740, 5.479, 6.000, 6.241, 6.356, entre otras.
- Decreto 150/007
- Decreto 148/007
- Decreto 244/018 – Reglamentación sobre modificación del tratamiento tributario del software
- Ley 19.637 sobre modificación de tratamiento tributario del software
- Ley 19.820 sobre Sociedades Anónimas Simplificadas
- Pérez Pérez, Juan Antonio; “Impuesto a la Renta de las actividades Económicas”. Tomo 1. Editorial La Ley
- Romano, Álvaro (coordinador): Autores varios, “Impuesto a la renta de las actividades económicas IRAE Tomo 1”, Editorial La Ley. Año 2013.
- Rosetto, Jorge; “La Fuente Territorial de las Rentas”, Ed. 1995. Imprenta Rosgal SA
- Rosseto, Jorge; “El impuesto a las rentas de la industria y comercio” Part 1 Estructura. Editorial Montevideo 1975.
- Sentencia TCA 512/014 - PEIRANO FACIO, Juan Carlos; “Acción de inconstitucionalidad promovida por el Poder Ejecutivo contra la Ley No. 16.004 (Mesa Redonda)”, Revista Tributaria, T. XVI, No. 90,
- SHAW, José Luis; “El Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, FCU, Montevideo 1988. Sentencia TCA 512/014
- SHAW, José Luis; “El hecho generador del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio a la luz de la ley interpretativa No. 16.004 y de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia No. 23/991 de 22/5/991”, Revista Tributaria, T. XVIII, No. 102,
- Título 4 - Impuesto a la Renta de Industria y Comercio
- Título 4 -Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
- Título 7 - Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
- Título 10 – Impuesto al Valor Agregado