UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

EL ASPECTO ESPACIAL DE LOS INTANGIBLES EN URUGUAY

Por

María Silvina Castro Bidegain

María Mercedes da Rosa Techera

Jessica Monfort Acuña

TUTOR: Cr. Juan Andrés Acosta Cattólica (Grado 3)

Montevideo

URUGUAY

2021

FCEA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN POSGRADOS | UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA URUGUAY

Página de Aprobación

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

Título

.....

.....

Autor/es

.....

Tutor

.....

Posgrado

.....

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

FECHA.....

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, a nuestro tutor el Cr. Juan Acosta, por su apoyo y su guía durante este trabajo.

A la Universidad de la República por los recursos brindados a lo largo de la carrera.

A las bibliotecas de las restantes universidades, que nos permitieron el acceso a los materiales.

A nuestros colegas por compartir sus conocimientos.

A nuestras familias por el apoyo durante este período.

RESUMEN

En el presente trabajo se pretende analizar el tratamiento fiscal de los Activos Intangibles sobre el aspecto espacial de los hechos generadores de los tributos nacionales. En él, se proponen criterios que puedan ser incluidos en la normativa tributaria a efectos de otorgar a los contribuyentes certeza jurídica.

La metodología de estudio consiste en el análisis documental de la normativa nacional vigente, consultas vinculantes de los contribuyentes en las cuales se ha expedido la Administración Tributaria y jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Se atiende a la opinión de especialistas en la materia y a las Normas Contables Adecuadas, a los efectos de acercarnos a la problemática planteada.

En lo que refiere a la presentación de los resultados se puede apreciar una aproximación al concepto fiscal de Activo Intangible, así como, la revisión de la aplicabilidad de la hipótesis planteada en cada uno de los aspectos espaciales del hecho generador de los impuestos.

Palabras claves:

Activo Intangible, Activo Autogenerado, Aspecto Espacial del Hecho Generador, Operaciones Internacionales.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AT	Administración Tributaria
BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
BONT	Baja o Nula Tributación
CT	Código Tributario
DGI	Dirección General Impositiva
EP	Establecimiento Permanente
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board)
IMEBA	Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios
IP	Impuesto al Patrimonio
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRNR	Impuesto a las Rentas de los No Residentes
IRPF	Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
NCA	Normas Contables Adecuadas
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NICS	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PYMES	Pequeñas y Medianas Entidades
ROU	República Oriental del Uruguay
TCA	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
TO	Texto Ordenado

Tabla de contenido

1. INTRODUCCIÓN 1

2. CUESTIONES BÁSICAS ACERCA DE LOS INTANGIBLES 3

2.1. CONCEPTO DE INTANGIBLE 3

2.2. RECONOCIMIENTO DEL ACTIVO INTANGIBLE 5

2.3. CATEGORIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES 6

2.4. FACTORES GENERADORES DE RENTA 8

3. ESTUDIO DEL ASPECTO ESPACIAL DE ACUERDO A LA NORMATIVA NACIONAL 11

3.1. IMPOSICIÓN A LA RENTA 11

3.1.1. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas 11

3.1.1.1. ¿Cuál es el concepto de activo intangible? 11

3.1.1.2. ¿Qué sucede con los activos intangibles autogenerados? 12

3.1.1.3. El caso particular de los gastos de investigación 13

3.1.1.4. Determinación de la fuente de las rentas 14

3.1.1.4.1. Aspecto espacial de los activos intangibles 15

3.1.1.4.2. Aspecto espacial de los activos autogenerados 18

3.1.2. Impuesto a la Renta de las Personas Físicas 19

3.1.2.1. Identificación del tipo de renta 19

3.1.2.2. Categorización de la explotación 24

3.1.2.3. ¿Cuál es la fuente de las rentas por intangibles? 26

3.1.3. Impuesto a la Renta de los No Residentes 31

3.1.3.1. Identificación de la renta 31

3.1.3.2. ¿Cuál es la fuente de las rentas por intangibles? 32

3.2. IMPUESTO AL PATRIMONIO 34

3.2.1. ¿Qué grava el Impuesto al Patrimonio? 34

3.2.2. ¿Cómo se valúan los intangibles? 34

3.2.3. ¿Dónde se entiende localizado el intangible? 35

3.2.3.1. Intangible propiedad de un residente explotado por sí mismo 36

3.2.3.2. Intangible propiedad de un residente cedido a un tercero 37

3.2.3.3. Intangible propiedad de un no residente utilizado económicamente en Uruguay por el titular 38

3.2.3.4. Intangible propiedad de un no residente cedido a un residente 38

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 39

3.3.1. Aspecto subjetivo y sus implicancias en la tributación 39

3.3.2. Definiciones de operaciones y sus implicancias en la tributación 39

3.3.3. Aspecto espacial y sus implicancias en la tributación 42

3.3.3.1. Transacciones con intangibles dentro del territorio nacional 44

3.3.3.1.1. Intangibles cedidos bajo la modalidad prestación de servicios 44

3.3.3.1.2. Intangibles enajenados bajo la modalidad circulación de bienes 45

3.3.3.2. Transacciones con intangibles fuera del territorio nacional 47

3.3.3.2.1. Tratamiento de los intangibles cedidos para su uso en el exterior (prestación de servicios) 47

3.3.3.2.2. Tratamiento de los intangibles enajenados (circulación de bienes) 49

3.4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN 50

4. CONCLUSIONES 53

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 56

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, hemos podido observar cómo las nuevas tecnologías y avances científicos han tenido un incremento exponencial en el mundo y cómo este aumento se ha visto reflejado en los modelos actuales de negocios, así como, en la preponderancia de la propiedad intelectual. Esta evolución ha tenido como resultado un aumento en transacciones que involucran intangibles, muchas de ellas transnacionales donde las características particulares de estos, conjuntamente con la limitada adaptabilidad en el diseño de las legislaciones que los regulan, hacen necesario su estudio en el ámbito fiscal, sobre todo en lo relacionado al aspecto espacial.

Este trabajo pretende analizar el tratamiento fiscal de los intangibles respecto al aspecto espacial de los tributos nacionales, proponiendo criterios a incluir en la normativa tributaria a efectos de otorgar a los contribuyentes certeza jurídica.

Considerando que como criterio general el elemento territorial de las rentas refiere a bienes situados, actividades desarrolladas y derechos utilizados económicamente en la República, entendemos que, para el caso de los intangibles, este criterio puede resultar de difícil aplicación. Utilizar como presunción de la ubicación el lugar donde las partes celebran el negocio jurídico, donde fue creado el intangible o el lugar de residencia del vendedor o titular, no siempre acompaña el ánimo de la ley. Partiendo de esta premisa, nuestra hipótesis consiste en que existe la posibilidad de ubicar al aspecto espacial en la jurisdicción donde el activo tiene permitida su explotación, utilizado como medio de verificación cualquier documento o medio probatorio que compruebe tal condición.

En aquellos casos donde tal constatación no es posible se analizará la validez a la luz del aspecto espacial de cada impuesto, de la utilización de una presunción simple de territorialidad. Esta implica considerar que, siempre que no se especifique el lugar donde los activos son utilizados económicamente, el hecho generador del impuesto será verificado en el territorio donde es

residente: quien dispondrá económicamente del activo luego de la transacción (para el IVA), el titular (para el IP), el enajenante o cedente (para los impuestos a la renta). Cabe aclarar que en aquellos casos en donde se configure EP en el país, tendría el mismo tratamiento que un residente uruguayo. La carga de la prueba será responsabilidad de quien quiera demostrar que la utilización de la presunción simple no se ajusta a la correcta aplicación de la norma.

La metodología de estudio consistirá en el análisis documental de la normativa vigente, las consultas tributarias y la jurisprudencia. Para el desarrollo del análisis serán consideradas las opiniones de los especialistas en la materia y de las recomendaciones de organismos internacionales, a los efectos de acercarnos a la problemática planteada.

Comenzaremos abordando las cuestiones básicas de los intangibles, como lo son su definición, reconocimiento, categorización de las transacciones y los factores que intervienen en la generación de la renta, para luego ocuparnos del estudio del aspecto espacial de acuerdo a la normativa nacional. Finalmente, se presentarán las conclusiones arribadas.

2. CUESTIONES BÁSICAS ACERCA DE LOS INTANGIBLES

2.1. CONCEPTO DE INTANGIBLE

En nuestra búsqueda de una definición precisa de intangible aplicable a las normas tributarias, considerando que el concepto no encuentra su significado a texto expreso en ellas, es necesario comenzar el análisis partiendo de la norma que regula dicha situación. En este sentido, nos remitimos al artículo 6º del CT, donde se dispone que en los casos donde la norma que define el impuesto no establezca expresamente una definición del concepto regulado, se deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Para eso, en los casos en los que la norma tributaria se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se podrán utilizar tales definiciones.

En opinión del Cr. Juan Antonio Pérez Pérez (2013b), cuando las normas tributarias refieren a bienes intangibles, lo hacen sin remitirse a ninguna norma jurídica en particular, debiendo el intérprete darle el significado que más se adapte a la naturaleza del hecho generador. Según el autor, es indudable la sustancia económica, por lo que no sería correcto darle al término una acepción jurídica, sino deberá responder a una definición económica.

Por nuestra parte, en busca de una primera aproximación a la definición en cuestión, partimos del concepto establecido por la Real Academia Española (2017), que define Activo Intangible como: “Activo que está compuesto por derechos como patentes y marcas, que no se concretan en bienes materiales pero tienen un valor liquidativo”. Si bien, es clara la idea de a qué activos se refiere, la consideramos insuficiente para el análisis.

En esta misma línea, recurrimos a las NCA, entendiendo que estas pueden darnos un enfoque más acorde al trabajo a desarrollar. En nuestro país estas son dispuestas por la reglamentación

vigente Decreto Reglamentario 291/14 y modificativo (Decreto Reglamentario n.° 372/15), donde se establece la aplicación de la NIIF para las PYMES y las NICS de aplicación alternativa y obligatorias, emitidas por el IASB. Sin perder de vista que el objetivo de estas radica en prescribir el tratamiento contable de los intangibles, siempre y cuando no esté contemplado específicamente en otra norma, estableciendo los criterios requeridos para que las entidades reconozcan este tipo de activos, tanto la NIIF para las PYMES como la NIC 38 aportan una definición precisa de intangibles, que pueden aproximarnos a una definición fiscal adecuada (IASB, 2001, 2009).

Según la NIC 38, el control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros son atributos necesarios para que un intangible sea considerado como tal. Los beneficios económicos futuros pueden tener su origen de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, ahorros de costo u otros rendimientos diferentes, siempre derivados del uso del activo. El control está determinado por el poder que posee una entidad de obtener dichos beneficios económicos y su capacidad de restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios, habitualmente justificada en derechos de tipo legal, no siendo la exigibilidad legal de un derecho una condición necesaria, pero si la demostración de la existencia de control (IASB, 2001).

En síntesis, las NCA consideran que los intangibles son: activo identificable que su costo puede ser medido de manera fiable, sujetos a control de quien lo posee, con probabilidades de brindar beneficios económicos futuros (IASB, 2001).

En adhesión a la búsqueda del mencionado concepto, no podemos dejar de considerar las definiciones que ofrece el Plan de Acciones BEPS, introducidas por la OCDE. En este sentido, en las Acciones 8 a 10 se define el término "intangible" como un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades

comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas (OCDE, 2016).

El potencial de generar ingresos por parte de estos activos es un aspecto clave. En este sentido, el Cr. Pérez Pérez entiende que un bien intangible es una creación intelectual que pretende recrear en un conjunto de elementos incorporales las características que son propias de los bienes corporales. Estos derivan de una acumulación de conocimientos, el desarrollo de una actividad durante un período pasado, o de una obligación asumida por un tercero, siempre generando un producto cuya capacidad económica está asociada a la obtención de beneficios económicos. Es importante destacar que, la protección legal de este valor económico no es un requisito necesario para la determinación de la potencial generación de ingresos, siempre y cuando el titular del intangible, en los hechos, pueda ejercer el control que le permita su explotación. En cuanto a la inclusión de los intangibles dentro del concepto de bienes, lo analizaremos con mayor profundidad en los apartados siguientes. No obstante, el autor pone énfasis en referirse a "activos intangibles" y no a "bienes intangibles", ya que la utilización de un término contable refleja de mejor manera el contenido económico anteriormente mencionado. De aquí en adelante, concordamos con el autor al referirnos a estos como activos intangibles (Pérez Pérez, 2013b).

2.2. RECONOCIMIENTO DEL ACTIVO INTANGIBLE

Recurriendo a la normativa tributaria nacional, no se define el concepto de activo intangible a los efectos de que podamos establecer cuándo corresponde su reconocimiento. Ante esto, definir en qué momento se debe reconocer un intangible, es otro de los problemas que se deben abordar. Según Cr. Pérez Pérez (2013), deberían acogerse las soluciones aportadas por la NIC 38. En esta misma línea, otros autores consideran que dicha norma solamente permite la

activación de las partidas que cumplan con la definición de activo y que puedan ser medidas de forma confiable (Forte y Gamio, 2012).

Sobre este aspecto, compartimos las posturas expuestas anteriormente. Ampliando el concepto considerado en el apartado anterior, donde tratamos la definición brindada por la NIC 38, para reconocer un activo este debe cumplir con las condiciones de: que exista la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y que el costo del activo sea medido en forma fiable (IASB, 2001).

La problemática se presenta cuando el intangible es creado internamente, por lo que la norma sugiere clasificar la generación del activo en dos fases: fase de investigación y fase de desarrollo.

En referencia a la diferenciación establecida, el Dr. Andrés Blanco (2001) indica que "como estos bienes son inmateriales, la posibilidad de su explotación libre es la única manifestación externa de su existencia, con lo cual puede decirse que –en términos económicos- la posibilidad de su explotación libre es el propio bien inmaterial" (p. 163). Si nos encontramos en fase de investigación, no es posible realizar una explotación libre del bien, así como tampoco disfrutar de los beneficios económicos ni transmitir a terceros por lo que no existe una disponibilidad económica del mismo.

2.3. CATEGORIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES

Nos convoca en este trabajo, estudiar el aspecto espacial de los bienes intangibles y es por esto que de manera previa debemos categorizar las transacciones. El resultado de que estas sean consideradas circulación de bienes o prestación de servicios podría incidir en el tratamiento impositivo del aspecto en cuestión que se desarrollará más adelante.

Para este punto, analizaremos las distintas alternativas que presenta la doctrina como solución a esta disyuntiva.

Una alternativa, puede ser la planteada por el Dr. Blanco, donde entiende que:

> Se estará en presencia de un bien incorporal susceptible de una circulación de bienes en el IVA siempre que estemos frente a:
>
> - una entidad ideal
> - que esté dotada de unidad y autonomía
> - susceptible, según el Derecho o la práctica económica, de ser objeto de propiedad o disponibilidad económica en los mismos términos que lo son los bienes corporales. (2001, p. 57)

En contrapartida, define prestación de servicios en oposición a circulación de bienes, de manera que serán considerados servicios aquellas operaciones cuyo objeto sea o se vincule con el intangible, pero no implique la transferencia de la disponibilidad económica plena sobre el mismo. Para el autor, será necesario determinar si se transfiere de un sujeto a otro la posibilidad de disponer económicamente del bien como si se fuera su dueño (prescindiendo de la figura contractual o de la calificación de la operación según el derecho Privado). Esto significa que la contraparte podrá disponer libremente del activo, recibiendo los riesgos asociados al mismo. De esta forma, para que exista una circulación de bienes deberán estar presentes ambos elementos, de manera contraria se estará ante una prestación de un servicio (Blanco, 2001).

Por su parte, el Cr. Pérez Pérez en su trabajo “El Tratamiento Tributario de los Intangibles”, al igual que Blanco, sostiene que se debe analizar la situación en la cual queda la contraparte desde el punto de vista económico, luego de la transacción: si queda como propietario del activo asumiendo riesgos y beneficios, o no. Adicionalmente, el autor agrega que para que exista una circulación de bienes se deben transferir los riesgos y beneficios de manera definitiva, entendiendo esto como la transmisión por el período en el que el activo mantiene vigente su

valor económico, o sea su vida útil. Si no se transfieren de manera definitiva los riesgos y beneficios, entonces se tratará de una prestación de servicios.

2.4. FACTORES GENERADORES DE RENTA

Al hacer mención a los factores generadores de renta, estamos hablando de los factores capital y trabajo. Estos pueden aplicarse de manera individual o en combinación. La relevancia de lo que se resuelva en este punto radica en la incidencia que tiene sobre el aspecto espacial de los tributos, lo cual se desarrollará más adelante en cada uno de los impuestos.

En relación a las rentas asociadas a los activos intangibles podemos identificar dos grandes etapas, la primera es donde se genera el activo y la segunda es donde se explota o consume. En esta última etapa, el rendimiento puede ser producto de la aplicación exclusiva del factor capital o la combinación de capital y trabajo. En primer lugar cabe destacar que el factor capital siempre estará presente, esto se debe a las características intrínsecas de los intangibles, ya que la explotación del mismo será posible independientemente de la cantidad del factor trabajo utilizado. De la cuantía de este último dependerá si estamos frente a un rendimiento derivado de aplicar únicamente capital o de una combinación de ambos factores.

En este punto consideramos oportuno revisar situaciones sobre las cuales la AT no se ha expedido, y entendemos que no hay casos análogos analizados en consultas tributarias. Actualmente el creciente uso de la tecnología ha generado nuevas oportunidades de negocio para que, a través de distintos canales de comunicación, se cree contenido susceptible de generar renta que puede provenir de consumidores interesados en acceder al contenido (suscriptores), así como de terceros (ejemplo, marcas comerciales) que buscan aprovechar dichos espacios para interés propio (Toribio Bernárdez, 2018). Esto nos hace plantear distintas interrogantes a nivel tributario, a saber, ¿de qué actividades derivan los ingresos obtenidos?, ¿qué factores intervienen en la generación de dichas rentas?, ¿es posible identificar un intangible?

En primer lugar, entendemos necesario mencionar que para la creación de contenidos digitales, es imprescindible la combinación de factores: capital (estos pueden ser: computadora, programas informáticos, cámaras, celulares, dispositivos que mejoran la calidad del producto) y el trabajo personal del titular de la cuenta (entre otros, participación en los vídeos, planificación y creación de los contenidos, así como la edición y divulgación de los mismos). No obstante, dicha actividad no será remunerada hasta tanto el producto no sea compartido en la red social o sitio web por el cual se comenzará a visualizar. A partir de dicha publicación, las principales rentas que pueden generarse, son: a través de los anuncios publicitarios que aparecen en los videos previa autorización del titular, o a través de un sistema de suscripción. En ambos casos el ingreso varía en función de las visualizaciones obtenidas. Asimismo, se pueden generar ingresos provenientes de acuerdos comerciales que suelen consistir en la promoción de productos, o de la cesión de cuentas o contenidos. En todos esos casos, cabe preguntarse si las rentas derivan de la monetización del contenido digital publicado, de la creación del derecho de imagen o la marca personal, o de la combinación de los factores utilizados para crear el material audiovisual, ya que son ingresos que se generarán luego de la difusión en las plataformas, o concomitantemente a las mismas en el entendido que los auspiciantes exigirán permanentemente actualización de los contenidos.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, resta revisar qué tratamiento se le dará a los ingresos derivados de la utilización de intangibles -que pudieron ser creados mediante el uso de plataformas- cuando generen rentas al margen de estas. Este es el caso de la explotación de los derechos de imagen, la cual podría reportar réditos derivados de la cesión del derecho a utilizarla, por cuenta propia o por terceros, pero fuera de la cuenta o canal del cual el contribuyente es titular. En estos casos, la retribución carece de vínculo directo con el soporte que contenía los vídeos, ya que se genera con prescindencia de ellos. Ante esta situación,

creemos correcta la aplicación de los criterios que se desarrollarán en el capítulo destinado a IRPF.

3. ESTUDIO DEL ASPECTO ESPACIAL DE ACUERDO A LA NORMATIVA NACIONAL

Como se dijo, uno de los elementos clave en el análisis del tratamiento tributario de los intangibles resulta el lugar en que se genera la renta derivada de dichos bienes, cuyas características particulares se han desarrollado en el apartado anterior. En este sentido si bien se han seguido criterios históricos que han sido aceptados pacíficamente, pueden verificarse algunas situaciones en las que delimitar el ámbito espacial de generación de la renta, no está exento de aspectos que pueden resultar discutibles.

3.1. IMPOSICIÓN A LA RENTA

3.1.1. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas

3.1.1.1. ¿Cuál es el concepto de activo intangible?

De acuerdo a lo revisado anteriormente, la norma fiscal no establece una definición de activo intangible, entonces, ¿Cuándo sabemos que estamos frente a un intangible para el IRAE?

El Título 4 no define tal concepto ni tampoco hace mención específica de cuándo se debe reconocer. No obstante, el literal E del artículo 21º indica que la amortización de los activos incorporales es admitida si se cumplen con dos condiciones: que importen una inversión real y que se identifique al enajenante.

En nuestra opinión, si estos son los requisitos necesarios para reconocer la pérdida por depreciación, concomitantemente estos deberían ser los requisitos necesarios para reconocer el activo en cuestión.

En esta misma línea, el Poder Ejecutivo interpreta, en su artículo 94º del Decreto Reglamentario 150/007, que los activos intangibles que impliquen una inversión real, se computarán en el activo siempre que se identifique al enajenante.

Revisando dichas condiciones, consideramos que interpretar el término “inversión real” no trae mayores dificultades, esto es el desembolso que realice una empresa para la obtención del activo. Sin embargo, al referirnos al enajenante, vemos dos posibles escenarios: la empresa compró el activo o la empresa desarrolló el activo. En el primer caso, el enajenante se puede identificar fácilmente, es quien vendió a la empresa el activo, por lo que en el caso de los activos adquiridos a terceros se podría reconocer según la norma fiscal. El segundo caso genera mayor dificultad, ¿se puede reconocer un activo desarrollado por la empresa?

3.1.1.2. ¿Qué sucede con los activos intangibles autogenerados?

Otro problema a tratar es el caso de los activos autogenerados. En este caso, el Cr. Pérez Pérez (2013b), se inclina por una “interpretación extensiva de la expresión 'se identifique al enajenante' en el sentido que se trata tanto de quien transfiere un activo 'terminado' como el proveedor de bienes y servicios necesarios para el desarrollo interno del activo” (p. 99). Analizando dicho párrafo, entendemos que esto refiere a una extensión, no del concepto “identificación del enajenante” sino de la primera condición requerida por la norma “inversión real”, debido a que asociar la existencia de un proveedor para el desarrollo de un activo con el requerimiento de determinar el enajenante, no es más que hacer referencia al desembolso para la obtención del activo. De acuerdo con esto, la norma tendría que haber establecido solamente una condición, sin embargo, plantea dos.

En este caso, si bien la norma no hace una mención expresa a esta situación, entendemos que cuando habla de identificar al enajenante, lo hace refiriéndose al momento de adquisición y no de venta. Por lo tanto, la adquisición de bienes o servicios para desarrollar un intangible no

parece cumplir con lo estipulado, en el sentido que la identificación del enajenante debería entenderse como aquel que está enajenando el activo al adquirente.

Dado que la norma, al definir activos intangibles no considera a los autogenerados, entonces ¿qué tratamiento se le debería dar? En nuestra opinión, dadas las características de los mismos, no podemos dejar de reconocer que estamos ante activos incorporales pasibles de generar beneficios económicos futuros, por lo que al momento de definir un tratamiento para estos, debemos buscar el que más se ajuste a la verdad de los hechos, para lo cual atendiendo a su naturaleza, las disposiciones que más se ajustan en estos casos son las que regulan a los intangibles. En suma, consideramos que aun cuando a nivel reglamentario no se los puede "encasillar" dentro de un tipo de activo determinado, ello no los excluye de tal carácter. No obstante, al momento de determinar su fuente estos intangibles tendrán un tratamiento particular, el cual se desarrollará más adelante.

3.1.1.3. El caso particular de los gastos de investigación

Considerando que los activos autogenerados serán tratados, a nuestro juicio, de manera análoga a los intangibles, será preciso establecer a partir de qué momento estos deberán ser activados. En particular interesará el tratamiento a otorgar a aquellos gastos que son previos a la etapa del desarrollo del activo.

En el artículo 48º del Decreto Reglamentario 150/007 se establece como deducción incrementada, los gastos que se incurran por investigación y desarrollo científico y tecnológico en el marco de los proyectos de inversión que se declaren de interés nacional. Igual disposición daba el literal C, artículo 23º del Título 4, actualmente derogado. De este punto se puede inducir que estas erogaciones de actividades promovidas son consideradas gastos para la norma y por lo tanto no configuran un activo, por lo que entendemos que ningún gasto de investigación y desarrollo científico y tecnológico es activable.

En esta misma línea argumental, entendemos que al tratarse de un activo tiene implícito el concepto de beneficio económico futuro, por lo que para que los desembolsos sean activables, el producto de estos debería ser susceptible de enajenación. Sin embargo, los gastos de investigación y desarrollo científico y tecnológico no cumplen con esta condición, puesto que son egresos que preceden la producción del activo. Entonces, ¿qué gastos son los que deberían activarse en estos casos?

Esta situación no se encuentra contemplada expresamente en la norma fiscal, pero en aplicación del artículo 6° del CT, consideramos apropiado remitirnos a las NCA de aplicación en nuestro país, más precisamente las pautas establecidas en la NIC 38 sobre el reconocimiento de activos intangibles, por lo que deberían activarse los gastos de la fase de desarrollo del proyecto interno siempre y cuando cumplan con las condiciones allí establecidas. No obstante, para la aplicación de dicha solución es necesario que la norma fiscal expresamente habilite este tratamiento, remitiéndose a la norma contable o permitiendo su activación cuando no se identifique el enajenante.

3.1.1.4. Determinación de la fuente de las rentas

De acuerdo con el artículo 7º del Título 4, son consideradas rentas de fuente uruguaya aquellas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia tanto de quienes intervienen en las operaciones así como del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

La Cra. Johanna Sonderegger (2013), analiza los conceptos de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados. Para las "actividades desarrolladas" existe consenso acerca de que estas refieren a la combinación de capital y trabajo, o al fruto del trabajo, y es necesario determinar el lugar físico donde se desarrollan. Asimismo, para calificar a la fuente de la renta

hay que revisar la expresión bienes situados y derechos utilizados, de manera de determinar cuándo considerar el sitio y cuando la utilización económica. El Cr. Pérez Pérez (2013a), entiende que la intención de la norma es distinguir bienes corporales e incorporales, donde mientras los primeros tienen una ubicación espacial los segundos se localizan según el uso económico. Concluye que para los activos en cuestión el criterio debe ser, el lugar donde son explotados, es decir, utilizados económicamente.

Por lo tanto, para analizar la fuente de las rentas obtenidas por operaciones con intangibles deberíamos revisar la actividad desarrollada o el derecho utilizado según lo que se adecue a cada situación. Para esto, estudiaremos de forma separada los activos intangibles de los activos autogenerados.

3.1.1.4.1. Aspecto espacial de los activos intangibles

En este punto analizaremos aquellos activos intangibles definidos por la norma, como ya vimos, aquellos que importen una inversión real y esté identificado el enajenante, enfocándonos en la etapa de explotación, cuya renta se puede generar a través de la combinación de capital y trabajo o únicamente por el factor capital. En base a los factores utilizados, la fuente se hallará en actividades desarrolladas o derechos utilizados, siendo el primero la combinación de factores mientras que el segundo es aquel derivado de la aplicación pura de capital. Dado que este último factor siempre estará presente, el cometido será poder determinar la existencia del trabajo. Para la doctrina estamos ante una renta pura de capital cuando la actividad desarrollada tiene un contenido jurídico y no económico, postura que compartimos ya que la norma indica que la fuente deberá establecerse con independencia de la celebración de los negocios jurídicos, por lo cual en aquellos casos donde la única manifestación de trabajo sea la firma de un contrato o similar, no estaremos ante una combinación de factores, sino ante una renta pura de capital (Sonderegger, 2013).

Profundizando en este punto, nos remitimos a la Sentencia del TCA n.° 969/2010 (2010, noviembre 18) y a los comentarios del Dr. Jonás Bergstein (2014) donde se afirma que lo que interesa analizar es la actividad que implica la gestión del negocio y que determina la obtención de la renta. No se consideran aquellas actividades accesorias al giro empresarial de índole administrativo y documental.

En cuanto a la renta pura de capital, surge la interrogante de dónde se encuentra localizada la fuente. Para esto debemos revisar donde el derecho es utilizado. Entendemos que si el intangible es aprovechado exclusivamente en el exterior, estaremos ante una renta de fuente extranjera. En aquellos casos donde no se demuestre fehacientemente su explotación fuera de territorio nacional (por ejemplo, a través de cláusula en un contrato), utilizando la presunción simple detallada en la introducción, se considerará renta de fuente uruguaya cuando el cedente o enajenante sea residente uruguayo, o una entidad no residente con EP en nuestro país, siempre que dicho activo esté asociado a sus rentas de fuente uruguaya. La carga de la prueba puede recaer en la AT, quien deberá demostrar que la aplicación de la presunción simple no refleja a la realidad. Ahora bien, sería adecuada la aplicación de esta solución a través de una disposición en una norma fiscal.

Por otro lado, si se evidencia que puede hacerse uso tanto en Uruguay como en el exterior, estamos frente a una renta de fuente mixta, siendo de fuente uruguaya aquella que se haya dejado preestablecida en el documento probatorio.

En cuanto a la renta empresarial, previo a la determinación de la fuente de las actividades desarrolladas, debemos identificar la ubicación de los factores productivos. La Cra. Sonderegger (2012) expone las tres posturas sostenidas en la doctrina: sólo cuando ambos factores están ubicados en Uruguay, es renta de fuente uruguaya; se identifica al factor trabajo con actividad desarrollada y al derecho utilizado con el factor capital, donde para que haya renta de fuente uruguaya, al menos uno de estos se tiene que configurar en Uruguay; analizar la

ubicación de ambos factores, estableciendo una proporción que tenga en cuenta la mayor o menor participación de cada factor, en consecuencia podremos tener renta de fuente uruguaya (ambos factores localizados en Uruguay), renta de fuente extranjera (ambos factores localizados en el exterior), o renta de fuente mixta (un factor o parte de él localizado en Uruguay y el otro o parte de él en el exterior). Teniendo en cuenta que la normativa prevé situaciones específicas para rentas de fuente mixta, en aquellos casos donde no existe una solución explícita, entendemos que la última postura tratada es la más adaptable a la realidad de las operaciones en cuestión permitiendo al intérprete aplicar el criterio general del artículo 7º ya visto, en la medida que los factores productivos inciden en la generación de la renta. Por esto, coincidimos con la citada autora cuando indica que en aquellos casos no previstos por la norma, se admita que el contribuyente establezca un sistema para determinar la renta de fuente uruguaya, el cual podrá ser controlado previa o posteriormente por la AT.

En cuanto a las situaciones previstas por la normativa que mencionamos, nos referimos al inciso 5 del artículo 7º del Título 4, donde dispone que es íntegramente de fuente uruguaya la renta correspondiente a operaciones de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes así como las que provengan de actividades de mediación, y al artículo 48º del mismo Título, donde establece fictos para las rentas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país. En nuestra opinión, este último únicamente se aplicaría en aquellos casos en donde algún factor o parte de él esté ubicado en Uruguay, ya que si ninguno estuviera localizado allí, no habría renta de fuente uruguaya cuya proporción o medida fuera menester deslindar[1].

Bajo esta última premisa, es preciso analizar la aplicación de la Resolución Nº 51/997 de la DGI en operaciones con intangibles, atendiendo únicamente a aquellos casos donde existe

[1] Opinión de Bergstein, J. (2014), la cual consideramos análoga a estas disposiciones.

actividad de intermediación, para los cuales se fija un ficto de manera de establecer la renta de fuente uruguaya. Esta Resolución es aplicable cuando la mercadería o servicio, objeto de la transacción, no tiene como origen ni destino el territorio nacional. La DGI en las Consultas Tributarias n.° 4.633 (2007, Marzo 20) y n.° 6.209 (2019, Junio 20) hace énfasis en el ámbito de aplicación de la Resolución, siendo esta las actividades de compra venta de mercaderías y servicios siempre que luego de comercializados se agote la fuente productora de rentas, lo que a la luz de los intangibles significa operaciones con éstos categorizados como circulación de bienes. Sin embargo, el Cr. Pérez Pérez (2013a) ha interpretado que cuando operan servicios sobre intangibles, como la cesión temporal de una marca, se podría hacer uso de la Resolución siempre y cuando se pueda apreciar en qué lugar es efectivamente aprovechado por el prestatario. En nuestra opinión, dado que dicha Resolución fue emitida por DGI creemos acertado considerar el criterio determinado en las consultas previamente mencionadas, con la salvedad de que se pueda demostrar fehacientemente mediante la presunción simple tratada anteriormente, la ubicación de origen y destino del intangible. En este caso, cuando un contribuyente de IRAE enajena un intangible a un sujeto del exterior, si dicho contribuyente desconoce donde lo utilizará el adquirente, entonces con base en la presunción simple presentada, la fuente de la renta estará ubicada en Uruguay. Para estos casos consideramos adecuado la existencia de una norma que contemple estas situaciones y habilite la aplicación de alguna solución.

3.1.1.4.2. Aspecto espacial de los activos autogenerados

Como adelantamos, consideramos que el estudio del aspecto espacial de los activos autogenerados, a diferencia de los activos intangibles, deberá contemplar donde se desarrolla la actividad en lugar de donde los derechos son utilizados. Arribamos a esta conclusión a la luz del literal S del artículo 52º del Título 4 en su versión original, que permitía exonerar a las

rentas derivadas de las actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, entre otros, siempre que los bienes y servicios originados en dichas actividades hubieran sido aprovechados íntegramente en el exterior. Según la doctrina, esta exoneración comprende a las rentas provenientes del arrendamiento, cesión de uso o enajenación de bienes incorporales (Acosta Nell, 2014). En consecuencia, de dicha disposición se puede inferir que el legislador las entendía comprendidas en el aspecto espacial del IRAE, por lo que, teniendo en cuenta que el producto iba a ser aprovechado íntegramente en el exterior, estaba considerando únicamente a la actividad desarrollada en la creación de dichos activos.

Es por esto que podemos concluir que, si los factores utilizados para la creación del activo están ubicados en Uruguay, la renta obtenida por estos será de fuente uruguaya, mientras que si se encuentran localizados en el exterior, se tratará de una renta no comprendida en el impuesto por ser extranjera. En caso de que se empleen factores ubicados uno en Uruguay y otro en el exterior, o alguno o ambos parcialmente en Uruguay, creemos aplicables los criterios de fuente mixta desarrollados en el punto anterior.

3.1.2. Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

Para determinar la fuente territorial de las rentas comprendidas en el IRPF, encontramos oportuno apoyarnos en la estructura de análisis llevada a cabo por el Cr. Pérez Pérez en su artículo ya mencionado. Para dar comienzo al tema, es necesario previamente considerar dos problemáticas: identificar el tipo de renta (íntegramente de trabajo o íntegramente de capital), para luego categorizar la explotación.

3.1.2.1. Identificación del tipo de renta

En este impuesto es necesaria la clasificación ya que estamos frente a un impuesto dual, el cual según el tipo de renta, varía la modalidad de liquidación.

Teniendo en cuenta que, si bien el activo puede ser obtenido a través de la adquisición a un tercero (ej.: compro derechos de una marca), o creado a través de una actividad no remunerada (ej.: escritor de una obra literaria) o a través de un trabajo remunerado -siendo este último caso el único en que el titular del activo intangible, obtiene una renta durante el proceso de creación del mismo, tributando IRPF categoría II por dicha actividad- (ej.: deportista), entendemos que, independientemente del medio por el cual se obtuvo el activo, una vez creado el mismo, el titular de los derechos podrá explotarlos obteniendo una nueva renta, la cual podremos reputar como una renta exclusiva del factor capital. Por lo tanto, se trata de una renta pura de capital, ya que la actividad personal que implica la utilización del factor trabajo en la creación del intangible fue incorporada anteriormente, y en los casos que correspondía, remunerada y gravada como renta pura de trabajo. No obstante, la explotación comercial del resultado final de dicho trabajo (el intangible) será objeto de imposición por este impuesto, pero por rentas puras del factor capital, ya que lo que se remunera en esta última instancia es el rendimiento generado por la explotación que procede por ser el titular del activo. Si para la explotación del intangible se combina capital y trabajo, se estaría frente a rentas empresariales. Descartamos este último análisis, ya que no quedan comprendidas en el IRPF, sino que se encuentra alcanzado por IRAE. La consideración de tal activo como intangible, se encuentra sujeta al análisis realizado en el punto anterior.

Continuando con el análisis del impuesto que nos concierne en este punto, y en una misma línea con lo anteriormente expuesto, el Cr. Pérez Pérez entiende que las normas del IRPF también califican a dichas rentas como exclusivamente del capital, basándose para esto en disposiciones expresadas en el Título 7 (artículos 16º, 17º y 26º) y en el Decreto Reglamentario 148/007 (artículo 22º).

El artículo 16º define rendimiento de capital mobiliario, e incluye dentro de estas a las rentas obtenidas de bienes incorporales (tales como llave, marcas, patentes, modelos industriales,

derechos de autor, derechos federativos de deportistas, regalías y similares) y las procedentes de la cesión del derecho de explotación de imagen. De igual manera, el artículo 17º incluye a los bienes incorporales dentro de los activos plausibles de generar un incremento patrimonial. A su vez, el artículo 26º fija las tasas aplicables a las rentas de capital, en donde establece una tasa especial para rendimientos derivados de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, siendo estos claramente intangibles, lo que nos lleva a interpretar que en general cualquier rendimiento derivado de un intangible estará alcanzado por alguna de las restantes tasas que gravan el capital. Por último, debemos considerar el artículo 22º del Decreto Reglamentario 148/007, sobre rentas de deportistas profesionales. Este artículo es un ejemplo evidente de que la norma considera a los rendimientos derivados de los intangibles como rentas puras de capital, ya que establece que las rentas obtenidas en la explotación de derechos federativos, de imagen y similares, de deportistas profesionales inscriptos en entidades deportivas residentes (así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas) se deberán considerar rendimientos del capital mobiliario. El mismo artículo excluye de forma expresa a las contraprestaciones salariales devengadas por el propio contrato de trabajo, las cuales se consideran rentas de trabajo, debiendo ser sometidas al régimen tributario respectivo.

Ahora bien, estas consideraciones no son tan evidentes en aquellos intangibles que tienen una conexión inevitable con el trabajo personal y directo. Este es el caso de los derechos de imagen, los cuales guardan una relación casi infranqueable con dicho factor.

Por ello, a partir del 01/01/2019, cuando existe un vínculo laboral entre un deportista profesional y una entidad deportiva, y además existen rentas derivadas de contratos de cesión de la explotación de derechos de imagen, si estas últimas exceden el 15% de las contraprestaciones salariales, el Poder Ejecutivo entiende que a la diferencia forzosamente deberá ser considerada como renta de trabajo. Este último inciso, se incluyó con el objeto de

evitar situaciones abusivas, partiendo de la premisa de que, dentro de las diversas modalidades de contratación entre las entidades deportivas y los deportistas profesionales, algunas consisten en la celebración de un contrato laboral y otro contrato de cesión de la explotación de los derechos de imagen, que se ejecutan simultáneamente. En este sentido, el Poder Ejecutivo, en el Decreto Reglamentario 94/019, preceptivamente trata de distinguir las rentas derivadas del intangible (derechos de imagen) de las rentas puras de trabajo.

A este respecto, creemos necesario analizar situaciones donde existe confusión entre la explotación de los derechos de imagen y la concomitante incorporación del factor trabajo, donde además no existen disposiciones normativas que den luz a dicho asunto.

Para eso, es pertinente considerar la reciente Consulta Tributaria de la DGI n.° 6.240 (2021, Mayo 28), donde se consulta sobre el tratamiento tributario que debería aplicarse en un contrato en el cual una persona física conducirá un programa de televisión y cederá los derechos de imagen que deriven del desarrollo de las actividades establecidas en el contrato.

En este caso, el consultante entiende que, aun cuando ni del contrato ni del precio surja una discriminación, parte del ingreso debería ser tratado como derivado de la prestación de servicios (gravados por IRPF Categoría II e IVA) y parte como resultante de la cesión de derechos de imagen (gravada por IRPF Categoría I), considerando como posibles soluciones: tratar mitad de los ingresos como prestación de servicios y mitad como cesión de derechos de imagen, o si existiera la imposibilidad de separar ambos factores, tratar al total del ingreso como una renta empresarial (gravada IRAE e IVA). La DGI no compartió dicho enfoque ya que concibe a la cesión de los derechos de imagen como funcional a la conducción del programa, únicamente teniendo sentido como consecuencia de la prestación de servicios por lo que se firmó el contrato, siendo el uso de la imagen una cláusula complementaria (tal como lo es la obligación de confidencialidad en un contrato de distribución). Ante tales argumentos determinó que la

totalidad de los ingresos están comprendidos en el hecho generador del IRPF por rentas de trabajo y en el hecho generador del IVA como prestación de servicios.

En nuestra opinión, entendemos que para calificar una renta siempre debe primar la sustancia de la situación, atendiendo a la naturaleza de la generación de las mismas. No obstante, aunque exista el derecho de imagen como un intangible con valor económico, cuando se trata de actividades personales que impliquen la aplicación del factor trabajo por parte del titular, ineludiblemente implicará la incorporación de la imagen. Es por esto que coincidimos en la solución dada por la DGI sobre este punto.

Por otra parte, es necesario analizar en qué momento debería considerarse la explotación del derecho de imagen separado de la persona que lo posee. Si bien la vinculación es indefectible cuando se trata de aplicar el factor trabajo, no lo es cuando se tiene por objeto el aprovechamiento del activo prescindiendo del control del titular, debiendo ser susceptible de ser separado y explotado independientemente de la actividad que lo crea. A nuestro juicio, este sería el caso del uso de derechos de imagen para su utilización en pautas publicitarias. Aunque en muchos casos el poseedor del activo debió aplicar su fuerza de trabajo para la creación del material audiovisual por el cual es contratado, si el producido de dicha tarea es explotado más allá del momento en el que el titular desempeña la labor, debería considerarse rentas de capital. Es probable que en estos casos los contratos determinen la remuneración en base a medidas que no se relacionan directamente con las horas de rodaje o sesiones en las cual participó, sino a otro tipo de métricas que no necesariamente dependen del trabajo del titular (cantidad de pautas publicitarias, tiempo de exposición, etc.). En cambio, en aquellos casos donde el ingreso deriva únicamente en la tarea que se llevó a cabo en el desarrollo de la actividad, cuyo producto es explotado únicamente en ese momento, los ingresos generados deberían reputarse como renta de trabajo.

A esta misma conclusión arriba la Comisión de Consultas de la DGI, en la consulta antes dicha, cuando se solicita que se expida sobre la participación en una campaña publicitaria de una marca comercial, donde se cede el uso de la imagen, voz y nombre para su difusión a través de redes sociales, internet, radio, gráfica, puntos de venta y televisión, argumentando que en ese caso la prestación que da causa al contrato es el uso de la imagen en una campaña publicitaria, donde el trabajo aplicado es de carácter secundario y auxiliar al objeto del contrato que es el uso de la imagen. En este caso se reputa a la renta como pura de capital, gravada como rendimiento de capital en la Categoría I del IRPF.

3.1.2.2. Categorización de la explotación

Habiendo identificado el tipo de renta que se puede obtener de la explotación del intangible en el marco del IRPF, procedemos a analizar dichas rentas a la luz de las disposiciones establecidas en la normativa fiscal para las rentas de Categoría I.

La norma categoriza dos tipos de rentas según sean las modalidades de explotación: rendimiento de capital e incremento patrimonial.

El primero se encuentra consagrado en el artículo 10º. Establece que son constituidas por rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, siempre y cuando no se encuentren gravados por IRAE, IRNR o IMEBA (Título n.° 7 del TO 1996, artículo 10).

La Dra. Sol Agostino (2011) realiza un análisis de esta definición, donde encontramos relevante considerar algunos ítems: La expresión “directa o indirectamente” según esta autora “tiene la función de abarcar todo tipo de rendimiento, de manera tal que no subsistan rentas que eventualmente queden fuera de la definición por tener una relación mediata con un ‘elemento patrimonial’ determinado” (p. 105). En adhesión a esto, considera que “elemento patrimonial”

es cualquier objeto que tenga valor desde el punto de vista económico, sea corporal o incorporal, capaz de generar ingresos a su titular. Concluye con una reflexión acerca de dichas definiciones, donde expresa que la intención del legislador es la de incluir la mayor cantidad posible de ingresos (trascendiendo para ello conceptos jurídicos) y abarcando todos los que se vinculen con cualquier objeto susceptible de valuación pecuniaria.

Este análisis nos permite suponer que independientemente de que el elemento patrimonial es considerado intangible o no, como tiene naturalmente la capacidad de generar renta, cualquier rendimiento que de este se desprenda, será materia gravada.

Particularmente, el artículo 16º del Título 7 trata los rendimientos de capital mobiliario e incluye de manera explícita las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, la constitución o cesión de derechos de uso y goce, así como la explotación de imagen.

Por otro lado, el artículo 17º del Título 7 define como incrementos patrimoniales a aquellas rentas originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y a la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales. Asimismo, en el literal A del mismo artículo, se incluyen a las rentas correspondientes a transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para trasmitir el dominio y sus desmembramientos, y en general todos aquellos negocios por los cuales se le atribuya o confirme los referidos derechos a terceros, siempre que de tales derechos no se generen rentas que esta ley califique como rendimiento.

Según el Cr. Pérez Pérez (2013b), en el caso de los intangibles, para establecer cuándo estamos ante un incremento patrimonial o un rendimiento de capital, es preciso considerar que alcance se le dio al concepto “circulación de bienes” y su correspondiente transmisión de riesgos y beneficios derivados de la tenencia, situando al tomador como si fuera el propietario.

> La comparación de las características de una y otra categoría de renta de capital permite inferir que los rendimientos de capital comprenden a las rentas provenientes de elementos patrimoniales – bienes o derechos de los cuales es titular el contribuyente – que permanecen en su patrimonio durante el período de generación de aquéllos. En cambio, los incrementos patrimoniales derivan, en general, de la enajenación o cesión de los bienes o derechos del contribuyente, es decir, se generan con la salida de éstos del patrimonio del contribuyente. (Riba, 2011, p. 77)

Por lo tanto, concluimos que cuando se verifique la salida del activo del patrimonio del contribuyente, transfiriendo a la contraparte los riesgos y beneficios de manera definitiva, se estará ante una operación de circulación de bienes, catalogada por la norma como incremento patrimonial; en cambio si algunos de estos requisitos no se cumplen, estaremos ante un rendimiento de capital.

3.1.2.3. ¿Cuál es la fuente de las rentas por intangibles?

Para abordar este punto, nos remitimos al artículo 3° del Título 7 donde se establece el aspecto espacial del hecho generador. Este dispone que serán rentas de fuente uruguaya "las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República" (Título n.° 7 del TO 1996, artículo 3, primer inciso, numeral 1).

De este inciso se desprenden tres conceptos. Por un lado, hace mención a las actividades desarrolladas, que son las que generan rentas de trabajo; si bien estas pudieron producirse en la fase de creación del activo intangible, el estudio de su aspecto espacial no compete a nuestro análisis. En cuanto a los bienes situados y derechos utilizados, hace referencia a las rentas de Categoría I: incrementos patrimoniales y rendimientos de capital. Aquí se encuentran comprendidas las rentas que estudiaremos.

Para analizar este punto, tenemos que identificar que se trata de una renta obtenida por una persona física residente uruguaya que genera una renta fruto de una transacción de intangible.

Para empezar revisaremos la expresión bienes situados y derechos utilizados. La Cra. Sonderegger (2013), analiza ambos conceptos desde el punto de vista del IRAE (artículo 7º Título 4), pero entendemos que el espíritu se mantiene para la normativa fiscal en general. Los "bienes situados" implican considerar la ubicación física del bien, mientras que "derechos utilizados" hay quienes sostienen que se trata de una reiteración innecesaria ya que los derechos son bienes. Por otro lado, hay quienes plantean que los derechos son intangibles y en consecuencia no tienen ubicación espacial, entendiendo que "la renta derivada de dichos derechos será de fuente uruguaya cuando se explote económicamente dentro del territorio político nacional, en definitiva, cuando se aprovechen los mismos en Uruguay" (Calleja y Acosta, 2012, p. 61).

En nuestra opinión, hay una diferencia implícita que recae en la corporalidad del bien. Entendemos que los bienes corporales quedan comprendidos en el concepto bienes situados diferenciándolos de los derechos utilizados, que son los que derivan de las operaciones con intangibles. Por dicha razón analizaremos los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales que tengan por objeto activos intangibles a la luz de la expresión "derechos utilizados económicamente en la República".

Cuando nos referimos a rendimientos de capital, si consideramos a los mismos como análogo a una prestación de servicios, existe consenso en entender que la fuente se encuentra donde se presta el servicio (Pérez Pérez, 2013b). Considerando los postulados del criterio de la fuente, se deberá entender que la explotación del intangible, es el lugar donde su aplicación afecta a la vida social y económica, siendo dicho Estado quien tiene la potestad tributaria (Calleja y Acosta, 2012).

No obstante, el Decreto Reglamentario 148/007, en su numeral 2 del artículo 3°, grava bajo el criterio de renta mundial a las rentas por colocaciones. No se aplica este criterio para los restantes rendimientos de capital mobiliario, por lo que entendemos que los derivados de intangibles se regirán por el criterio general de ubicar la potestad tributaria en el lugar de la fuente generadora de las rentas. Sin embargo, creemos necesario hacer mención a la Consulta Tributaria de la DGI n.° 5.782 (2015, Diciembre 22), donde se expide sobre la ubicación de la fuente generadora de la renta en la explotación de la imagen de un actor residente fiscal de nuestro país, cuyos derechos se explotan en España, país donde se expone una película en la cual participó. Para esto, la AT analiza si estas rentas se encuentran incluidas en el numeral 2 del artículo 3º del Decreto Reglamentario 148/007, donde al no encontrarlas, concluye que se deberá aplicar el criterio general considerando dicha renta de fuente extranjera.

Cabe aclarar que en el caso de los derechos de imagen, la fuente de su renta dependerá del lugar donde se explote, es decir que la misma será considerada de fuente extranjera cuando se aproveche exclusivamente fuera de territorio nacional. En nuestra opinión, cuando la fuente de la renta se localiza parcialmente en Uruguay, solamente estará gravada la renta generada dentro del territorio uruguayo. Sin embargo, si el contrato (o cualquier otro elemento probatorio) no precisa con exactitud la parte correspondiente a la explotación en Uruguay, mediante la aplicación de la presunción simple, la misma quedará gravada por IRPF en su totalidad. El mismo razonamiento realiza la DGI en la Consulta Tributaria n.° 5.469 (2011, Octubre 31), donde una persona física residente explotará sus derechos de autor tanto en Uruguay como en el exterior a través de la venta de libros. La fuente de la renta será identificable con base en la cantidad de ejemplares vendidos en cada sitio. De este modo, DGI considera de fuente uruguaya la renta obtenida por los ejemplares vendidos en Uruguay.

Ahora, ¿qué ocurre cuando estamos frente a una circulación de bienes? En este punto nos referimos a los incrementos patrimoniales generados en operaciones con intangibles, existiendo dificultad en identificar donde se transfieren los derechos.

Una posibilidad es ubicar la transacción donde las partes celebran el negocio jurídico, si bien es fácil de localizar no acompaña el ánimo de la ley porque la fuente se debe ubicar en el lugar donde la renta se genera y no donde las partes acuerdan el negocio (Sonderegger, 2013). Otra alternativa es considerar que la renta de la circulación de bienes se genera donde es residente el vendedor. En este caso, entendemos que dicha convención tampoco aplica, ya que no siempre representa donde se va a aprovechar económicamente el activo. Una tercera opción es ubicar la fuente en el lugar donde fue creado el intangible. Como las rentas provenientes de activos intangibles son de capital, no se debería considerar el proceso de creación de dicho activo, fundamentando esta consideración en la característica dual de este impuesto, ya que su análisis se realiza por separado en rentas puras de capital y rentas puras de trabajo, siendo estas últimas las que deberían gravar el proceso de creación, siempre y cuando exista una remuneración asociada. Asimismo, considerar el lugar de generación del activo como lugar de la fuente puede presentar dificultades cuando se trata de intangibles adquiridos, no autogenerados. Es por esto que entendemos que la fuente se ubica en el lugar donde el activo tiene su valor económico, o sea en la jurisdicción tributaria donde se explota económicamente, ya que es en dicho lugar donde su aprovechamiento incide en la vida social y económica. Sin embargo, al tratarse de enajenaciones de intangibles se presenta la dificultad de identificar este lugar, es así que utilizaremos la presunción simple de considerar de fuente uruguaya a todos aquellos intangibles enajenados por contribuyentes de IRPF siempre y cuando se le otorgue a la contraparte la libertad de disponer del activo en cualquier lugar. Con base en lo antes dicho, para considerar que una renta es de fuente extranjera debería probarse fehacientemente el uso exclusivo fuera del territorio uruguayo. Esta presunción puede evidenciarse a partir de lo dispuesto en el literal

A del artículo 3º ter del Título 8 que regula el IRNR. Allí el legislador fue explícito al considerar de fuente uruguaya a las rentas obtenidas por entidades BONT por la enajenación de intangibles a contribuyentes de IRAE, siempre y cuando estos sean utilizados económicamente en territorio nacional. De esto se desprenden dos deducciones: que fue necesario señalar de manera explícita la aplicación del criterio general cuando los activos son utilizados económicamente en Uruguay, en contraposición al criterio que surge indirectamente, aplicable cuando no sea posible verificar dicha situación, el cual consiste en situar a la fuente en el lugar de residencia del enajenante. Ahora bien, para la aplicación de la solución planteada nos parece adecuado la incorporación de una disposición en la norma fiscal que lo establezca.

A pesar de lo anteriormente concluido, no podemos dejar de considerar que la norma establece ciertos criterios a aplicar en determinados casos. Uno de ellos puede ser lo expresado en el último inciso del artículo 3º del Título 7 donde se dispone que se consideran rentas íntegramente de fuente uruguaya las obtenidas por deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, por el arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares, y las originadas en las actividades de mediación que derivan de estas. Si bien no existe coherencia y consistencia con el criterio general que define la norma, coincidimos con la opinión del Cr. Romano (2021), en el sentido de que al definir una política tributaria se puede discriminar y diferenciar un tratamiento ya sea para favorecer o para desmotivar, o como en este caso, mantener la recaudación luego de derogar el impuesto específico que gravaba la actividad (Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes, 2006, junio 14). Asimismo, con su modificación se buscó salvaguardar la base imponible, ya que en la anterior redacción para que una renta se repute 100% de fuente uruguaya, el deportista además de catalogarse como residente debía estar inscripto en una entidad deportiva uruguaya por un lapso no inferior a sesenta días (dentro del período considerado residente) y además haber participado en competencias deportivas en representación de la entidad (Ley n.° 18.083, Artículo 8). Con la

mencionada modificación se busca evitar la elusión con los pases puente, que calificaba como fuente mixta, no quedando comprendido el 100% como renta de fuente uruguaya (Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda de la Cámara de Senadores, 2015).

3.1.3. Impuesto a la Renta de los No Residentes

En este apartado trataremos aquellos casos en los cuales personas físicas u otras entidades no residentes en la República generan rentas de fuente uruguaya por la explotación de activos intangibles, sea bajo la modalidad de circulación de bienes o transacciones categorizadas como prestación de servicios.

La estructura de este impuesto está basada en cuatro tipos de rentas: rentas empresariales, rendimientos de trabajo, rendimientos de capital e incrementos patrimoniales (Título n.° 8 del TO 1996, artículo 2). Asimismo este impuesto se remite a las normas del IRAE para el primer tipo de renta y a las del IRPF para las restantes.

3.1.3.1. Identificación de la renta

Los tipos de renta que se pueden obtener a través de intangibles gravadas por este impuesto, son las de tipo empresarial, de rendimiento de capital o de incrementos patrimoniales. En cada una de ellas nos remitimos a lo visto anteriormente para el IRAE o IRPF según corresponda. Con base en esto, las personas físicas no residentes en la República únicamente podrán obtener rentas de capital o incrementos patrimoniales por las operaciones que involucren intangibles. Las entidades no residentes en la República que configuren EP no quedarán comprendidas en el presente impuesto por ser contribuyentes de IRAE. En cambio, para las restantes entidades será preciso determinar el tipo de renta que obtendrán.

Siguiendo con el análisis de las rentas obtenidas por personas jurídicas del exterior, es necesario hacer una primera distinción de la transacción que se estudie. Cuando nos referimos a una venta in totum, estamos ante una enajenación tal como se definió para el análisis de IRPF, es decir, un incremento patrimonial definido en el artículo 17º del Título 7. Según el inciso 3 y 4 del artículo 2º del Título 8, en lo no dispuesto expresamente en dicha ley, se deberán aplicar con carácter general las normas del IRPF.

No obstante, cuando estamos ante una cesión de intangibles asimilada a una prestación de servicios, cuyo cedente es una persona jurídica del exterior, si bien estamos ante un rendimiento de capital el cual está definido por el artículo 10º del Título 7, existe una disposición en el Decreto que reglamenta al IRNR que dispone que las rentas provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas, serán considerados rentas de actividades empresariales (Decreto Reglamentario n.° 149/007, artículo 3). Como consecuencia, para dichas rentas se considerará la definición de rentas empresariales y asimiladas, establecidas para el IRAE, por los numerales 1 y 2 del literal B del artículo 3º y por el artículo 4º del Título 4 que regula a dicho tributo. Asimismo, en lo no dispuesto expresamente por el Título 8, se aplicarán con carácter general, las disposiciones que regulan el impuesto antes mencionado (Título n.° 8 del TO 1996, Inciso 2 y 4, artículo 2). Ante esta situación, coincidimos con el Cr. Pérez Pérez (2013b) en cuanto a que dicha solución tiene un carácter ilegal en tanto se aparta claramente de las disposiciones de la ley.

3.1.3.2. ¿Cuál es la fuente de las rentas por intangibles?

El artículo 3º del Título 8 establece que estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República. Como ya hemos visto, el concepto de bienes situados se

corresponde con el concepto de bienes corporales, siendo de aplicación para los intangibles el lugar donde se desarrolla la actividad o se utiliza económicamente el derecho.

Ya ha sido tratado anteriormente que el lugar donde se desarrolla la actividad corresponde al análisis del aspecto espacial de aquellas rentas donde se combina capital y trabajo, cuyo estudio se realizó en el IRAE. Por otro lado, los derechos utilizados económicamente refieren al examen de la territorialidad de las rentas de capital, abordadas en el IRPF. Por lo tanto, en ambos casos y cuando sea necesario, nos remitimos a las consideraciones expuestas para la aplicación de la hipótesis de este trabajo.

Teniendo en cuenta las cuestiones tratadas en el apartado anterior, acerca de lo estipulado en el artículo 3º del Decreto Reglamentario, al considerar los rendimientos de capital como rentas empresariales, la reglamentación induce a que se atienda el lugar donde la actividad es desarrollada y no donde el derecho es económicamente utilizado. Considerando que cuando se trata de intangibles el factor capital siempre está presente, dicha disposición conlleva a presumir la existencia del factor trabajo, y dado que en aquellos casos donde el único factor ubicado en la República es el factor capital (activo intangible), consecuentemente, se estaría tratando dicha renta como de fuente mixta. Si bien la AT no admite este razonamiento (como en la Consulta Tributaria de la DGI n.° 5.244), la calificación de ciertos rendimientos de capital como rentas empresariales podrían llevarnos a esta conclusión.

Por otra parte, cabe mencionar que el artículo 3º del Título 8 establece que las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya. Si bien esta disposición se encuentra contenida en el IRAE e IRPF, tiene un mayor impacto en el IRNR.

Un caso particular a tratar en este impuesto es el que regula a las enajenaciones efectuadas por entidades BONT, de activos intangibles adquiridos por contribuyentes de IRAE, cuyo destino sea la utilización económica en territorio nacional. El artículo 3º ter del Título 8, las considera íntegramente de fuente uruguaya. Como ya ha sido tratado, entendemos que estamos ante una reafirmación del criterio general, con la salvedad de que en este caso la renta no se proporcionará a la cuota-parte del activo que será utilizado en Uruguay.

3.2. IMPUESTO AL PATRIMONIO

3.2.1. ¿Qué grava el Impuesto al Patrimonio?

De acuerdo con el segundo inciso del artículo 7º del Título 14, el IP grava a "todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.". Entonces, ¿los activos intangibles quedan comprendidos en este impuesto?

En un primer análisis, lo que surge de este enunciado es que el IP grava bienes, y esto no es menor debido a que como vimos anteriormente, las operaciones que involucran a los intangibles, pueden categorizarse como circulación de bienes o prestación de servicios, verificándose en aquellos casos en los cuales exista una transacción que involucre al intangible, pero en donde no se transfiera de manera definitiva los riesgos y beneficios. En nuestra opinión cuando los intangibles son objeto de operaciones de servicios no estarán alcanzados por dicho impuesto para el prestatario.

3.2.2. ¿Cómo se valúan los intangibles?

Para este punto es necesario revisar a qué impuesto a la renta está asociada la existencia del activo intangible, y en función de ello definir si resultan aplicable las normas de personas físicas o personas jurídicas.

Si vamos a las normas de valuación establecidas en el Título 14, estas estipulan que "El patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), se valuarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto" (Título n.° 14 del TO 1996, artículo 15) mientras que en el artículo 9º indica cómo deben valuar sus bienes las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas. Por otro lado, el Decreto Reglamentario 30/015 en su artículo 1º literales E y F indica que quienes sean contribuyentes de IRPF y queden comprendidos preceptivamente en el IRAE deben liquidar su patrimonio afectado a las actividades que motivan a su inclusión por las normas de IRAE, sin embargo quienes opten por IRAE pueden liquidar como los antes mencionados. Es así que podemos observar que la forma de valuación dependerá del impuesto a la renta que se tribute independientemente de los factores asociados a dicha renta.

3.2.3. ¿Dónde se entiende localizado el intangible?

Para comenzar este análisis, debemos considerar el artículo 7 del Título 14, el cual determina que el patrimonio comprenderá a todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República. Estos conceptos ya fueron estudiados a lo largo del trabajo, en el análisis de los impuestos a la renta, de manera que consideramos la expresión "bienes situados" para los bienes corporales, y el lugar de utilización económica para referirnos a los bienes incorporales. Por dicho motivo, para el estudio del aspecto espacial de los intangibles, vamos a analizar donde está utilizado económicamente el activo.

Para esto, en principio prescindiremos del domicilio del titular y analizaremos según documento probatorio donde se puede explotar. Si no existe prueba que demuestre fehacientemente donde se explota, utilizaremos la presunción simple.

Analizaremos el lugar de utilización económica del intangible, propiedad de un residente o de un no residente, estudiando para ambos casos el tratamiento en el impuesto, ya sea cuando es explotado por el titular o por un cesionario, tanto en el exterior como en la República.

3.2.3.1. Intangible propiedad de un residente explotado por sí mismo

Comenzaremos analizando los activos en cuestión adquiridos por un residente de un tercero, partiendo de la base que existe una prueba fehaciente de que el mismo podrá ser utilizado económicamente en Uruguay, total o parcialmente. En tal caso se configura el aspecto espacial de este impuesto en la cuota-parte que corresponda.

Un inconveniente no menor, en caso de utilización parcial en Uruguay, se vincula con su valuación ya que si nos remitimos a la normativa del IRAE, la parte del activo explotado en nuestro país tendrá una valuación distinta a la parte explotada en el exterior.

En aquellos casos en los cuales, con la adquisición, no sea posible comprobar por parte de la AT el lugar de explotación de los intangibles, así como en los activos autogenerados, entendemos que se debe revisar donde se están utilizando a través de algún medio probatorio (contrato, correo electrónico, factura, entre otros), teniendo en cuenta que esta explotación puede darse total o parcialmente en un lugar, quedando comprendida en el impuesto la cuota-parte que corresponda en Uruguay. Si esto no es posible, aplicaremos la presunción simple, considerando la residencia del titular como el lugar donde se encuentran ubicados dichos activos. En este caso sería adecuada la aplicación de esta solución a través de una disposición en la norma fiscal.

Asimismo, es preciso hacer referencia al caso en que un intangible fue enajenado in totum desde el exterior a Uruguay, para ser explotado en la República, donde además se mantiene un pasivo con el enajenante, el cual sería preciso analizar si, según el artículo 9° del Decreto

Reglamentario 30/015, es correcto considerarlo como un saldo de precio de importación. Esto fue tratado en la Consulta Tributaria de la DGI n.° 5.119 (2010, Agosto 3), donde se indica que de acuerdo al literal A del artículo 22° del Título 14, el adquirente se encuentra eximido de realizar la retención. Vale destacar que, en este caso al tratarse de un intangible, será necesario demostrar que anteriormente a la enajenación el activo se encontraba siendo utilizado en el exterior. Cabe aclarar que si bien la Consulta antes mencionada refiere a activos financieros, entendemos que es relevante analizar su aplicabilidad para el caso de los intangibles. A nuestro juicio, en congruencia con la referida consulta, la AT lo consideraría como un pasivo por importación.

3.2.3.2. Intangible propiedad de un residente cedido a un tercero

En este punto, estudiaremos la situación donde el titular del activo es residente uruguayo y cede su uso a un tercero, residente o no residente. En aquellos casos donde exista una prueba fehaciente de donde va a ser explotado por parte de el/los cesionario/s, el intangible quedará gravado por IP, de manera total o parcial, dependiendo de la proporción utilizada en la República.

Otra situación es aquella donde no exista tal prueba, y en aplicación de la presunción simple ya vista en capítulos anteriores, se ubicará al activo en el lugar de residencia del titular (cedente), en este caso Uruguay, reiterando la necesidad de la existencia de una norma que regule lo anterior. Cuando el titular ceda a varios cesionarios un mismo activo, habrá que analizar lo estipulado en cada transacción, prorrateando el tratamiento de cada uno en función de, por ejemplo, los ingresos totales derivados del activo. En los casos referidos también nos enfrentaremos a los inconvenientes planteados en el punto anterior referente a la valuación.

3.2.3.3. Intangible propiedad de un no residente utilizado económicamente en Uruguay por el titular

Aquí estamos ante un no residente sin EP que utiliza económicamente el activo en la República. En tal circunstancia, el sujeto del exterior, deberá tributar IP por el activo asignado en Uruguay según normas de valuación del IRAE. Dicha asignación podrá realizarse, por ejemplo, según los ingresos que tenga en Uruguay con respecto al resto del mundo. Para demostrar que existe tal utilización nos remitimos a la aplicación de la hipótesis del presente trabajo.

3.2.3.4. Intangible propiedad de un no residente cedido a un residente

En este escenario, el sujeto del exterior titular de un activo intangible cede su uso a un residente. En aquellos casos donde el no residente cuente con documentación probatoria que indique donde el activo será explotado por parte de el/los cesionario/s residentes, este quedará gravado por IP en la proporción utilizada en la República. Así mismo es importante destacar que cuando dicho activo es cedido a un contribuyente de IRAE y este mantiene un pasivo por regalías con el titular, el residente deberá actuar como agente de retención por dicha deuda a cobrar (Título n.° 14 del TO 1996, numeral II, inciso 4, artículo 1).

Para el caso en que no exista tal prueba y aplicando la presunción simple, se ubicará al activo en el lugar de residencia del titular, es decir, en el exterior. Recordamos que la carga de la prueba no necesariamente debe ser responsabilidad del contribuyente, siendo posible que la misma sea proporcionada por el organismo recaudador, en nuestro caso DGI.

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.3.1. Aspecto subjetivo y sus implicancias en la tributación

Comenzaremos por revisar el aspecto subjetivo del IVA y sus implicancias en la tributación de los intangibles. Analizando el artículo 6° del Título 10, encontramos que son contribuyentes del IVA únicamente los contribuyentes de IRAE y quienes realicen actos gravados por IRNR por sus actividades empresariales, es decir, cuando exista combinación de capital y trabajo en la explotación del activo. En consecuencia, quedan fuera de este impuesto quienes realicen operaciones con intangibles (tanto rendimiento de capital como incrementos patrimoniales) y sean contribuyentes de IRPF o IRNR por rentas puras de capital. Con base en la ley, se debe analizar los factores que crean la renta y son aplicados en territorio nacional. No obstante, el Decreto Reglamentario 149/007 del IRNR, hace una simplificación de lo estipulado anteriormente y considera rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas (Decreto Reglamentario n.° 149/007, inciso 2, artículo 3). La aplicación de esta reglamentación podría generar inconsistencias en los efectos en el IVA. Este es el caso de la Consulta Tributaria de la DGI n.° 5.244 (2009, Noviembre 11) en donde se cataloga un rendimiento de capital generado por una persona jurídica del exterior en Uruguay como renta de actividades empresariales basándose en la interpretación del Decreto Reglamentario. Sin embargo concluye que la entidad del exterior no se encuentra nominada como sujeto pasivo de IVA según el artículo 6º del Título 10 y el artículo 1º del Decreto Reglamentario 220/998.

3.3.2. Definiciones de operaciones y sus implicancias en la tributación

Una vez identificado quienes serán los sujetos pasivos, es preciso definir qué actividades generadoras de rentas por intangibles estarán comprendidas en el impuesto a analizar. Los

hechos gravados que podrán tener implicancia en nuestro análisis están consagrados en el artículo 1° del Título 10 siendo estos la circulación interna de bienes, prestación de servicios dentro de territorio nacional y la introducción de bienes al país. Seguidamente la norma define cada uno de estos conceptos los cuales analizaremos a la luz de nuestro trabajo (Título n.° 10 del TO 1996, artículo 2).

Según ésta, circulación de bienes es toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. Para el Dr. Blanco (2001), el concepto de transferencia en los bienes incorporales se manifiesta en la posibilidad de explotar libremente el derecho incluyendo el disfrute incondicional de los beneficios, la libertad plena de ceder el uso a terceros, entre otros.

Asimismo, la norma define servicio como toda prestación a título oneroso que proporcione a la contraparte una ventaja o provecho. Además, se incluyen expresamente las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes. Según el autor anteriormente mencionado, se incluyen dentro de la prestación de servicios, aquellas operaciones en las cuales el prestador, sin perder la tenencia del activo, otorga el derecho al prestatario de aprovecharse de sus rendimientos. En referencia a la mención expresa de las cesiones de uso de marcas, patentes y otros bienes incorporales, el Dr. Blanco (2001) entiende que no se refiere a una lista taxativa. Esta cesión, cuando no es de carácter definitivo, encuadra dentro de prestación de servicios, en cambio, si la misma fuera definitiva, el autor la entiende dentro de la circulación de bienes. Este concepto de temporalidad que se plantea ya fue revisado en el punto 2.3 Categorización, por lo que nos adherimos a esta postura.

Continuando con las definiciones establecidas en la ley, se define importación como la introducción definitiva del bien al mercado interno. La inclusión, o no de los bienes inmateriales dentro del concepto de importación ya ha sido analizada por la doctrina. Sobre este punto

existen diferentes posturas. Por un lado, el Dr. Blanco (2001) señala que la importación como hecho generador del IVA comprende solamente a los bienes muebles corporales, y no a los bienes incorporales como pueden ser las marcas o los programas de computación. Basa su interpretación en que la misma ley dispone que la base de cálculo está determinada por el valor normal en Aduana más el arancel, concluyendo que el concepto de importación para el IVA debe ser el mismo que para las normas que regulan el Comercio Exterior. En esta línea, dado que el concepto de importación de la normativa aduanera únicamente considera mercaderías, y que dicha expresión se ha entendido como comprensiva sólo de los bienes muebles corporales, excluyéndose los bienes incorporales, es que arriba a la conclusión de que estos no podrán ser objeto de operaciones bajo la modalidad de importación (Blanco, 2001). Son varios los autores que se adhieren a dicho resultado, algunos incluso determinando que en aquellos casos en los cuales un sujeto del exterior enajena un bien intangible a un contribuyente de IVA, si se verifica la condición de que el beneficiario utilice ilimitadamente el bien, se estaría frente a una circulación interna de bienes, donde incluso, si la explotación se encuentra comprendida parcialmente en el aspecto espacial y parcialmente excluida, se debería dividir el precio en función del grado de utilización en cada Estado (Nopitsch y Ordoqui, 2012). El Cr. Pérez Pérez primariamente se adhería al criterio de exclusión de los intangibles en las operaciones de importación, no obstante, el autor plantea una revisión de dichas conclusiones, basándose en la "realidad considerada por el legislador al crear el tributo" y en la coherencia con las interpretaciones dadas para el concepto "circulación de bienes" a las que la doctrina unánimemente ha aceptado que incluye a los intangibles (Pérez Pérez, 2013b). Otro argumento que aporta a esta postura es, como se verá más adelante, el reconocimiento de exportación de intangibles que la norma prevé, por lo que si el legislador optó por incluirlos dentro de este tipo de transacción, se puede inferir que también lo podría hacer para las importaciones. No obstante, la limitante para aplicar el tratamiento análogo a los intangibles por falta de base

imponible nos parece insalvable en ausencia de una disposición expresa de la norma que disponga una base de cálculo equivalente.

Otro concepto que es preciso analizar a la luz de este impuesto, es el de exportación. La ley no las define, sin embargo establece que no estarán gravadas las exportaciones de bienes ni las de servicios que determine el Poder Ejecutivo (Título n.° 10 del TO 1996, artículo 5). La norma en ningún momento referencia dicho concepto con el establecido para el Comercio Exterior, por lo que en el caso de las exportaciones no se podría inferir, cómo se hizo para el concepto de importación, que se excluyen a los intangibles de dichas operaciones. Más aún, el Cr. Pérez Pérez (2013b) señala que el IVA al adoptar la figura de ”exportación de servicios”, evidencia un apartamiento de los conceptos manejados en el ámbito del Comercio Exterior, dado que esta consagra una verdadera explotación de intangibles resultado de una actividad concomitante a la prestación. Por otro lado, a consecuencia de lo establecido en el artículo 5º, se puede inferir los distintos tratamientos que tendrán las operaciones de exportación de los activos intangibles, dependiendo de si se las considera circulación de bienes (no gravadas) o prestación de servicios (no están gravadas las dispuestas en el artículo 34º del Decreto Reglamentario 220/998), con las correspondientes repercusiones que tiene que la operación sea tratada como exportación (deducir el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo del producto exportado).

3.3.3. Aspecto espacial y sus implicancias en la tributación

A nuestro criterio, el análisis del aspecto espacial debe hacerse concomitantemente a la luz del Artículo 1° y 5° de la ley que regula el impuesto en cuestión. Según el artículo primero, están gravadas la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país. Adicionalmente, el artículo 5° establece que se deberá prescindir del lugar de celebración del contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de

quienes intervengan en las operaciones. Agrega que tanto las exportaciones de bienes como las de servicios que determine el Poder Ejecutivo, no están gravadas por el presente impuesto.

Conforme a los mencionados artículos podemos definir que están incluidas dentro del aspecto especial del impuesto todas aquellas operaciones realizadas en territorio nacional, es por esto que consideramos prestar especial atención a aquellas transacciones que involucran una parte en el exterior y la otra en el país.

Una primera apreciación resulta de la Consulta Tributaria de la DGI n.° 4.578 (2006, Marzo 21), donde se considera que para determinar si se está frente a una enajenación o prestación de servicios a los efectos del IVA, debe analizarse el contrato que rige a dicha operación, y resolviendo que si se comercializa una licencia de uso, se trata de una prestación de servicios. Desarrollaremos nuestro análisis considerando prestación de servicios a la cesión de licencia de uso, y circulación de bienes a la enajenación de activos.

En cuanto a la enajenación de activos, nos referimos a aquellas transacciones en que el contrato manifieste que el activo se desprende de manera definitiva con transferencia de riesgos y beneficios a la contraparte. Por lo tanto, para analizar el tratamiento de los intangibles debemos revisar donde se realiza el lugar de entrega del bien incorporal. Para el Dr. Blanco (2001) dicha entrega está dada por la transferencia de la posibilidad de explotar libremente el mismo, comprendiendo el disfrute incondicionado de los beneficios que dicho derecho reporta, la libertad plena de ceder su uso a terceros, etc. Para el autor, esta posibilidad es la única manifestación externa de la existencia del intangible por lo que en términos económicos la posibilidad de su explotación libre es el propio bien inmaterial. En consecuencia, el intangible se ubica en el sitio o sitios donde se puede efectuar su explotación libre. La determinación del "lugar de entrega equivaldrá al ámbito territorial dentro del cual pueda ejercerse por el adquirente esa explotación, con lo cual la operación quedará comprendida total o parcialmente

en el aspecto espacial del hecho generador del IVA siempre que ese ámbito coincida total o parcialmente –respectivamente– con el territorio nacional" (Blanco, 2001, p. 222).

Asimismo, para el autor, el ámbito espacial dentro del cual se entiende ejecutada la cesión de su uso corresponde al lugar o lugares en los cuales el beneficiario haga efectivo (o pueda hacer efectivo) ese uso. Del mismo modo, afirma que en aquellos casos en los cuales el beneficiario haga uso del derecho en los territorios de más de un Estado.

> En tales casos nos encontraremos frente a servicios parcialmente comprendidos en el aspecto espacial del hecho generador del IVA y parcialmente excluidos del mismo, lo cual, en caso de existir una contraprestación global, hace necesario dividir la misma en función del grado de utilización en uno y otro territorio a los efectos de la aplicación del impuesto (Blanco, 2001, p. 259).

Coincidimos con las apreciaciones efectuadas por el autor, considerando entonces al lugar de entrega de los activos enajenados en el sitio o sitios donde el adquirente pueda efectuar su explotación libre, y el de prestación de los servicios (cesión de uso) el lugar o lugares en los cuales el beneficiario pueda y/o haga efectivo uso del derecho.

3.3.3.1. Transacciones con intangibles dentro del territorio nacional

En este punto analizaremos todas aquellas operaciones que impliquen intangibles que sean económicamente utilizados en Uruguay, estudiando a aquellas operaciones que califiquen como prestación de servicios y circulación de bienes, con las consideraciones para ambas circunstancias.

3.3.3.1.1. Intangibles cedidos bajo la modalidad prestación de servicios

En este caso, estamos ante una cesión de uso, la cual será ubicada en el territorio nacional solo si existe prueba de que luego de efectuarse la misma, el derecho transmitido podrá ser

aprovechado en nuestro país, donde para corroborar tal condición deberá analizarse el contrato que rige a la operación, prorrateando la contraprestación en función del grado de utilización en territorio nacional. En cambio, cuando no exista prueba de donde se aprovechará el intangible, basándonos en la presunción simple, se considerará que el mismo es aprovechado en el lugar donde resida el beneficiario efectivo de la cesión, es decir, la residencia del cesionario. Si el activo es cedido a un residente, a falta de prueba que demuestre lo contrario, tal transacción se encontrará comprendida dentro del ámbito espacial del IVA. En cambio, si el cesionario es una persona del exterior, bajo esta misma premisa, la transacción será considerada realizada fuera del territorio nacional. Cabe destacar que la carga de la prueba no recae únicamente en el contribuyente, pudiendo ser necesaria la demostración por parte de DGI de la configuración de dicho impuesto.

3.3.3.1.2. Intangibles enajenados bajo la modalidad circulación de bienes

Comenzaremos este apartado realizando un análisis del tratamiento que tendrían estas operaciones si existiera el concepto de importación de intangibles. Como ya hemos visto la norma se refiere a la tributación exclusiva de bienes corporales, pero si optase por incluir a los bienes incorporales y estableciera una base de cálculo para dicha transacción, sería posible tratar a las importaciones de intangibles de manera análoga o similar a las importaciones de bienes corporales, recordando que este punto es únicamente de aplicación cuando el derecho se otorga de manera definitiva y con transferencia de riesgos y beneficios a la contraparte. Una posible solución para esta posición, podría ser considerar que si el activo proviene del exterior y se va a explotar en territorio nacional por primera vez, estamos ante una importación. En caso de que, con la adquisición del activo, se obtuviera la libertad de explotarlo en cualquier parte, entendemos de todos modos, que estaríamos ante una importación de la totalidad del activo. Si la adquisición permitiera determinada explotación en el territorio nacional y parte en el exterior,

como indica el Dr. Blanco (2001), la operación quedará comprendida total o parcialmente en el aspecto espacial del hecho generador del IVA. Por otro lado, si el activo que genera el derecho de explotación en el territorio nacional, ya estaba siendo aprovechado anteriormente en Uruguay, estamos ante una circulación interna de bienes. Esta solución presenta limitantes para su aplicación. La primera es cómo determinar si el intangible será aprovechado en Uruguay. Esto podría subsanarse mediante una prueba que establezca el lugar de la explotación, y a falta de esta, considerarse la presunción simple, es decir el lugar donde reside quien dispondrá económicamente del activo luego de la transacción. La segunda limitante es cómo determinar si ya se explotaba anteriormente en Uruguay o no. Entendemos que este punto es de compleja resolución, siendo una posible respuesta, el análisis de los contratos de explotación celebrados con anterioridad. En aquellos casos donde no exista tal prueba, extrapolando el caso a la aplicación de la hipótesis planteada en el presente trabajo, para determinar este punto también podrá hacerse uso de la presunción simple, cuyo análisis se desarrollará.

No obstante, teniendo en cuenta que la norma no contempla dentro del concepto de importación a los bienes de carácter inmaterial, nos adherimos a la postura de los Cres. Nopitsch y Ordoqui (2012), donde prescindiendo del lugar de utilización anterior, consideran que la entrega de los bienes inmateriales se verifica en el territorio en el cual el beneficiario utiliza ilimitadamente el bien, de manera que si se enajenan para su explotación en nuestro país, se está ante una circulación interna de bienes que cumple con el aspecto espacial del impuesto. Entonces, resta determinar el ámbito espacial de aquellas operaciones que reputen como circulación interna de bienes. Para esto sería preciso contar con algún documento probatorio (por ejemplo, un contrato), que verifique el lugar de uso del intangible, quedando dicha operación comprendida total o parcialmente, en el aspecto espacial del hecho generador del IVA, dependiendo del lugar en el cual esté permitido su uso. A falta de tal prueba, la utilización podrá ubicarse en el lugar donde reside quien será titular de los riesgos y beneficios que deriven de la tenencia del

intangible luego de la transacción, quedando comprendida la operación únicamente en los casos en los que luego de la misma, quien disponga económicamente del activo sea residente, contrariamente, no quedará comprendida la operación en la cual un no residente sea el nuevo titular del activo.

3.3.3.2. Transacciones con intangibles fuera del territorio nacional

En este punto analizaremos todas aquellas operaciones que impliquen intangibles que serán económicamente utilizadas en el exterior. De esta forma, se dará por hecho que los derechos transmitidos serán aplicados en el exterior, teniendo en cuenta para eso, el lugar en que se ubica la transacción a través de una prueba que demuestre donde el adquirente/cesionario lo utilizará, y a falta de ésta, donde reside quien dispondrá económicamente del activo luego de la operación. De no verificarse la transacción en el exterior, estaremos ante una circulación interna de bienes o una prestación de servicios (cesión de uso) en territorio nacional, incluida total o parcialmente en el aspecto espacial del hecho generador del IVA, las cuales fueron vistas anteriormente. A continuación, estudiaremos las operaciones en las cuales se cede el uso de intangibles o se enajena in totum, en el exterior, y la posibilidad de aplicar tratamiento de exportación.

3.3.3.2.1. Tratamiento de los intangibles cedidos para su uso en el exterior (prestación de servicios)

En este caso nos referimos a intangibles cedidos desde Uruguay y aprovechados económicamente en el exterior, atendiendo al lugar donde se explote el activo, de manera que si a la luz del artículo 1º y 5º, estamos ante una cesión de uso extraterritorial, no quedarán comprendidas en el aspecto espacial de IVA. Cabe analizar si dichas operaciones podrán ser tratadas como una exportación de servicios, y de esta forma poder deducir el impuesto

correspondiente a los bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo del servicio exportado. En caso de las exportaciones de servicios, solo podrán hacer uso de dicho beneficio, las transacciones listadas en el artículo 34º del Decreto Reglamentario 220/998. A la luz de los intangibles, y a modo de ejemplo, podríamos decir que este sería el caso de los servicios prestados exclusivamente y necesariamente en exclaves aduaneros (Decreto Reglamentario n.° 220/998, artículo 34, numeral 7). En esta lista también encontramos a los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales (entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario) y la licencia de uso de contenidos digitales por un período o a perpetuidad, siempre que sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior (Decreto Reglamentario n.° 220/998, artículo 34, numeral 21).

En todos los casos, según el citado decreto, se deberá demostrar la cesión para su uso exclusivo en el exterior, por lo que entendemos que si no se verifica que la totalidad del activo es aprovechado allí, no se podrá deducir, ni siquiera parcialmente, el IVA incluido en las compras de bienes y servicios asociados al servicio exportado. En este último escenario, consideramos que además quedará comprendido dentro del hecho generador del impuesto la proporción de la contraprestación obtenida por su cesión en Uruguay.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, para demostrar su explotación exclusiva en el exterior, haciendo uso de la presunción simple, se considerará aprovechado íntegramente en el exterior si el beneficiario únicamente puede hacer uso del activo allí, comprobable mediante algún elemento probatorio, y a falta de éste, en el lugar de residencia del prestatario.

3.3.3.2.2. Tratamiento de los intangibles enajenados (circulación de bienes)

En este punto analizaremos todas aquellas enajenaciones de intangibles que serán económicamente utilizadas en el exterior, donde previamente estaban siendo explotadas en Uruguay.

En busca de una solución análoga a exportación de servicios, por principio de congruencia, consideraremos exportación de bienes intangibles, únicamente cuando cumpla con la condición de ser aprovechados exclusivamente en el exterior. Por lo tanto, deberá demostrarse fehacientemente su explotación fuera de territorio nacional (por ejemplo, a través de cláusula en un contrato), de manera que se ubicará el lugar donde se realiza la transacción mediante una prueba que demuestre donde el adquirente lo utilizará, y a falta de ésta, donde reside quien dispondrá económicamente del activo luego de la operación, es decir residencia del adquirente. En cuanto a pronunciamientos de la AT, en la Consulta Tributaria n.° 3.879 (1999, Octubre 26) podemos observar que la DGI establece la misma solución, dando por hecho el uso en el exterior pero sin requerir que sea utilizado exclusivamente allí.

Partiendo de que la transacción efectivamente se realiza en el exterior, para discernir si se trata de únicamente una transacción extraterritorial o de una exportación se deberá constatar donde se ubicaba el intangible antes, es decir donde se estaba explotando antes de realizar esta operación. Para que se configure una exportación el intangible debía estar siendo utilizado en nuestro país, siendo posible deducir el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo del activo exportado. A una misma solución arriba la DGI en la Consulta Tributaria n.° 6.300 (2020, Febrero 26) donde una empresa que compra y vende servicios del exterior no configura el hecho generador del impuesto por tratarse de operaciones que no verifican el elemento espacial del mismo.

Para determinar el lugar donde se estaba utilizando el intangible antes de la enajenación, una posible solución podría ser la aplicación de la hipótesis desarrollada en el presente estudio. En este caso, salvo prueba en contrario, si el enajenante es residente Uruguayo se podría inducir que se encontraba explotando el activo únicamente en dicho territorio, por lo que si se cumplen con los restantes postulados establecidos en las normas estaremos ante una exportación. En caso contrario, de tratarse de un enajenante no residente, si se verifica que se vende para su uso exclusivo en el exterior, estaremos ante una operación extraterritorial.

3.4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como hemos visto hasta ahora el aspecto espacial es relevante en aquellos casos donde hay una operación con un intangible donde intervienen dos Estados. La concomitante aplicación de la normativa interna de cada Estado sobre una misma operación puede dar lugar a más de una obligación tributaria para el mismo hecho generador. El dilema que aquí encontramos es, ¿qué Estado tiene potestad tributaria para gravar la transacción?

Es en este aspecto que los convenios para evitar la doble imposición adquieren relevancia, ya que estos son celebrados entre dos países, principalmente con la finalidad de delimitar la potestad tributaria de ambos Estados, prevenir la evasión fiscal y dividir los ingresos fiscales entre ambos. Según el Cr. Pérez Pérez (2013b), el objetivo de la aplicación de estos convenios consiste en definir de acuerdo con el tipo de renta, si se está frente a una potestad exclusiva o no, de uno de los dos países, o si la misma es compartida. Vale destacar, que estos tratados regulan únicamente los casos en que el beneficiario o perceptor del ingreso derivado del intangible es residente de uno de los Estados y la contrapartida es procedente del otro Estado.

Para la confección de dichos convenios pueden utilizarse dos modelos: OCDE y ONU. La Cra. Sonderegger (2013) expresa que es primordialmente aplicado por Uruguay el Modelo de la ONU. En este último, la potestad tributaria de las regalías prevé una gravabilidad con tope,

mientras que el modelo OCDE se da dicha potestad al estado de residencia del beneficiario, salvo que exista en el Estado de la fuente un EP al cual se le atribuya la renta.

Siguiendo con su análisis y para el correcto entendimiento de las conclusiones a las que arriba, es necesario dejar claro que los convenios suscritos por Uruguay diferencian tres tipos de rentas que pueden derivarse de transacciones con intangibles: regalías, rentas empresariales y otras rentas, en donde finalmente incidirá la amplitud del concepto "regalías" dada por el tratado, en la capacidad de gravar para cada Estado. Si el rendimiento de una operación con intangibles no se encuentra comprendido en la definición del artículo 12° (regalías), deberá aplicarse el artículo de rentas empresariales o el artículo residual que comprende otras rentas. En este sentido, si la renta queda comprendida dentro de las empresariales, se debe aplicar el artículo 7° donde en caso de que no exista EP en el país donde las rentas son generadas, únicamente podrá gravarlas el Estado en el cual el titular de los ingresos es residente; asimismo, si queda comprendido en otras rentas, se deberá aplicar el artículo 21°, donde usualmente la potestad también es exclusiva del Estado de residencia. Sin embargo, si la transacción queda comprendida en el artículo 12°, en una primera instancia el convenio estipula que quien tiene la potestad tributaria sobre dicha regalía es el Estado en donde es residente el beneficiario. No obstante, si conforme a la legislación del país de donde proceden las regalías, estas configuran renta gravada, se deberá considerar para su monto imponible el tope de renta bruta exigido según el convenio a aplicar. Como excepción a lo mencionado anteriormente, cuando existe un EP o base fija radicada en el Estado donde procede la regalía, y esta se encuentra vinculada a dicho EP, en ese caso, no aplicamos lo anterior sino que debemos ir por rentas empresariales como ya indicamos (en algunos convenios, además podrá quedar comprendido dentro de servicios personales independientes).

Compartimos las conclusiones a las que la autora arriba (Sonderegger, 2013), y creemos pertinente su aplicación en el presente trabajo, ya que teniendo en cuenta la aplicación de los

Convenios suscritos por nuestro país a la fecha, cuando un residente uruguayo paga regalías a un residente del estado con el cual existe el convenio, nuestra AT tendría potestad para someter a imposición las mismas. Pese a esto, si los intangibles que originaron dichas regalías fueron explotados en el exterior, siendo de aplicación la hipótesis expuesta en nuestro trabajo, al tratarse de rentas de fuente extranjera, no quedarán sujetas a gravamen en Uruguay. En caso contrario, en aquellos casos donde los derechos fueron explotados en nuestro país y el deudor de los cánones se ubique en el extranjero, aun cuando conforme a nuestra legislación interna las regalías podrían gravarse en Uruguay por tratarse de rentas de fuente uruguaya, por aplicación del Convenio, las mismas no estarán alcanzadas por nuestros impuestos.

Como conclusión, y considerando lo analizado previamente, los convenios deberán aplicarse únicamente para determinar qué Estado tiene la potestad tributaria sobre el ingreso. Una vez definida esta, si Uruguay es quien tiene dicha potestad, habrá que analizar cuáles son los impuestos nacionales a aplicar y donde se encuentra ubicado el aprovechamiento del activo, aplicando para ello la presunción simple que se desarrolló a lo largo de todo el trabajo.

4. CONCLUSIONES

A través del presente trabajo buscamos analizar el tratamiento fiscal de los intangibles respecto al aspecto espacial de los tributos nacionales.

Luego de analizar el marco normativo que regula a estos, detectamos la existencia de un problema en cuanto a su tratamiento, ya que las disposiciones fiscales no se ajustan a los cambios tecnológicos surgidos en los últimos tiempos.

En primer lugar, la legislación tributaria carece de un concepto de intangible, lo que dificulta reconocer cuando se está ante uno y en consecuencia el tratamiento fiscal a aplicar. En lo que refiere al IRAE, para computarlos en el activo, se establecen dos condiciones: que implique una inversión real y que se identifique al enajenante. Entendemos que estas resultan restrictivas dejando por fuera a activos que por su esencia, conforme a lo visto en el presente trabajo, podrían calificarse como intangibles. Este sería el caso, por ejemplo, de los activos autogenerados, ya que la norma no considera a los creados internamente, situación que no acompaña a la realidad actual.

Si bien el artículo 6º del CT dispone que en los casos en los cuales la norma tributaria no establezca expresamente una definición del concepto regulado, se debe asignar el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo, pudiendo ser una posible solución lo estipulado por la NIC 38. Sin embargo, observamos que existe la necesidad de que la norma fiscal disponga de manera expresa un concepto para intangibles, remitiéndose para eso, a la normativa contable. Con base en dicha norma podría definirse a los activos intangibles como aquellos susceptibles de ser identificados, cuyo costo sea medido de manera fiable, sujetos a control de quien lo posee, con probabilidades de brindar beneficios económicos futuros. De esta manera, se brinda un concepto más amplio que abarca a los autogenerados, logrando una mayor adaptación con la actualidad.

En cuanto al aspecto espacial del hecho generador de cada impuesto para los intangibles, presentamos una hipótesis en la cual tal aspecto se situaría en el lugar donde el activo tiene permitida su explotación, utilizando para ello medios de prueba que verifiquen tal condición, y en caso de que esto no fuera posible haríamos uso de una presunción simple de territorialidad, considerando así que el lugar de utilización económica es el territorio donde es residente: quien dispondrá económicamente del activo luego de la transacción (para el IVA), el titular (para el IP), el enajenante o cedente (para los impuestos a la renta), y en aquellos casos en donde se configure EP en el país, el tratamiento sería el mismo que para un residente uruguayo. Luego de contrastar la hipótesis a la luz de cada aspecto espacial de los hechos generadores de los impuestos analizados en este trabajo, concluimos que es posible su aplicabilidad siempre y cuando exista una incorporación en la normativa fiscal. Tal disposición adquiere una mayor relevancia en el caso de las transacciones que impliquen la transmisión definitiva del intangible, ya que además de que las normas vigentes no lo exponen con claridad, la AT no se ha expedido de forma categórica al respecto.

Por último, queremos resaltar el tratamiento de las importaciones de estos activos, que como ya se vio, el concepto desarrollado en el IVA comprende solamente a los bienes muebles corporales regulados en la normativa aduanera, excluyendo a los bienes incorporales. Tomando esto como referencia, y analizando la Consulta Tributaria de la DGI n.° 5.119 (2010, Agosto 3), vista en el punto 3.2.3.1 a efectos del IP (Intangible propiedad de un residente explotado por sí mismo) concluimos que no es de aplicación el tratamiento de los saldos de precios por importación en los intangibles ya que dicho concepto no existe en el ámbito del IVA. Sería recomendable que la normativa tributaria guarde consistencia en materia de importación de intangibles tanto en el IVA como en el IP.

En suma, entendemos que la normativa tributaria debería regular dos aspectos esenciales: uno de ellos referido a su definición, de modo de ser más abarcativo en el concepto, y otro en el

plano espacial, a efectos de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, en un tema que cada día adquiere una mayor relevancia en las sociedades.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acosta Nell, M. (2014). Tributación del desarrollo interno. Compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. *Revista Tributaria, 243,* 999 - 1020. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Agostino Giraldez, S. (2011). Rendimientos de capital inmobiliario e incrementos patrimoniales en el IRPF. En *Estudios sobre Imposición a la Renta* (2ª ed., pp. 95 - 124). Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria

Bergstein, J. (2014). El regreso a las fuentes: la Resolución de la D.G.I. No. 51/997 y las rentas de fuente extranjera. Apostilla a la Sentencia 969/2010 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. *Revista Tributaria, 240,* 487 - 504. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Blanco, A. (2001). *El Impuesto al Valor Agregado* (1ª ed., Vol. I). Montevideo: Fundación de cultura universitaria.

Calleja, A. L., & Acosta, J. A. (2012). Las rentas del trabajo en el IRPF: Casos de extensión del Principio de Fuente Territorial. *Impuesto & Fiscalidad, Tomo I,* 59 - 70. CADE

Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes. (2006, junio 14). *Acta n.º 60*. Versión taquigráfica. Recuperado de https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas

Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda de la Cámara de Senadores. (2015, octubre 28). *Presupuesto nacional 2015 - 2019. Sección I - Disposiciones generales. Inciso 05 - Ministerio de Economía y Finanzas. Sección VII - Recursos.* En Carpeta n.° 400/2015 (Distribuido n.º 421). Recuperado de https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2001). Norma Internacional de Contabilidad n.º 38 (2004). Recuperado de https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/institucional/normativa

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (2009). Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). Recuperado de https://www.nicniif.org/

Dirección General Impositiva. (2006, marzo 21). Consulta Tributaria n.° 4.578. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/4578-2006

Dirección General Impositiva. (2007, marzo 20). Consulta Tributaria n.° 4.633. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/4633-2007

Dirección General Impositiva. (2009, noviembre 11). Consulta Tributaria n.° 5.244. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/5244-2009

Dirección General Impositiva. (2010, agosto 3). Consulta Tributaria n.° 5.119. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/5119-2010

Dirección General Impositiva. (2011, octubre 31). Consulta Tributaria n.° 5.469. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/5469-2011

Dirección General Impositiva. (2015, diciembre 22). Consulta Tributaria n.° 5.782. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/5782-2015

Dirección General Impositiva. (2019, junio 20). Consulta Tributaria n.° 6.209. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/6209-2019

Dirección General Impositiva. (2021, mayo 28). Consulta Tributaria n.° 6.240. Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/6240-2021

Dirección General Impositiva.(1999, octubre 26). Consulta Tributaria n.° 3.879 Recuperado de https://www.consultax.com.uy/

Dirección General Impositiva. (2020, febrero 26) Consulta Tributaria n.° 6.300 Recuperado de https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/6300-2020

Forte, J., y Gamio, R. (2012, setiembre). La Contabilidad y las Asimetrías entre el IRAE y el IP. Asimetrías entre el IRAE y el IP en la deducción de gastos y de pasivos. En *V Jornadas de Tributación.* Ponencia llevada a cabo en las Jornadas Tributarias organizadas por la DGI, Montevideo. Recuperado de https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi--institucional--eventos-academicos--jornadas-tributarias-2012,O,es,0,

Nopitsch, A., y Ordoqui, J. A. (2012). Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas, venta de intangibles y prestación de servicios internacionales. *Revista Tributaria, 231*, 973 - 986. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2016). Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015. En Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (OCDE ed.). Paris. Recuperado de http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es

Pérez Pérez, J. A. (2013b). El tratamiento tributario de los intangibles. *Revista Tributaria, Número 232*, 67 - 136. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Pérez Pérez, J. A. (2013a). *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)* (1ª ed., Vol. I). Montevideo: La Ley Uruguay

Pérez Pérez, J. A. (2015). *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)* (2ª ed., Vol. II). Montevideo: La Ley Uruguay

Real Academia Española. (2017). Activo intangible. En *Diccionario panhispánico del español jurídico.* Recuperado de https://dpej.rae.es/lema/activo-intangible

Riba, A. C. (2011). Impuesto a la Renta de las Personas Físicas. Generalidades. En *Estudios sobre Imposición a la Renta* (2ª ed., pp. 71 - 93). Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.

Romano, Á. (2021, setiembre). Consulta 6240. En *Comentarios de las últimas consultas y antecedentes jurisprudenciales.* Mesa Redonda llevada a cabo en Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo. Recuperado de https://www.iuet.org.uy/mesa-redonda-comentarios-de-los-ultimas-consultas-y-antecedentes-jurisprudenciales/

Sonderegger, J. (2012). Rentas de Actividades Internacionales - Casos especialmente legislados (Art.48 T.4 y 13 T.8 T.O.1996). *Impuesto & Fiscalidad, Tomo I*, 127-141. CADE

Sonderegger, J. (2013). Artículo 7. Aspecto Espacial. En *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)* (1ª ed., Vol. I, pp. 169 - 209). Montevideo: La Ley Uruguay.

Toribio Bernárdez, L. (2018). Tributación de las rentas obtenidas por los "YouTubers": cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, 11,* 197-213. https://idus.us.es/handle/11441/106894

Tribunal de lo Contencioso Administrativo. (Uruguay). (2010). Sentencia n.° 969 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de 18 noviembre de 2010. En *Revista Tributaria* (Vol. 240, pp. 483 - 487). Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios