

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTARIA**

**NORMAS DE VALUACIÓN DE LAS RENTAS EN ESPECIE EN EL ÁMBITO DEL
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)**

por

Cra. Ximena Verónica Colina Rodríguez

Esc. María Alexandra Suárez Núñez

TUTOR: Cr. Marcos Enrique Álvarez Iriondo – Profesor Adjunto Grado 3

Montevideo

URUGUAY

2024

Página de Aprobación

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

Título

NORMAS DE VALUACIÓN DE LAS RENTAS EN ESPECIE EN EL ÁMBITO DEL
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Autoras

Cra. Ximena Verónica Colina Rodríguez

Esc. María Alexandra Suárez Núñez

Tutor

Cr. Marcos Enrique Álvarez Iriondo – Profesor Adjunto Grado 3

Posgrado

Maestría en tributaria – Opción, Planificación y Gestión Tributaria

Puntaje

Tribunal

Profesor

Profesor

Profesor

FECHA:

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad de la República, por toda la infraestructura que nos ha brindado para el desarrollo de nuestra Tesis.

A nuestro Tutor que colaboró con todo su conocimiento para la realización de este proyecto.

Al profesor Juan Andrés Acosta que tan amablemente nos brindó la entrevista que nos ha enriquecido nuestro trabajo.

A los compañeros y docentes, por el intercambio de conocimientos.

Muy especialmente a nuestras familias, parejas, amigos y seres queridos que nos han acompañado en este camino, tanto los que están como aquellos que nos han dejado y a todas las demás personas que no fueron citadas, pero que de alguna manera directa o indirecta contribuyeron a la realización de este trabajo final.

RESUMEN

Este Trabajo Final abordará el tema de las rentas en especie. Conocido como el trueque, fue el modo de intercambiar bienes y servicios a través de la historia hasta la aparición del dinero, en primera instancia en forma metálica y posteriormente en papel-moneda. En Uruguay las rentas en especie que están reguladas por normativa y determinan las categorías definidas en este trabajo nos han transmitido que si bien se valorará generalmente a valores de mercado, ya sea para títulos y acciones su cotización en bolsa o a valores nominales, inmuebles a valor real vigente, moneda extranjera por cotización interbancaria comprador billete del día anterior, mercaderías y bienes a precio de venta en plaza y casos no previstos se tomarán los valores corrientes en plaza, también plantea que todo aquello determinado por peritos podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva, planteando un problema para el contribuyente, debido a que si se han peritado de forma incorrecta conllevaría sanciones posteriores. Si bien la normativa es clara también deja en manos del contribuyente toda la responsabilidad de la elección de peritos, los cuales a través de la omisión o el error podrían configurar sanciones para el sujeto pasivo. El contribuyente tendría entonces la posibilidad de realizar una consulta vinculante y esperar respuesta de la Administración Fiscal o en caso de no recibir respuesta afirmativa, evitar las posibles aplicaciones de sanciones. Casos como el de España, que se encuentra dentro de la Unión Europea, vistos en este trabajo, nos detallan que es el trabajador el que puede elegir el recibir o no el salario en especie, en nuestro país se determina de forma diferente. La entrevista realizada al académico Profesor Juan Andrés Acosta, experto en la materia, nos brinda un aporte fundamental en las conclusiones que en este trabajo se presentan.

Palabras Claves: Rentas en Especie, IRPF, Tributos, IRAE.

Tabla de Contenido

Portada	1
Agradecimientos	3
Resumen y Palabras Claves	4
Tabla de Contenido	5
Índice de Cuadros	6
Abreviaturas y Siglas	7
1. INTRODUCCION	8
2. ANTECEDENTES	9
2. 1 HISTORIA Y ORIGENES	11
2..1.1. Historia y Orígenes	11
2.2 MIRADAAL PASADO RECIENTE	14
3. ANALISIS	16
3.1. RENTAS DERIVADAS DEL FACTOR CAPITAL – CATEGORÍA I	16
3.1.1. Títulos y Acciones	17
3.1.1.1. Cuadro Comparativo de Títulos y Acciones	18
3.1.2. Inmuebles	19
3.1.2.1 Cuadro Comparativo de Inmuebles	24
3.1.3. Moneda Extranjera	26
3.1.3.1. Cuadro Comparativo de Moneda Extranjera	27
3.1.4. Mercadería y demás Bienes Muebles	28
3.1.4.1. Cuadro Comparativo de Mercaderías y Bienes muebles	29
3.1.5. Casos no previstos	29
3.1.6. Cuadro Comparativo para todas las categorías	32
3.2. PAGOS EN ESPECIE – IRPF – CATEGORIA II	34
3.2.1. Vivienda	36
3.2.2. Utilización de Vehículos propiedad de la empresa	36
3.2.3. Utilización de vehículos que no son propiedad de la empresa	37
3.2.4. Alimentación	37
3.2.5 Vestimenta y herramientas	37
3.2.6. Capacitación	38
3.2.7. Partidas gravadas en forma ficta	38
3.2.8. Partidas no remuneratorias no gravadas	39
3.3. EL MODELO DE ESPAÑA DERECHO COMPARADO	43
3.4. OTROS CASOS	45
3.5. ENTREVISTA CON EXPERTO EN EL AREA DE IRPF	46
4. CONCLUSIONES	47
4.1. DIFERENCIAS Y CONCLUSIONES DERIVADAS DEL DERECHO	48
TRIBUTARIO URUGUAYO Y ESPAÑOL	
4.2. CONCLUSIONES DERIVADAS DE ENTREVISTA CON EXPERTO	50
5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	53
A. ANEXO	55
B. ANEXO	60
C. ANEXO	63

Índice de Cuadros

Cuadro 1

3.1.1.1. Cuadro Comparativo de Títulos y Acciones	18
--	-----------

Cuadro 2

3.1.2.1 Cuadro Comparativo de Inmuebles	24
--	-----------

Cuadro 3

3.1.3.1. Cuadro Comparativo de Moneda Extranjera	27
---	-----------

Cuadro 4

3.1.4.1. Cuadro Comparativo de Mercaderías y Bienes muebles	29
--	-----------

Cuadro 5

3.1.6. Cuadro Comparativo para todas las categorías	32
--	-----------

ABREVIATURAS Y SIGLAS

BFC	Bases Fictas de Contribución
BONT	Países, jurisdicciones y regímenes de Baja o Nula Tributación
BPS	Banco Previsión Social
CT	Código Tributario
DGI	Dirección General Impositiva
IMPO	Dirección Nacional de Impresiones y Publicaciones Oficiales
IP	Impuesto al Patrimonio
IPC	Índice de Precios del Consumo
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRNR	Impuesto a las Rentas de los No Residentes
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
RAE	Real Academia Española
TCA	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
TO	Texto Ordenado
UI	Unidad Indexada
UDELAR	Universidad de la República

1. INTRODUCCION

Con la reforma tributaria producida en Uruguay en el año 2007, surgieron grandes cambios a nivel impositivo. Uno de ellos fue en relación con las rentas personales, de trabajo y de capital, mediante la introducción del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF). A partir de ese entonces, la normativa ha establecido diversos mecanismos de valuación de las rentas en especie con el fin de lograr una mayor certeza en cuanto a los criterios de aplicación y liquidación del impuesto. Teniendo en cuenta lo anteriormente expresado, es que nos interesó conocer cuál ha sido la evolución respecto a la definición y valuación de las principales rentas en especie, así como discutir y analizar algunos conceptos y criterios controversiales manejados por la misma. Lo expuesto anteriormente nos llevó a plantearnos el siguiente tema de investigación: “Normas de valuación de las rentas en especie en el ámbito del IRPF”.

El objetivo general del presente trabajo es conocer en profundidad la normativa en la materia, analizando su evolución y comparándola, cuando sea necesario, con el tratamiento de las rentas en especie en el resto del sistema tributario uruguayo, así como con el derecho tributario aplicable en otros países.

Para lograr el objetivo propuesto, se analizó en profundidad la normativa vigente, así como sus antecedentes, las consultas de la Dirección General Impositiva (DGI), así como diversos fallos jurisprudenciales en la materia.

2. ANTECEDENTES

El pago en especie tiene su origen en el siglo XVI y proviene del “pago en especias”. Las especias como la pimienta, el clavo de olor y la canela, eran de gran valor y los comerciantes pagaban en estas mercaderías, en lugar de entregar el pago en monedas, (en dinero). También el pago del salario en especie permanece hasta nuestros días, entregando al empleado parte de su remuneración en servicios y bienes y no en dinero. (Díaz de Durana y Guinot 2010)

¿Qué se entiende por renta en especie?

En nuestro derecho tributario, el concepto de rentas en especie es un concepto jurídico indeterminado, dado que no se encuentra definición alguna. Al ser un concepto indeterminado se debe recurrir a las normas de interpretación establecidas en nuestro Código Tributario (CT). Interpretar viene del latín “Interpretor” “servir de intermediario”, y se refiere a desentrañar el verdadero significado que tienen las normas. Artículo 4° CT establece que el intérprete podrá utilizar todos los métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. En dicho proceso, aquel podrá arribar a resultados extensivos o restrictivos de los términos, todo con el objetivo de atribuir su verdadero significado.

En forma resumida, la doctrina identifica los siguientes métodos de interpretación:

- **Gramatical en sentido literal:** se refiere a comprender las palabras de acuerdo con el significado que tienen en el lenguaje corriente.
- **Gramatical en sentido legislativo:** se recurre al significado dado en la ley .

- **Gramatical en sentido técnico o científico:** se les otorga a las palabras el sentido que le dieron los que profesan el arte o profesión, en este caso es útil saber si el legislador sabía el concepto técnico y si se quiso adecuar a eso.
- **De la finalidad:** el objetivo o propósito de la ley podrá o no estar contenido en ella. En caso de no estar contenida se podrán analizar las discusiones parlamentarias, los estudios o propuestas que se hayan realizado.
- **Histórico:** se analiza el contexto histórico, es decir, las circunstancias históricas antes y después de la sanción de la ley.

Por otra parte, el Artículo 5° del CT prevé que el intérprete puede seguir el procedimiento de integración analógica, el cual es admisible para colmar vacíos legales, pero por el cual no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones. A su vez, establece que en las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del CT o por los particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente, las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

Por último, en materia interpretativa, es imprescindible mencionar el Artículo 6° del CT, cuyo nomen iuris es “Interpretación del hecho generador”. El mismo establece que, en los casos donde “la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.” A su vez, en materia de IRPF, un tributo cuyo hecho generador es evidentemente económico, el mencionado artículo impone al intérprete la obligación de atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos.

Para nuestro concepto de rentas en especie, aplicamos el primero de los métodos mencionados. En dicho sentido, es ilustrativa la definición que realiza la Real Academia Española (RAE) en su diccionario, al establecer que en especie significa “En frutos o géneros y no en dinero”.

Es posible concluir que las rentas en especie son aquellas que no se perciben en dinero. En principio, ello no traería aparejado ninguna dificultad y la problemática de las rentas en especie radicaría exclusivamente en valorar dichas rentas. No obstante, la aparición de criptoactivos, o más precisamente “monedas virtuales”, agregó un punto de discusión al momento de calificar una renta, dado que es necesario determinar si estos activos virtuales son o no, “dinero”. Este punto ya mereció un pronunciamiento de la DGI en respuesta a una consulta planteada, pero es de suponer que existirán otros en el corto plazo, en la medida que la utilización de criptoactivos continúe con su expansión, de acuerdo con la tendencia mostrada en los últimos años.

2. 1 HISTORIA Y ORIGENES

En los inicios de la historia no existía el dinero y el modo de intercambio en el mundo era el trueque o intercambio. Cuando el ser humano se estableció en comunidades y aparecieron los Estados y Reinos, se continuó con el trueque para el comercio y de igual manera se aplicaba para el pago de los tributos.

2.1.1. Historia y Orígenes

En los inicios de la historia no existía el dinero y el modo de intercambio en el mundo era el trueque o intercambio. Cuando el ser humano se estableció en comunidades y aparecieron los

Estados y Reinos, se continuó con el trueque para el comercio y de igual manera se aplicaba para el pago de los tributos.

En la historia existen innumerables registros de rentas en especie y el pago de tributos.

A continuación, se mencionan algunos casos por su peculiaridad.

En tiempos lejanos tenemos el caso de Capadocia, en el siglo VI antes de cristo, esta región histórica de Anatolia central, situada en Turquía, cayó en manos persas, estos últimos mantendrían esta región hasta la conquista realizada por Alejandro Magno mucho tiempo después (dos siglos). Los persas tomaron la región y la dividieron en provincias, designaron gobernadores (sátrapas) para cada una de estas. Los sátrapas recaudaban los impuestos y los pagos los recibían en oro, carneros, burros y también en equinos, los famosos caballos de Capadocia y todos eran enviados a Persia. (World History Encyclopedia, en español – Sátrapa, 2019).

En una aproximación a la historia más reciente tenemos el caso del tributo de las Tres Vacas, que existe hasta el día de hoy, creado desde el año 1375 entre los del valle de Roncal, en los Pirineos y del valle de Baretous a raíz de la invasión de pobladores los cimbrios, un pueblo germano.

Diversas disputas por el uso de las fuentes y de las pasturas limítrofes, desencadenaron emboscadas y el fin trágico de la muerte de un vecino perteneciente al pueblo navarro de Isaba. Para terminar con tal conflicto, se alcanzó el siguiente compromiso, los vecinos baretoneses se comprometieron a entregar anualmente tres vacas a los vecinos del pueblo navarro a perpetuidad, la ceremonia se realiza todos los 13 de julio en la frontera entre Francia y España,

los alcaldes de Uztarroz, Isaba, Uztrainqui y Garde y los regidores franceses de los pueblos de Arette, Aramits, Feds, Lanne, Ance e Issue.

Se entregan las reses previamente elegidas por un veterinario que las selecciona y luego las entrega a los pueblos de navarra y otros dos municipios navarros y se seleccionan cuatro guardas, dos franceses y dos españoles que están comisionados en custodiar los puertos de Erlanz y Leja.

Todo culmina con una celebración, se realiza una fiesta y banquete incluido, de esta manera se convierte un tributo de guerra en un gesto de hermandad y de paz. (Tributo de las Tres Vacas y BBC NEWS Mundo, 2023).

Otro caso de la Edad Media fue el “Diezmo do mar”. España desarrolló la pesca a través de estructuras que la potencializaron y del gremio de pescadores de Pontevedra, esta última era una ciudad con un comercio marítimo fuerte hasta mediados del siglo XVII. Este tributo se aplicaba a aquellos que comerciaban desde los puertos gallegos hacia el extranjero. El diezmo fue cedido por el rey Fernando IV al Arzobispo de la época, a perpetuidad, este privilegio desapareció con la llegada en el siglo XIX de la Hacienda Pública.

En tierras de Santiago existían tres tributos que afectan al propio comercio del mar y a los pescadores, el mencionado anteriormente, el “Portazgo” que afectaba a la descarga de mercaderías y se pagaba generalmente en especie y los “cambios” que afectaban parte de lo recogido por cada barco y se pagaba como tributo, se abolieron por disposición real para fomentar la pesca en el año 1750, (El diezmo en la España medieval, 2024).

El quinto real es otro caso para recordar. Dentro del Virreinato del Perú y parte de América, por ordenanza real española se impuso el tributo “Quinto Real “a la extracción de metales preciosos, teniendo mayor incidencia en la extracción de oro y plata.

Este impuesto era del veinte por ciento de toda obtención de riqueza tanto en metales preciosos como en joyas y dentro y fuera del Virreinato.

Se cobraba en barras de metal precioso porque era más fácil su transporte en barco al reino de España. Muchas de estas piezas se libraron de su fundición, ya que quedaron en manos de los conquistadores, que las conservaron por su belleza y exhibirlas en sus palacetes en Lima (Perú), (Confederación Hispánica, El Quinto Real, 2024)

2.2 MIRADA AL PASADO RECIENTE

La Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, reformó el sistema tributario planteándose como objetivos que, a través de la aplicación de aquel, se lograra una mayor equidad tributaria, en forma eficiente y estimulando la inversión productiva.

La doctrina establece que estos objetivos buscaban simplificar la estructura impositiva, racionalización de dicha estructura, lo cual implicaba revisar la base imponible y exoneraciones y la creación del IRPF. Blanco A, (2015).

El artículo 8° de la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, crea el IRPF, el cual está estructurado en forma dual, inspirado en el modelo nórdico, utilizando dos categorías de rentas que funcionan como compartimentos estancos: la Categoría I que comprende a las rentas del

capital, las cuales grava a tasas proporcionales, y la Categoría II comprendiendo a las rentas derivadas del factor trabajo. En función de ello es que encontramos en la normativa vigente, disposiciones para valorar las rentas en especie dentro de cada una de las categorías mencionadas.

Ahora bien, el hecho de que el IRPF sea un impuesto relativamente nuevo en la vida del país no implica que las rentas en especie o pagos en especie no hayan sido reguladas anteriormente. Existen disposiciones específicas en sede del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), disposiciones que ya existían en el antecesor Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (IRIC). También existen disposiciones en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y por supuesto, el Impuesto al Patrimonio (IP) cuenta con vasta normativa específica en materia de valuación. Pero la necesidad de contar con normas de valuación específicas no es exclusiva de los tributos recaudados por la DGI, ya que, en materia de seguridad social, a efectos de determinar la materia gravada, también se verifica la presencia de esta, y, por lo tanto, la existencia de normativa específica.

En función de lo anterior, veremos que la normativa del IRPF nos remite, en muchos casos, a las disposiciones contenidas en otros impuestos, o a las Contribuciones Especiales de Seguridad Social (CESS).

3. ANALISIS

Tal como se mencionó anteriormente, el IRPF es un impuesto de carácter dual, por lo que analizaremos las disposiciones en materia de rentas en especie para cada una de las categorías. El análisis consistirá en una descripción crítica de la normativa vigente, tomando en cuenta: pronunciamientos de la DGI, fallos jurisprudenciales, disposiciones contenidas en otros tributos, así como el tratamiento realizado en el derecho comparado.

3.1 RENTAS DERIVADAS DEL FACTOR CAPITAL – CATEGORÍA I

El artículo 36° del Título 7 del TO 2023 establece que será el Poder Ejecutivo quien establecerá “los criterios de valuación para los bienes y servicios recibidos en pago, por permuta y, en general para la determinación de las rentas en especie”. El artículo 32° del Decreto 148/007, de 26 de abril de 2007, establece que, para determinar las rentas en especie, son de aplicación los criterios de valuación establecidos para el IRAE. De esta manera, llegamos al artículo 73° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007, en cual establece las normas de valuación para las rentas en especie. Vemos aquí que el IRPF no innova en materia de rentas de capital en especie, sino que se remite a normas preexistentes en materia de tributación “empresarial”.

El mencionado artículo 73° del Decreto 150/007 clasifica en cinco categorías, a efectos de su valuación, a dichas rentas en especie. En dichas categorías encontramos cuatro hipótesis específicas y una categoría residual. Estas son:

- a. Los Títulos y Acciones.
- b. Los Inmuebles.

- c. La Moneda Extranjera.
- d. Las Mercaderías y demás Bienes Muebles.
- e. Casos no previstos en apartados anteriores.

A continuación, analizaremos estas cinco categorías.

3.1.1. Títulos y Acciones

El literal a) establece que “se valuarán de acuerdo a la cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo en el día de la percepción de la renta, o a la última cotización registrada. Si dichos valores no se cotizaran se tomará el valor nominal, salvo que se demuestre que razonablemente corresponde tomar otro valor.”

En este caso, la norma establece un claro orden de prelación respecto a la forma de valuación, dado que si el valor cotiza, este será el que se tome en cuenta. Dicho extremo es importante, si tomamos en cuenta que el valor de cotización es el más cercano a un valor de mercado teórico, y que el IRPF es un impuesto que pretende aprehender la capacidad contributiva de las personas físicas. Por tanto, la normativa prioriza valorar estos activos a valores de mercado.

Pero no de cualquier mercado, sino que un mercado transparente, como es el representado por una Bolsa de Valores. Sin perjuicio de lo anterior, vemos que la normativa refiere a una Bolsa de Valores específica, mientras que en la actualidad existen tres¹ en el país.

¹ https://www.bcu.gub.uy/Servicios-Financieros-SSF/Paginas/bolsa_Valores_Lst.aspx

En forma subsidiaria, cuando los valores no cotizan, la norma prioriza ir a un valor cierto, como es el valor nominal. No obstante, en ciertos casos, dicho valor puede estar alejado de los valores de mercado y, por lo tanto, puede no ser el mejor mecanismo para medir la renta y con ello la capacidad contributiva de la persona. Es interesante aquí, el hecho de que esté previsto la posibilidad de recurrir a otro valor, si se demuestra que “razonablemente” corresponde tomar otro.

La norma no especifica quién tiene la carga de la prueba, ni tampoco los medios o circunstancias en las que correspondería tomar otro valor. Es razonable pensar que, tal como lo expresamos, al ser el IRPF un impuesto que busca medir la capacidad contributiva, el interesado debería demostrar que el valor nominal no refleja la misma en forma razonable.

3.1.1.1. Cuadro Comparativo de Títulos y Acciones:

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IVA	Títulos y Acciones y demás valores mobiliarios	Cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo si cotizan. Si no cotizan, valor del último balance de la sociedad ajustado de acuerdo a las normas del IRIC (IRAE).	Literal a) 113° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998.
IP	Títulos, acciones y demás valores mobiliarios.	Si cotizan, a valor de cotización. Si no cotizan, al costo actualizado por el Índice de Precios al Consumo (IPC). En el caso de participaciones en el capital de contribuyentes del IRAE, se toma el valor que resulte del balance de dichas sociedades, ajustado de acuerdo a las normas del IP. Para acciones, se puede optar entre los dos criterios anteriores.	Literal c) del artículo 15° del Decreto 30/015, de 16 de enero de 2015.

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IRAE	Títulos y acciones.	Cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo si cotizan. Si no cotizan, valor nominal, salvo que se demuestre que corresponde otro valor.	Literal a) 73° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007.
IRPF	Títulos y acciones.	Ídem. IRAE	Ídem. IRAE

Como se aprecia, el universo de activos que incluye la categoría dentro de cada uno de los impuestos mencionados no es el mismo, dado que, tanto para el IVA como para el IP, además de los títulos y acciones, se incluyen los valores mobiliarios en sentido amplio.

A su vez, los mecanismos de valuación son distintos, dado que, tanto en el IVA como en el IP, está previsto recurrir al valor patrimonial proporcional en ciertos casos, extremo que no se verifica en el IRPF.

Si vemos un factor común en cuanto a que, si los activos cotizan, se toma ese valor, con la salvedad de las participaciones patrimoniales de los contribuyentes del IRAE, donde dicho valor no es preceptivo. Otro aspecto interesante, es el hecho de que, en el IP, no se limita a que los valores coticen en la Bolsa de Valores de Montevideo, dado que no realiza ninguna especificación al respecto, estableciendo como único requisito que los valores coticen.

3.1.2. Inmuebles

El inciso primero del literal b) establece que “Los inmuebles se tomarán por el valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrará que corresponde tomar otro

importe, su valor será determinado por peritos, el que podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva.”

Aquí, nuevamente observamos que la norma prefiere un valor objetivo y fácilmente comprobable, en este caso fijado por la Dirección Nacional de Catastro. No obstante, en muchos casos, este valor dista mucho de los valores de mercado, lo que puede generar distorsiones al momento de medir la capacidad contributiva de las personas.

Lo anterior puede ser relativizado, porque la norma prevé que el valor real puede descartarse en dos hipótesis. La primera de ellas, diríamos que es obvia, y ocurre cuando el valor real no existe. En la segunda, por más que exista el valor real, si se demuestra que corresponde tomar un valor distinto al valor real, este puede ser descartado.

Nuevamente no está previsto quién tiene la carga de la prueba a efectos de demostrar que corresponde tomar otro valor, por lo que entendemos que la misma corresponde a quien invoque dicha situación. Más adelante veremos que el abandono del valor real a efectos de valorar los inmuebles ha sido objeto de controversias.

Por último, es importante precisar que, ante el abandono del valor real por cualquiera de las dos hipótesis comentadas, se recurre a un valor de tasación determinado por peritos. Dicho valor de tasación, entendemos que reflejaría mejor la capacidad contributiva de la persona, dado que no tendría esa diferencia entre el valor en plaza y el valor de la renta, como si la tiene respecto del valor real. A su vez, la norma prevé el mecanismo para evitar abusos y potenciales erosiones de la base imponible, ya que faculta a la DGI a rechazar el valor de tasación.

Como indicamos anteriormente, la aplicación de la hipótesis que permite abandonar el valor real a través de la demostración de que corresponde tomar otro, no ha estado exenta de controversias. La Consulta N° 6.212, del 1° de marzo de 2019, trata sobre la valuación de inmuebles recibidos en pago a efectos de determinar la renta en una posterior enajenación de dicho inmueble.

El consultante manifestó que la norma no prevé en qué casos corresponde tomar un importe diferente al valor real. En función de ello, el consultante entiende que el apartamiento del valor real era obligatorio cuando entre este y el valor de mercado existen notorias diferencias, y las mismas pueden ser debidamente probadas. Por lo tanto, entendía que se debía estar al valor establecido en el contrato.

La DGI entendió que la posición del consultante no era correcta. Para fundamentar dicho extremo, se apoyó en la respuesta dada en la Consulta N° 6.161, de 11 de septiembre de 2018. Allí establece en términos que compartimos, que la demostración sobre la correspondencia de tomar otro valor no radica en la conveniencia económica del contribuyente. A su vez, ejemplifica su posición manifestando que sí podría apartarse del valor real, si surgieran circunstancias posteriores, como ser la incorporación de mejoras al inmueble, que ameriten dicho extremo.

El consultante, no conforme con la respuesta, presentó los recursos correspondientes a efectos de agotar la vía administrativa, llegando al Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA). En la Sentencia N° 396/022, de 16 de junio de 2022, el tribunal confirma el acto impugnado, estableciendo que la posibilidad de apartarse del valor real debe estar configurada por circunstancias objetivas, y no subjetivas, como puede ser la conveniencia económica.

En la misma línea, la DGI contestó las Consultas N° 6.137, de 4 de septiembre de 2019, N° 6.232, de 2 de septiembre de 2019 y N° 6.341, de 30 de noviembre de 2020.

Un caso que encuadra en la hipótesis donde se permite apartarse del valor real, tanto para la DGI como para el TCA, es el tratado en la Consulta N° 6.025, de 12 de marzo de 2018. Allí el caso trataba sobre el valor fiscal a tomar en cuenta en una futura enajenación de inmuebles recibidos como contrapartida en una expropiación.

En este caso, la DGI entendió que el contribuyente estaba habilitado a apartarse del valor real, dado que la compensación recibida por el contribuyente es a efectos de cubrir el daño causado por la expropiación, de forma que no se perjudique ni se enriquezca. Por lo tanto, de acuerdo con lo previsto en la Constitución de la República, aquí sí era posible tomar como valor el resultado de la tasación realizada por los peritos intervinientes en el marco del proceso expropiatorio.

Cabe mencionar también a la Consulta N° 5.990, de 11 de julio de 2017, en la cual, en posición que compartimos, se precisa que el valor real a considerar es el vigente a la fecha del ingreso al patrimonio del bien, tanto a efectos de medir la renta en especie, como en el caso de una posterior venta de dicho inmueble.

Por otra parte, si bien se dio en el marco del IRAE, en la Consulta N° 5.913, de 22 de diciembre de 2015, se aclara que el valor real a considerar es el del bien que ingresa al patrimonio, lo cual compartimos en su totalidad, máxime cuando estamos hablando de rentas en especie, ya que la renta está dada por el valor del activo recibido.

Sin perjuicio de lo anterior, es innegable que la diferencia entre el valor real y el valor de mercado genera distorsiones, tanto al momento de medir la renta en especie, como al momento de una posterior transferencia del inmueble recibido. Dicha situación no pasó desapercibida para el Poder Ejecutivo, quien a través del Decreto N° 290/022, de 15 de setiembre de 2022, modificó el criterio de valuación para los inmuebles transferidos a partir del 1° de octubre de 2022, sustituyendo el inciso primero del literal b) del mencionado artículo 73°.

Dichos inmuebles “se tomarán por los importes que consten en los respectivos contratos, siempre que no esté expresamente dispuesto por las normas vigentes que la transferencia se debe tomar por el valor en plaza, en cuyo caso se deberá tomar dicho valor. En ningún caso podrá considerarse un importe que sea inferior al valor real vigente a la fecha de la operación. Será condición necesaria que constituyan para la contraparte rentas gravadas para la liquidación de este impuesto, del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)...”

En virtud de este cambio, los inmuebles deben tomarse por el valor pactado por las partes, salvo que exista una disposición expresa en contrario. De esta forma se elimina la crítica respecto a la distorsión que genera tomar el valor real.

A su vez, a efectos de evitar situaciones abusivas, la norma genera un “sistema de oposición de intereses”, previendo como condición, una disposición similar a la “regla candado”, estableciendo que solamente podrán valorar el inmueble al importe del contrato en los casos en que la operación constituya renta gravada para contraparte, por el IRAE, el IRPF o el IRNR.

Dicha condición no aplica cuando la renta está exonerada, en virtud de las disposiciones vigentes en materia de vivienda de interés social, o de la exoneración por enajenación de la vivienda permanente en el marco del IRPF.

3.1.2.1 Cuadro Comparativo de Inmuebles:

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IVA	Inmuebles	Se tomarán por el triple del valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrará que corresponde tomar otro importe, su valor será determinado por perito, el que podrá ser impugnado por la DGI.	Literal b) del artículo 113° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998.
IRAE	Inmuebles.	Valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiere valor real o corresponde tomar otro importe, su valor podrá ser determinado por peritos. Operaciones a partir del 01/10/2022, importes que consten en los respectivos contratos, salvo que la norma establezca que se debe tomar por el valor en plaza, en cuyo caso se deberá tomar dicho valor.	Literal b) 73° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007.
IRPF	Inmuebles	Ídem. IRAE.	Ídem. IRAE.

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
-----------------	------------------	------------------	-----------------

IP	Inmuebles	Por el valor real fijado por catastro, en caso de no existir este valor se computará el precio de costo sin perjuicio de reliquidar, si una vez fijado aquel fuera mayor. Normas de beneficio para casa habitación, inmuebles arrendados, e inmuebles rurales. Si no existe valor real, costo actualizado por IPC, y si no hay costo, al valor en plaza. DGI puede impugnar el costo o el valor de estimación.	Literal a) del artículo 11° del Título 14 TO 2023.
-----------	-----------	---	--

Como se aprecia, en todos los tributos se hace mención al valor real, demostrando coherencia a lo largo del sistema tributario. No obstante, ello si es necesario puntualizar que, a efectos del IVA, el importe a considerar es sensiblemente mayor que en los demás impuestos, ya que debemos considerar el triple del valor real. Desde un punto de vista técnico, no encontramos una justificación para este tratamiento asimétrico, ya que el valor agregado, que es lo que busca gravar en el IVA, no necesariamente sería el triple que la renta.

Por otra parte, entendemos marcar también, justificadamente a nuestro entender, las diferencias a los efectos de determinar el IP, donde tenemos diversas normas de beneficio en el cómputo de inmuebles. Por ejemplo, en materia de casa habitación, donde se puede deducir un porcentaje hasta cierto tope, con el objeto de darle un tratamiento distinto a dichos inmuebles. Lo mismo ocurre con los inmuebles arrendados, aunque seguramente dicha normativa estuviera justificada anteriormente, donde existían normas, no tributarias, que determinaban que el valor del arrendamiento no reflejara necesariamente los valores de mercado. Es por ello por lo que, ante esta situación, se estableció que los inmuebles arrendados tendrían un tratamiento más beneficioso o igual que el resto de los inmuebles. Distinto es el caso de los inmuebles rurales,

dado que a partir del 2020 sí podemos decir que la valuación nos dará como máximo el valor real del inmueble, dado que anteriormente, se tomaba el valor real del 2012 actualizado por un índice específico, el cual podía dar más o menos que el valor real vigente.

3.1.3. Moneda Extranjera

El literal c) establece que la moneda extranjera debe valorarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74°. Dicho artículo establece que se valorará a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior al de la operación, o al del día de valuación exigido por las normas impositivas.

Entendemos que la norma, en términos que compartimos, brinda certeza en su aplicación, recurriendo a un valor transparente y público. Aquí es interesante remarcar que existe una clara distinción respecto de si estamos frente a una operación, o si estamos valuando. No obstante, al no existir más los tipos de cambios interbancarios comprador y vendedor, quizás debería actualizarse dicha mención en los sucesivos decretos reglamentarios.

Si la moneda no cotizara, explícita que se calculará el valor de acuerdo con el arbitraje correspondiente y en caso de no existir cotización a dicha fecha se tomará la del último día hábil anterior.

3.1.3.1. Cuadro Comparativo de Moneda Extranjera:

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IVA	Moneda Extranjera	El importe de operaciones convenidas en moneda extranjera se convertirá a moneda nacional a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior al de la operación. Cuando la moneda no se cote, se calculará su valor de acuerdo al arbitraje correspondiente. Si no existiera cotización a esa fecha, se tomará la del último día hábil anterior.	114° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998.
IP	Moneda Extranjera	Por la cotización interbancaria tipo comprador billete a la fecha de determinación o en su defecto a la fecha anterior más próxima. Cuando la moneda no se cote, se calculará su valor de acuerdo al arbitraje correspondiente.	Literal b) del artículo 15° del Decreto 30/015, de 16 de enero de 2015.
IRAE	Moneda Extranjera	Cotización interbancaria tipo comprador al cierre del día anterior al de la operación, o al día de la valuación. Si la moneda no se cote, valor del arbitraje si no existe cotización a dichas fechas, último día hábil anterior.	Literal c) 73° y 74° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007.
IRPF	Moneda Extranjera	Ídem. IRAE.	Ídem. IRAE.

Aquí apreciamos un tratamiento armónico en todos los impuestos. En el IP no existe referencia a las “operaciones” en función de que es un tributo que no grava operaciones, sino que valúa los bienes a una fecha determinada.

3.1.4. Mercadería y demás bienes muebles

El literal d) establece que: “Las mercaderías y demás bienes muebles se tomarán por el precio de venta en plaza, determinado por peritos, en el día de la percepción de la renta o en el último día del año fiscal cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma, el que podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva.”

A diferencia de los inmuebles donde existe un valor público y transparente, o de mercados como las bolsas de valores, o de cotizaciones como las de la moneda extranjera, en este caso, el Poder Ejecutivo dispone que las mercaderías y demás valores muebles se valúen de acuerdo con un valor estimado.

Ahora bien, como en otros casos donde la norma permite recurrir a valores estimados, a efectos de salvaguardar los intereses del Estado en materia de recaudación de tributos ante potenciales situaciones de abuso, faculta a la DGI a rechazar dichos valores. Sin embargo, no está previsto qué pasa cuando la DGI rechaza la valuación, es decir, quién deberá proporcionar o acreditar el valor que corresponde. Ello en función de que la norma simplemente se limita a facultar a la DGI a rechazar el valor, pero no a determinar uno nuevo, por lo que se podrían generar situaciones de incertidumbre en aquellos casos donde DGI haga uso de la mencionada facultad.

3.1.4.1. Cuadro Comparativo de Mercaderías y Bienes muebles:

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IVA	Mercaderías y Bienes muebles.	Precio de venta en plaza, determinado por perito, en el día de la operación o al último día hábil del mes anterior cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma, el que podrá ser impugnado por la DGI.	Literal c) 113° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998.
IP	No existe una categoría específica.	No existe una categoría específica.	No existe una categoría específica.
IRAE	Mercaderías y Bienes muebles.	Precio de venta en plaza, determinado por peritos, en el día de la percepción de la renta o último día del año fiscal cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma. DGI puede rechazar el valor.	Literal d) 73° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007.
IRPF	Mercaderías y Bienes muebles.	Ídem. IRAE.	Ídem. IRAE.

Aquí apreciamos un tratamiento armónico en todos los impuestos. En el IP no existe una referencia específica en materia de valuación para las personas físicas, mientras que para las restantes entidades se remite a las normas de valuación del IRAE.

3.1.5. Casos no previstos

El literal e) dispone que: “En los casos no previstos en los apartados anteriores, se tomarán los valores corrientes en plaza, los que podrán ser rechazados por la Dirección General Impositiva.”

Al ser una categoría residual, entendemos que la normativa toma una decisión lógica al establecer que debemos recurrir al valor de mercado, el que quizás sea quien mejor refleje la capacidad contributiva.

A su vez, siendo coherente con las soluciones anteriores, cuando la norma permite recurrir a valores de plaza o valores estimados, faculta a la DGI a rechazar dichos valores. Sin embargo, nuevamente no está previsto qué pasa cuando la DGI rechaza la valuación. La norma se limita a facultar a la DGI a rechazar el valor, pero no a determinar uno nuevo.

Un caso interesante lo encontramos en la Consulta N° 5.943, de 8 de julio de 2016, en la cual existía un contrato de arrendamiento de un inmueble donde estaba previsto un “período de gracia”. Mientras que el consultante entendía que el período de gracia correspondía a una liberalidad del arrendador y, por lo tanto, no se devengaba renta alguna, la DGI entendió que el período pactado reflejaba un reconocimiento, por parte del arrendador, de los gastos en que incurriría el arrendatario en realizar mejoras en el inmueble, las cuales quedarían en beneficio del arrendador.

Si bien entendemos que el hecho de que probablemente las mejoras quedarían en beneficio del arrendador fue determinante para establecer que no estábamos ante una liberalidad, entendemos interesante que dicha clasificación, tuvo como consecuencia inmediata la existencia de una renta en especie. Al no encuadrar la situación en ninguna de las categorías específicas, la misma quedó comprendida en la categoría residual, por lo que era necesario recurrir al valor en plaza. En este caso, el valor tomado como valor plaza fue el precio correspondiente a los alquileres de ese período.

Otro caso bien interesante es el planteado en la Consulta N° 6.419, de 12 de agosto de 2021,

donde se iba a vender un inmueble recibiendo a cambio criptomonedas.

Aquí cobra vital importancia la calificación que se hace de la criptomoneda, dado que, si la misma es calificada como dinero, estaríamos frente a una compraventa común y corriente, mientras que, si no se califica como dinero, estaríamos frente a una permuta.

Más allá del caso concreto, esta situación es de suma relevancia en nuestro trabajo, dado que, si los pagos recibidos en criptomonedas se califican como pagos distintos a los realizados en dinero, tal como viéramos en la definición realizada al comienzo del trabajo, estaríamos frente a una renta en especie.

En la Consulta, la DGI entendió que no estábamos frente a una operación en dinero. Para ello, menciona las tres características del dinero: medio de pago, unidad de cuenta y reserva de valor; determinando que las criptomonedas claramente no las cumple, pero no especificando el por qué.

No hay unanimidad en si las criptomonedas son dinero o no, basta con mencionar el caso de El Salvador, donde desde el 2021, el Bitcoin es moneda de curso legal ². A su vez, el artículo 37° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998, establece que, a los efectos de la exoneración, “debe entenderse como enajenación de moneda extranjera a la circulación de billetes y monedas de curso legal en el exterior”. En este caso, las enajenaciones de bitcoin serían moneda extranjera en materia de IVA, pero no en la imposición a la renta. Claramente se genera una asimetría en el tratamiento de la criptomoneda.

Si bien es clara la posición de la DGI respecto a que la criptomoneda no es dinero, no establece qué tipo de activo es, por lo cual, deja un manto de incertidumbre respecto a cómo valorar correctamente el activo.

Sin perjuicio de lo anterior, en posición coherente con la calificación realizada previamente, a efectos de valorar la renta en especie, DGI determinó que se debe valorar conforme a la categoría residual, es decir, a valor en plaza, el que puede ser rechazado por aquella. En la Consulta no se sugiere ningún valor a considerar, como sí se hace en el caso de la Consulta N° 5.943, por lo que es interesante ver cómo serán valuados dichos criptoactivos en la práctica.

Lo anterior demuestra que es necesaria una regulación específica de los criptoactivos desde el punto de vista tributario, a efectos de dar un tratamiento armónico a los mismos a lo largo de todo el sistema tributario.

3.1.6. Cuadro Comparativo para todas las categorías

Impuesto	Categoría	Valuación	Artículo
IVA	Residual	Valores estimados como corrientes en plaza. Podrán ser impugnados por la DGI. En tal caso, se estará al valor que ésta determine.	Literal d) 113° del Decreto 220/998, de 12 de agosto de 1998.

IP	Residual	Tasación practicada por persona idónea en la materia, pudiendo la DGI impugnar la tasación.	15° del Decreto 30/015 de 16 de enero de 2015.
IRAE	Residual	Valores corrientes en plaza, los que podrán ser rechazados por la DGI.	Literal e) 73° del Decreto 150/007, de 26 de abril de 2007.
IRPF	Residual	Ídem. IRAE.	Ídem. IRAE.

Si bien el tratamiento es igual en todos los tributos, recurriendo a valores estimados, es interesante el hecho de que en el IVA sí esté previsto que, si DGI rechaza los valores, se estará a lo que dicha institución determine. Por lo tanto, aquí la normativa confiere una facultad mucho más fuerte que en los demás casos, donde se limita a decir que podrá rechazarlos. Aquí el valor determinado por DGI será definitivo. Por otra parte, solamente en el IP se hace referencia a quién o qué características debe reunir quien realiza la estimación, estableciendo que la debe realizar una persona idónea. Si bien hay silencio en los demás impuestos respecto a este punto, entendemos que cualquier estimación que se realice debe sustentarse en criterios técnicos que puedan ser acreditados por quien realiza la estimación.

Mismos requisitos tendría, a nuestro entender, la DGI al momento de rechazar un valor de estimación, donde, a efectos de disminuir lo máximo posible las situaciones de incertidumbre,

debería acreditar en forma contundente que el valor estimado es incorrecto para cumplir con los objetivos del tributo en cuestión, por ejemplo, a efectos de medir la renta en una operación.

3.2. PAGOS EN ESPECIE – IRPF – CATEGORIA II

El artículo 46° del Título 7 del TO 2023 establece que será el Poder Ejecutivo quien establecerá “los criterios de valuación para los bienes y servicios recibidos en pago, por permuta y, en general para la determinación de las rentas en especie. Asimismo, establecerá los criterios para determinar el alcance y la renta computable en el caso de las propinas, viáticos y otras partidas de similar naturaleza”.

El artículo 53° del Decreto 148/007, de 26 de abril de 2007, establece que: “Las rentas en especie, así como las correspondientes a propinas, viáticos y otras partidas de similar naturaleza, provenientes del trabajo en relación de dependencia se valuarán por los criterios dispuestos a efectos previsionales por la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995 y por el Decreto Reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996), y sus normas modificativas y concordantes. En el caso de las rentas en relación de dependencia cuando no existan normas de valuación a efectos previsionales, así como en los restantes casos, se aplicarán las normas de rentas en especie establecidas para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas...
...Facultase a la Dirección General Impositiva a fijar montos fictos para el cálculo de las rentas a que refiere el inciso primero, cuando la naturaleza de las mismas lo requiera. Las rentas calculadas en base ficta nunca podrán ser superiores a las que se habrían determinado de conformidad a lo dispuesto en dicho inciso”.

Como vemos, la normativa establece un orden de prelación, por el cual, en primer lugar, debemos recurrir a las normas de CESS. En ausencia de estas, recurriremos a la normativa dispuesta en el IRAE, la que desarrollamos con anterioridad al tratar las rentas de la Categoría

I.

El inciso primero del numeral 47° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que: “En el caso de las rentas correspondientes a servicios prestados en relación de dependencia, las partidas otorgadas en especie que no tuvieran norma de valuación específica a efectos previsionales por la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995 y por el Decreto Reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996 y sus normas modificativas y concordantes, se computarán por las normas de rentas en especie del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, salvo en el caso de los servicios y los bienes a que refiere el literal d) del artículo 73° del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, en las que se tomará el costo de adquisición o de producción en su caso. Si dicho valor no se pudiera establecer, se tomará el valor corriente en plaza...”

Se aprecia que la Resolución se aparta, en forma cuestionable, a lo establecido en las normas de superior rango, al otorgar un tratamiento distinto para las mercaderías y demás bienes muebles. Allí la norma establece que las mismas deben tomarse al costo y no a su valor en plaza. Solamente cuando el costo no se pueda establecer, la norma habilita a recurrir al valor en plaza.

En sí misma, dicha situación no es ni beneficiosa ni perjudicial para el contribuyente, dado que, en muchos casos, el valor de costo es menor que el valor en plaza, mientras que, en otros, la situación es la opuesta.

3.2.1. Vivienda

El artículo 164° de la Ley N° 16.713, de 3 de setiembre de 1995, establece que las prestaciones de vivienda en especie constituyen materia gravada y que el monto a considerar es el equivalente a 10 Bases Fictas de Contribución (BFC).

En materia de IRPF, tanto en los casos donde la prestación otorgada al empleado sea contratada directamente por el empleador como en los casos en que sea reintegradas al empleado, el monto imponible será de 10 BFC, al igual que para CESS.

Si no hay rendición de cuentas, quedará gravada la totalidad de la partida, tal como lo establece el numeral 52° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007. Si se rinde cuentas por un monto menor al de la partida, el excedente estará gravado. En términos que compartimos, no considera que hay rendición por los gastos comunes y similares, ya que no integran el concepto de vivienda. Sí se considera que constituyen prestaciones de vivienda, la estadía en hoteles o similares, siempre que no formen parte del concepto de viáticos.

3.2.2. Utilización de Vehículos propiedad de la empresa

El numeral 50° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que, en los casos en que se proporcione al empleado un vehículo de la empresa, permitiéndole su uso para fines particulares, la renta gravada mensual será la resultante de multiplicar el costo de adquisición actualizado al inicio del ejercicio, por 2,4% 0 .

Subyace aquí el criterio de los cinco séptimos históricamente considerado, el cual presupone que la utilización de bienes afectados tanto a la actividad “empresarial” o “profesional” como

a la vida particular, se realiza en la proporción de trabajar cinco días de los siete de la semana.

Tomando en cuenta dicho externo, la norma establece que dos séptimos, divididos entre doce para llegar al monto mensual, con un componente de amortización del 10% anual, es lo que queda gravado.

3.2.3. Utilización de vehículos que no son propiedad de la empresa

El numeral 50° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que, cuando se le proporcione al empleado un vehículo que no sea propiedad de la empresa, la renta gravada mensual será el resultante de multiplicar el costo incurrido (sin IVA) por 28,6%.

En la misma línea de lo que mencionáramos anteriormente, el monto surge de realizar el cociente 2 dividido 7.

3.2.4. Alimentación

El numeral 51° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que las partidas de alimentación en especie constituyen siempre renta computable, sin importar la existencia de rendición de cuentas, salvo cuando estén incluidas en el concepto de viáticos.

3.2.5 Vestimenta y herramientas

El numeral 53° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que la provisión de ropas de trabajo y herramientas necesarias para el desarrollo de la tarea asignada

al empleado no constituirá renta gravada. Dicha solución mantiene conceptos históricos que viene de la normativa de CESS.

3.2.6. Capacitación

El numeral 54° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que las partidas correspondientes a cursos de capacitación que se otorguen a los empleados serán renta computable cuando se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

- a) la partida no se encuentre sujeta a rendición de cuentas.
- b) no exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.

Coincidimos con el tratamiento acordado dado que en cualquiera de las circunstancias estaríamos en presencia de una mayor remuneración para el empleado.

3.2.7. Partidas gravadas en forma ficta

El numeral 47° de la Resolución de DGI N° 662/007, de 29 de junio de 2007, establece que, mientras se otorguen en especie, las siguientes partidas quedarán gravadas en forma ficta:

- Servicio de guardería (ficto por hijo)
- Alimentación en el lugar de trabajo (almuerzo o cena)
- Alimentación con rendición de cuentas
- Becas de estudio para hijos de los funcionarios de instituciones de enseñanza, en el propio establecimiento educativo
- Transporte de ida y vuelta al lugar de trabajo

- Servicios locativos para vacacionar a cargo del empleador

Para todas estas partidas se establece un monto ficto, el cual se actualiza por IPC al comienzo de cada año. Si las prestaciones son vendidas al trabajador, los descuentos otorgados por parte del empleador no constituyen rentas gravadas, salvo que los mismos sean superiores a los fictos establecidos, en cuyo caso la renta la constituye el referido monto ficto.

3.2.8. Partidas no remuneratorias no gravadas

El artículo 2° del Decreto N° 306/007, de 27 de agosto de 2007, establece que ciertas partidas no remuneratorias, no quedan gravadas por el IRPF.

Entre ellas, destacamos las partidas para expensas funerarias y gastos complementarios del empleado y sus familiares directos, siempre que sean contratadas y pagadas directamente por el empleador o exista rendición de cuentas. Aquí se entiende por familiar directo, a aquel que tiene vínculos de consanguinidad de primer grado con el trabajador, así como su cónyuge o concubino.

Tampoco queda gravada la entrega de bienes con motivo de las fiestas tradicionales, siempre que sea en especie y su costo de adquisición o producción no supere el mayor de los siguientes límites:

- i) 3.000 UI a cotización del último día del mes inmediato anterior al de la entrega;
- ii) el 10% de la remuneración nominal mensual del trabajador, del mes inmediato anterior al de la entrega. Si superan el límite mencionado, constituye renta computable el excedente.

Tampoco quedan gravadas las entregas, al comienzo de los cursos, de material educativo, túnicas y uniformes destinados a los hijos del empleado, siempre que sean en especie, o exista rendición de cuentas.

Ahora bien, con el objetivo de asegurarse de que la anterior sea una política de la empresa y que no responda a una mayor remuneración para ciertas personas, la normativa exige que las partidas alcancen a todos los dependientes. Por otro lado, los montos por los cuales no se rindan cuentas, si quedan gravados por IRPF.

Quedan excluidos los dueños, socios y directores.

En materia de consultas sobre rentas en especie de la Categoría II, es sumamente interesante la Consulta N° 4.832, de 23 de noviembre de 2007, la cual trata sobre una multiplicidad de beneficios que se brindaban a empleados y exempleados del consultante.

Respecto a los servicios de celular para el desempeño de las tareas, tanto DGI como el consultante coincidieron que se consideran una herramienta de trabajo necesaria para llevar adelante la tarea, por lo que no quedan gravados por IRPF.

Respecto a las bonificaciones o descuentos concedidos por alguien distinto al empleador, el mismo no se considera renta computable, en virtud de que el descuento no lo otorga el empleador, requisito dispuesto por la normativa para computar la renta. Respecto a las bonificaciones o descuentos concedidos por el empleador sobre el pago de determinados bienes o servicios, la DGI establece una distinción: en los casos en que se conceda una exoneración, estaremos en presencia de una renta en especie, mientras que, en los casos en los que hay un descuento, mientras que el precio no quede por debajo del costo, el mismo no constituirá renta

computable. En los casos en que se venda la partida por debajo del costo, estaremos en presencia de una renta en especie.

Respecto a la exoneración de realizar un depósito en garantía de ciertos servicios prestados por la empresa, no constituyen renta gravada, dado que simplemente representan la liberación del cumplimiento de una obligación por parte del empleado.

Respecto de días de alojamiento que pueden usufructuarse o no, quedarán gravados una vez que los empleados efectivamente usufructúen el beneficio, no abarcando la mera posibilidad de que lo hagan.

Otro caso interesante es el ventilado en Consulta N° 5.996, de 11 de mayo de 2017. En este caso, el gremio de empleados brindaba un servicio de guardería a sus asociados. Aquellos asociados que hacían uso del servicio abonaban el mismo vía retención de su empleador. La cuestión por dilucidar radicaba en determinar si el empleador debía tomar en cuenta al momento de liquidar el sueldo de sus empleados, esa partida que retenía en función de un convenio con el gremio de empleados.

En línea con lo mencionado anteriormente, en la medida de que el servicio no era prestado por el empleador, el mismo no formaba parte de la renta computable para el IRPF.

También es interesante en la temática, la Consulta N° 5018, de 12 de diciembre de 2008, en la cual DGI determinó su posición respecto a que el hecho de que la empresa abone a sus empleados una parte del sueldo en tickets o vales, destinados a la alimentación, no constituye rendición de cuentas. Es más, esta situación no asegura que el destino que los trabajadores otorguen a los tickets o vales sea la alimentación, ya que los mismos constituyen en realidad equivalente de efectivo. En función de ello, dichas partidas no se consideran rentas en especie.

La Sentencia del TCA N° 336/015, de 21 de abril de 2015, refiere al tratamiento para IRPF de un “Plan de Financiamiento Automotor”, por el cual los empleados que requerían la utilización de automóviles para el cumplimiento de su labor en la empresa podían adquirir uno, para lo que la empresa asumía el costo del 85% del valor del automóvil y el empleado el 15%.

La empresa entendía que el 85% correspondía a la compensación realizaba al empleado por el desgaste sufrido en el vehículo por su utilización al servicio de la empresa. Mismo tratamiento otorgaba al 85% del gasto en que los empleados incurren por concepto de garage, patente, empadronamiento y seguro de esos vehículos, ya que lo consideraba un reintegro de gastos.

DGI entendía que el 85% era renta computable para el IRPF, así como 5/7 de la partida por gastos de reparación y mantenimiento de los vehículos, dado que el mismo es propiedad de los dependientes quienes no se encuentran 24 horas a disposición de la empresa, utilizando los vehículos, también para fines particulares. A su vez, la condonación del 85% del valor del vehículo, gastos de patentes, empadronamiento, garage y seguro, forman parte de la renta computables; al igual que el reintegro del 85% del gasto de combustible y mantenimiento, los cuales son gastos de locomoción.

El TCA determinó que le asistía razón a la empresa, citando Dr. Mario Ferrari, “Como expresa Mario FERRARI, las rentas en especie, si constituyen un insumo para la obtención de la renta, no deben considerarse incluidas en el hecho generador del impuesto. En cambio, cuando se desprenden de la mera actividad productiva pasan a constituir una renta causalmente vinculada a la relación de dependencia y resultan gravadas (FERRARI REY, Mario: "Impuesto a las rentas de las personas físicas. Rentas del Trabajo. Hecho generador" en AA. VV.: "Estudios sobre imposición a la renta" (Andrés Blanco: Coordinador), Instituto de

Finanzas Públicas, Facultad de Derecho, Universidad de la República, FCU, Montevideo, 2011, pág. 190).”

3.3. EL MODELO DE ESPAÑA DERECHO COMPARADO

En España se define el pago en especie como una retribución flexible y caracteriza al mismo como un bien o servicio con un costo gratuito o con un importe inferior al valor real del mercado.

Nos muestra que el trabajador tiene la potestad de elegir el pago o no en especie y nos destaca que el pago máximo permitido no podrá superar el 30% de la retribución bruta.

Destaca el hecho de aportar IRPF y que debe aparecer de forma desglosada en la nómina de trabajadores, ya que forma parte del salario y en caso de posibles despidos su cálculo sea fácilmente identificado.

El trabajador está obligado a declarar lo percibido en especies en su declaración anual de renta, al igual que el empleador, y cabe destacar que existen pagos que están exentos de tributación según el Artículo 42° de la Ley de IRPF, como ser:

- tickets restaurante hasta 11 euros al día,
- tickets guardería respetando el límite general del 30%,
- seguros de salud cuando no excedan 500 euros por persona puede incluir cónyuges e hijos,
- transporte colectivo cuando no excedan los 1.500 euros en el año,
- acciones de la empresa con un límite de 12.000 euros, mantener los títulos por tres años y que no exceda del 5% de la participación,
- formación para trabajadores,
- servicios de educación para los hijos de los empleados,

- utilización de bienes con destino cultural o servicio social y
- gastos de viaje en lo que respecta a peajes en 0,19 euros por kilómetro.

Los pagos en especie que no están exentos son:

- la vivienda de empresa,
- la utilización de vehículos cuyo propietario sea la empresa, ya sea para uso personal o profesional, - préstamos con tasas de interés por debajo del límite legal,
- gastos de hospedaje y manutención,
- contribuciones sociales a planes de seguros colectivos o pensión,
- planes de estudio,
- seguros personales y
- colectivos y de dependencia, en los casos que no se pueda valorar de forma objetiva la ley se remite a precios reales de mercado.

En España la potestad la tienen los trabajadores de optar por el pago en especie y se determina que no debe ser algo impuesto por la organización o el empleador. (datos obtenidos de: España Pago en especie, qué es y cuáles son sus ventajas, ((2024, Agosto 24) Pago en especie que es y cuáles son sus ventajas).

En la Unión Europea existen diferentes modalidades de salarios, el abonado en especie tiene la característica de ser suplementario y no forma la totalidad del pago, es decir, no suple al salario regular, sino que es otra forma de remunerar parte del salario de un trabajador.

Las características principales del pago en especie son:

- no monetario: todos los pagos que se efectúen al trabajador son en servicios o en bienes.

- tiene límites: cada país determina según su legislación doméstica que porcentaje puede incluir el pago en especie, por ejemplo, en España no puede superar el 30 por ciento de la totalidad de la remuneración del trabajador.

- es un complemento: esta modalidad actúa como un complemento del salario en dinero y no lo sustituye y

- es particular: el salario se adecuará a cada trabajador, es decir, según sus particularidades, sino no se considera que es un pago en especie, ya que no debe ser impuesto sino voluntario, ((2024, Agosto 24): Salarios en Especie en Europa).

Con respecto a la valuación rentas en especie en España, las mismas se valorarán por su valor normal en el mercado. A ese valor se le adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe haya sido repercutido al perceptor, ((2024, Agosto 24) Agencia Tributaria sede electrónica. Gobierno de España).

3.4. OTROS CASOS

A continuación, se establece un caso que podemos definir como “tributo en especie”.

En este caso el Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTOP) recauda un impuesto anual por la colocación de publicidad visible desde caminos nacionales, dicho impuesto es en especie.

Tenemos que el Decreto-Ley 10383 en su Artículo 26° facultó al Poder ejecutivo a gravar con un impuesto a un aviso o letrero de propaganda comercial, legible desde el camino nacional. Se estableció que la recaudación de este impuesto sea destinada a reforzar el rubro conservación de la Dirección Nacional de Vialidad.

Por otro lado tenemos que en la Ley 19149 rendición de cuentas 2012 Artículo 204° el destino de impuesto se estableció en seguridad vial u ocupacional, de acuerdo a lo regulado por

el (MTOP) para la colocación de publicidad visible desde caminos nacionales, se establece que dicha colocación está a cargo de la Dirección General de Secretaría del MTOP, el cual recibirá el apoyo técnico por parte de la Dirección Nacional de Vialidad del MTOP este último será el encargado de retirar los avisos publicitarios.

En la normativa mencionada se establece que instalador del aviso publicitario deberá abonar un impuesto anual, el valor equivalente se mide en unidades indexadas, el monto varía de acuerdo a la ruta, por ejemplo, de acuerdo a la normativa si el cartel se ubica por ejemplo en la ruta interbalnearia el monto será de 149 UI por año y por metro cuadrado, es decir que si el cartel mide cinco metros por diez metros son cincuenta metros al año, por lo tanto, el costo es de 7450 UI.

Como se mencionó anteriormente el pago es en especie, por lo que el MTOP podrá solicitar elementos de seguridad vial o de salud ocupacional, equipamiento tecnológico o de logística para fines de contralor y fiscalización, la instalación de avisos publicitarios u otros servicios para atender las necesidades que refieren a políticas de seguridad vial o interés público. Todo lo mencionado será avaluado en unidades indexadas a la fecha de la entrega con la salvedad que para el caso de servicios el valor se calcula con impuestos incluidos.((2024 Agosto 24), Decreto 181/022).

3.5. ENTREVISTA CON EXPERTO EN EL ÁREA DE IRPF

En virtud de enriquecer el trabajo hemos entrevistado al académico Sr. Juan Andrés Acosta, profesor de la Maestría y Especialización en Tributaria - Universidad de la República (UDELAR) y Asesor VI en D.G.I. con respecto a Rentas en Especie, a continuación, transcribimos la entrevista que han enriquecido enormemente nuestro trabajo:(remitirse al Anexo B, el cual transcribe la entrevista realizada).

4. CONCLUSIONES

En nuestro Código Civil aprobado por la Ley N.º 16.603 de 19/10/1994, en su Sección V – DE LA PAGA POR ENTREGA DE BIENES, en su artículo 1490 determina que se materializa el pago cuando el acreedor de forma voluntaria recibe el pago de deuda en otra cosa que no sea dinero, que lo sustituye, en lugar de lo que se debía entregar o del hecho que se debería prestar. También en su artículo 1493 determina que, en juicio, si un acreedor fuese vencido sobre la propiedad de aquello que fue dado como pago de la deuda, este tendrá el derecho de ser indemnizado, pero no podrá revivir la obligación primitiva, esto determina que el pago en especies es legítimo y está regulado por ley.

Como hemos podido ver a través de todo el análisis expuesto el pago en especie se remonta a los orígenes de la misma civilización humana, conocido como el trueque fue el modo de intercambiar bienes y servicios a través de la historia hasta la aparición del dinero, en primera instancia en forma metálica y posteriormente en papel-moneda.

En Uruguay las rentas en especie que están reguladas por normativa y determinan las categorías definidas en este trabajo nos han transmitido que si bien se valuará generalmente a valores de mercado, ya sea para títulos y acciones su cotización en bolsa o a valores nominales, inmuebles a valor real vigente, moneda extranjera por cotización interbancaria comprador billete del día anterior, mercaderías y bienes a precio de venta en plaza y casos no previstos se tomarán los valores corrientes en plaza, también plantea que todo aquello determinado por peritos podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva, planteando un problema para el contribuyente, debido a que si se han peritado de forma incorrecta conlleva sanciones posteriores, (multas y recargos).

Si bien la normativa es clara, también deja en manos del contribuyente toda la responsabilidad de la elección de peritos, los cuales a través de la omisión o el error podrían configurar sanciones para el sujeto pasivo. El contribuyente tendría entonces la posibilidad de realizar una consulta vinculante y esperar respuesta de la Administración Fiscal o en caso de no recibir respuesta afirmativa, evitar las posibles aplicaciones de sanciones.

Casos como el de España que se encuentra dentro de la Unión Europea, vistos en este trabajo nos detallan que es el trabajador el que puede elegir el recibir o no el salario en especie, en nuestro país si se determina por convenio colectivo esa percepción en especie, el empleado no puede elegir recibir su remuneración 100% en dinero cuando ya se ha determinado que parte sea en especie.

4.1. DIFERENCIAS Y CONCLUSIONES DERIVADAS DEL DERECHO TRIBUTARIO URUGUAYO Y ESPAÑOL

Podemos observar una gran diferencia del régimen tributario Uruguayo con España, en este último la potestad la tienen los trabajadores de optar por el pago en especie, cosa que en nuestro régimen no se plantea

En Uruguay, las rentas en especie se refieren a beneficios no monetarios que los empleadores otorgan a sus empleados, como alimentación, transporte o servicios de guardería. Estas rentas están sujetas al (IRPF). Según la normativa uruguaya, se establecen valores fictos para valuar estas partidas, ajustados anualmente al IPC. Por ejemplo, en 2024, el valor ficticio para el servicio de guardería es de \$1.692 mensuales, y la alimentación en el lugar de trabajo se valora en \$68 por prestación.

Diferencias con España

En España, las rentas en especie también están reguladas, pero existen diferencias significativas en su tratamiento fiscal. En general, las rentas en especie se consideran como parte de la remuneración del trabajador y se integran en la base imponible del IRPF.

Sin embargo, España tiene un régimen más amplio en cuanto a las exenciones y la valoración de estas rentas. Por ejemplo, ciertos beneficios como el uso de un vehículo de empresa pueden estar exentos hasta un límite, y la valoración de otros beneficios puede variar dependiendo de su naturaleza.

Además, en España, la ley establece criterios específicos para la valoración de las rentas en especie, como el valor de mercado o el coste para la empresa, lo que puede diferir de los montos fictos establecidos en Uruguay.

Esto significa que la carga fiscal y la forma de calcular las rentas en especie pueden ser más flexibles en España en comparación con Uruguay, donde se aplican montos fijos y ajustados anualmente.

Las rentas en especie en la Unión Europea se refieren a la obtención, uso o consumo de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o a un precio inferior al del mercado.

Este tipo de rentas no necesariamente implica un gasto real para quien las concede, y pueden incluir beneficios como el uso de vehículos, vivienda o servicios pagados por el empleador.

Regulación y Tributación

En el contexto de la tributación, las rentas en especie son consideradas ingresos y, por lo tanto, están sujetas a impuestos. En algunos países de la Unión Europea, existe un umbral exento de tributación, por ejemplo, en España, las rentas en especie que no superen los 258,23 euros en un período impositivo no son gravadas, mientras que el exceso sí se considera imponible.

Ejemplos Comunes

Algunos ejemplos de rentas en especie incluyen:

- Uso de vehículos de empresa.
- Provisión de vivienda o alojamiento.
- Servicios como educación o asistencia médica pagados por el empleador.

Implicaciones Fiscales

Los beneficiarios de rentas en especie deben estar al tanto de las implicaciones fiscales que estas conllevan, ya que pueden afectar su declaración de impuestos y la cantidad total a pagar. La normativa puede variar significativamente entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, lo que hace importante que los contribuyentes se informen sobre las leyes específicas que les afectan, ((2024, Agosto 24): Agencia Tributaria, Sede electrónica. Rentas en especie , Torrosa online Digital Bookstore. Las rentas del trabajo, su tributación en la Unión Europea e IRPF rendimientos de capital mobiliario)

Con respecto a la valuación de bienes inmuebles, Uruguay establece como criterio en primer término el valor real vigente a la fecha de la operación y en España se establece su valor normal en el mercado.

4.2 CONCLUSIONES DERIVADAS DE ENTREVISTA CON EXPERTO

Con respecto a la entrevista que ha enriquecido enormemente este trabajo, haremos algunos comentarios, a saber:

En la primera pregunta se aborda el tema del trueque y el entrevistado nos expone su opinión, compartiendo las expresiones con respecto al mismo diferimos en la posibilidad cierta con respecto al salario otorgado en especie y la conveniencia para el empleado; si bien es una opción para el empleador y de hecho en la práctica sucede, teniendo en cuenta que en una relación de poder de empleado – empleador el primero está en desventaja y la posibilidad de que escoja se diluye, sería conveniente darla a elegir al empleado si parte de su salario lo quiere recibir en especie o en dinero y no que dicha potestad la tenga en su totalidad el empleador.

Compartimos lo expresado en la segunda pregunta, ya que la normativa del impuesto, por las propias características del mismo, debería tener sus propias normas sin necesidad de remitirse a la normativa del IRAE en lo que respecta a rentas en especie.

En la pregunta tres nos remite a la Resolución 662/007, Decreto N.º 306/007, montos fictos, carnes bovina, ovina y porcina - fis - precios fictos para la liquidación de los impuestos y nos recuerda que dichos precios son mensuales y se ingresan en sistema a fin de cada mes anterior a su entrada en vigencia, cabe destacar que esa tarea se realiza mensualmente en el Departamento Recepción – DGI.

El entrevistado nos refiere en la pregunta cuatro a la no posibilidad de ajustar por otro índice, entendemos y respetamos su parecer, pero creemos que debería existir esa posibilidad para poder favorecer según el momento a los trabajadores.

Con respecto a la pregunta cinco compartimos plenamente lo expresado y el que se haya ido ajustando la normativa para que no existan vacíos y se contemplen las diferentes situaciones en lo que respecta a la valuación de los Inmuebles.

En la respuesta seis que aborda el concepto de vivienda permanente compartimos y añadiremos que sería adecuada la posibilidad que tenga el contribuyente de presentar testigos para acreditar prueba fehaciente de tal hecho.

La respuesta siete, al igual que la ocho, no nos merece comentarios, ya que compartimos completamente lo expresado y la respuesta nueve, acorde.

De todo lo expresado en la entrevista y de lo expuesto en este trabajo, concluimos que las rentas en especie son un tema muy fascinante sobre el cual no se ha escrito lo suficiente, eso motivó esta Tesis para arrojar luz sobre innumerables interrogantes que teníamos en el inicio y esperamos a través de todo lo expuesto que se haya podido alcanzar el objetivo de entregar un análisis con una mirada objetiva y rigurosa abarcando todas las posibles aristas sobre el tema.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Centro de Información Oficial: <https://www.impo.com.uy/>.
- Citas bibliográficas en orden de aparición en el Cuerpo de la Obra, D. ANEXO.
- Código Civil (para interpretar norma tributaria).
- Código Tributario, artículo 4, 5 y 6 (interpretación de las normas) y 77.
- Constitución de la República Oriental del Uruguay.
- Consultas D.G.I. (remitirse Anexo C)
- Decreto N.º 148/007 de 04.05.007
- Decreto N.º 185/021 de 10.06.021
- Decreto N.º 395/022 de 21.12.022
- Decreto N.º 150/007 de 04.05.007
- Decreto 290/22 de 22.09.022
- Decreto N.º 306/007 de 03.09.007
- Ley N.º 16.603, Fecha de publicación 21/11/1994
- Ley N.º. 18083, Fecha de publicación 18/01/2007.
- Ley N.º. 18314, artículo 7, Fecha de publicación 15/07/2008.
- Ley N.º. 18719, artículo 809, Fecha de publicación 05/01/2011.
- Ley N.º 19.210, artículo 2, Fecha de publicación 29/ 04 /2014.
- Ley N.º 20095, Fecha de publicación 07/ 12//2022.
- Jurisprudencia: Sentencias 336/2015 y 396/022 TCA.
- Salarios en Especie en Europa, <https://WWW.CEUPE.COM/BLOG/SALARIO-EN-ESPECIE.HTML> .

- Revista CADE: Impuestos y fiscalidad Tomo 1 . Cra. Sabrina Nicolai - Cra. Melisa Ronchim año 1- agosto 2012, Introducción al IRPF e IRNR Incrementos Patrimoniales.
Esc. Elba Cedrés, año 1- agosto 2012, Rentas por incrementos patrimoniales
 - Resolución 662/007 de 01.07.007
- Título 3, Algunas Exoneraciones de Interés General.
 - Título 4, IRAE.
 - Título 7, IRPF
 - Trabajos en las Jornadas Tributarias D.G.I.

A. ANEXO

A. 1. Entrevista con experto en el área de IRPF

En virtud de enriquecer el trabajo hemos entrevistado al académico Sr. Juan Andrés Acosta, profesor de la Maestría y Especialización en Tributaria - Universidad de la República (UDELAR) y Asesor VI en D.G.I. con respecto a Rentas en Especie, a continuación, transcribimos la entrevista que han enriquecido enormemente nuestro trabajo:(remitirse al Anexo B, el cual transcribe la entrevista realizada).

A. 2. Preguntas y respuestas

I. Las rentas en especie se en el trueque el cual fue el modo más natural de intercambio entre las personas en el transcurso de la historia, debido al momento de la historia en la cual otros medios de pago electrónicos se están naturalizando y el papel moneda tiende a desaparecer, ¿ve la posibilidad en que este medio desaparezca también?

En mi opinión, lo que se ha desnaturalizado a lo largo de la historia es el trueque como forma de adquisición de bienes. Esto se debe a la aparición del papel, moneda u otros medios electrónicos que de alguna manera perfeccionaron el modo que se realiza el intercambio. De este modo se mejoraron las condiciones de intercambio, ya que, en el trueque, además de la inexactitud que tiene en sí misma, existe la dificultad de encontrar dos agentes que tuvieran necesidades recíprocas de los bienes a intercambiar.

Ahora bien, diferente es el caso del “trueque” cuando una persona ofrece su trabajo (empleado) y otra (empleador) le paga por su trabajo. Aquí se desnaturaliza el concepto tradicional de

trueque y considero que en la relación empleado - empleador, más que hablar de trueque, habría que referirse al término “salario” o “remuneración”. Bajo este concepto entiendo que el concepto de “rentas en especie” no tiene por qué desaparecer, debido a que el empleador, por razones comerciales o de costos, puede abonar al trabajador parte de su salario en especie (sobre todo cuando se trata de bienes que él mismo produce”) y para el trabajador puede resultar conveniente recibir parte de su salario en especie.

II. Las categorías en las cuales se dividen las rentas en especie, remiten a normativa de IRAE (artículo 73 del Decreto 150/007), ¿no sería conveniente para IRPF tener normativa particular en virtud que el manejo económico de las personas físicas es diferente al manejo económico de las personas jurídicas en general?

De acuerdo. Y, de hecho, esto ha sido llevado a la práctica a través de la fijación de ciertos montos de rentas fictas en sede del IRPF. En efecto, hay ciertas rentas en especie que en lugar de regirse por las normas de IRAE se rigen por disposiciones particulares del IRPF (guardería, alimentación, traslado al trabajo, etc.). Sin embargo, entiendo que podría ser acertado no hacer referencia a la normativa del IRAE y que la normativa del IRPF, por las propias características del impuesto, tenga normas particulares que abarquen la totalidad de las rentas en especie sin necesidad de acudir a la normativa del IRAE, que está pensada, precisamente, para otro tipo de contribuyentes.

III. En “casos no previstos” engloba la totalidad de aquellos casos que no se definieron en las categorías anteriores de inmuebles, moneda extranjera, mercaderías y demás bienes muebles y títulos y acciones. ¿Recuerda algún caso particular en esta materia?

Serían aquellos casos en que la propia D.G.I. estableció montos fictos (Resolución 662/007) o los que fueron establecidos por el Decreto N.º 306/007.

IV. Las partidas otorgadas en especie determinadas en el artículo 47 de la Resolución 662/007 son ajustadas mediante IPC, en virtud de que el índice medio de salarios ha tenido una evolución diferente con respecto a la inflación, ¿no sería más adecuada tener la posibilidad de elegir uno u otro, en virtud de beneficiar a los trabajadores.?

Entiendo que no, porque la normativa tributaria en general ha tendido a ajustar los valores por IPC (o en algunos casos, por la UI, para cuya actualización se emplea el IPC). Considero que es mejor utilizar un único índice para todas las disposiciones tributarias.

V. En virtud de los cambios en la normativa con respecto a la valuación de los Inmuebles, cree que seguiremos viendo más modificaciones a la forma de evaluar los mismos en cuanto a permutas?

Creo que, a menos que se realicen ajustes en la política tributaria o en los propios criterios de valuación, no debería haber modificaciones en este sentido. Considero que a lo largo del tiempo se han ido ajustando estas disposiciones a efectos de que no existan vacíos y se contemplen las situaciones que se puede dar en la práctica.

VI. ¿En cuánto al término VIVIENDA PERMANENTE, qué opinión nos puede dar con respecto a dicho término? DGI se pronunció en diversas consultas 5064, 6074 en las mismas se establece que con respecto a la venta de vivienda permanente y adquisición de terreno baldío para construir nueva vivienda no corresponde devolución prevista en Artículo 27 Literal L título

TO, pero para el caso de venta de un inmueble heredado y posteriormente se adquiere nueva vivienda se puede tomar el criterio de las mencionadas consultas ¿De qué forma el que vende el bien heredado puede acreditar que es su vivienda permanente?

En este caso hay que analizar dos aspectos. El primero está relacionado con la vivienda que se adquiere. En este sentido se ha sido estricto y se ha optado por el criterio de que debe comprarse un inmueble ya construido, criterio que entiendo podría llegar a ser revisable, más allá de que considero que el límite máximo de construcción no podría llegar a superar el año, porque en tal caso no se estaría cumpliendo con un requisito exigido por la norma para acceder a la vivienda permanente.

El segundo aspecto es el concepto del carácter de permanente, entiendo que el beneficiario deberá aportar todos los elementos de prueba para acreditar que la vivienda que está enajenando lo es, por ejemplo, los consumos de agua, luz, teléfono, pago de contribución inmobiliaria, con todos esos conceptos a su nombre, o bien aportar otros medios de prueba fehacientes.

VII. ¿Con respecto al término VALOR EN PLAZA lo podemos asimilar a valor de mercado o es necesario que el mismo sea determinado por peritos?

Entiendo que es lo mismo. Lo que sucede es que muchas veces el valor en plaza necesariamente debe ser determinado por peritos.

VIII. El Decreto 290/22 modificó el Artículo 73 del Decreto 150/007 literal B, en cuanto al cálculo de la renta en los negocios que involucra a las permutas, paga por entrega de bienes y en operaciones que no tienen precio ¿considera que fue un buen aporte para mejorar la distorsión que se producía a la hora de valorar dichos negocios jurídicos?

Creo que sí, porque tomar el valor real de catastro muchas veces distorsionan la realidad. Entonces, al pactarse un precio o que exista una forma de determinación, hace que se ajuste el negocio a la realidad. Por otro lado, esto de alguna manera impactará en una venta posterior a efectos de determinar el costo.

IX. Qué opinión le merece en el caso de valuación de rentas en especie donde para la Mercadería y demás Bienes Muebles y casos no previstos'' podrá ser rechazado dicho avalúo por la Administración Fiscal, existe algún caso al respecto, cuál fue el fundamentó

No conozco casos en la práctica con relación al IRPF. Pero entiendo que siempre que se determine un valor en plaza, la Administración debería tener derecho a rechazarlo para evitar abusos.

B. ANEXO

- Consulta N.º 4.777 Partidas de alimentación, transporte y alojamiento – I.R.P.F. - Viáticos, Concepto – Retenciones. Boletín N.º 412 – 17.09.007.
- Consulta N.º 4.832 Beneficios y otras partidas brindadas por empleador a funcionarios y ex funcionarios- IRPF- Tratamiento tributario. Boletín N.º 414– 23.11.007
- Consulta N.º 4.940 Donación de Derechos Hereditarios – I.R.P.F. - I.T.P. - Tratamiento Tributario. Boletín N.º 423 – 07.08.008.
- Consulta N.º 5.018 Partidas abonadas a dependientes para la alimentación IRPF- IRAE- pagos realizados con tickets o vales. Boletín N.º 427 – 12.12.008.
- Consulta N.º 5.021 Venta de inmueble obtenido como premio de una rifa- I.R.P.F. - Costo, Determinación. Boletín N.º 422 – 28.07.008.
- Consulta N.º 5.024 Retribuciones extraordinarias anuales para cargos gerenciales – I.R.P.F. - Compensaciones en acciones – Pagos equivalentes a dividendos – Devengamiento. Boletín N.º 425 – 27.10.008.
- Consulta N.º 5.785 Gobierno Departamental – Enajenación de inmuebles – Prescripción Adquisitiva – I.R.P.F. - I.T.P. - I.V.A.- Tratamiento tributario. **Boletín S/N.º** – 26.01.017.
- Consulta N.º 5.813 Venta de Inmueble adquirido por prescripción adquisitiva treintenaria – I.R.P.F. - Hecho Generador, Configuración – Monto Imponible – Adquisición, concepto dé. Boletín N.º 497 – 24.10.014.
- Consulta N.º 5.943 Contrato de Arrendamiento con período de gracia por mejoras – I.R.P.F.- Hecho generador, Configuración – Rentas en Especie. **Boletín S/N.º** – 08.07.016.
- Consulta N.º 5.990 Inmuebles recibidos por permuta – I.R.P.F. – Costos Fiscales, Determinación. **Boletín S/Nº** – 11.07.017.

- Consulta N.º 5.996 Funcionario Público afiliado a la asociación de su organismo- IRPF- Liquidación de ficto por guardería, consideraciones.
- Consulta N.º 6. 025 Valuación de Inmuebles dados como parte de pago en juicio expropiatorio por futuras enajenaciones – IRNR – Valor Fiscal – Rentas en Especie. **Boletín S/Nº – 12.03.018.**
- Consulta N.º 6.120 Compraventa de Inmueble adquirido en 7/8 avas partes prometidas en venta por documento privado y en 1/8 ava parte por prescripción adquisitiva treintenaria - I.T.P.
- I.R.P.F. - Hecho generador, Configuración – Costo Fiscal, Determinación. **Boletín S/Nº – 26.07.018.**
- Consulta N.º 6.137. Dación en pago – Enajenación de Inmuebles adquiridos por dación en pago y adjudicados por partición – IRPF – Valuación – Costo de adquisición. **Boletín S/Nº – 04.09.019**
- Consulta N.º 6.139 Bien común (portería) transformado en Unidad de propiedad horizontal – Enajenación de Inmueble con costo de adquisición indeterminado – I.R.P.F.- I.T.P. - Costo Fiscal, Determinación – Atribución de Rentas. **Boletín S/ Nº – 21.06.018.**
- Consulta N.º 6.161 Permutas de Inmuebles – Valor de Adquisición - IRPF – Liquidación. **Boletín S/Nº – 11.09.018.**
- Consulta N.º 6.211 Compromiso de Compraventa de Terreno con mejoras, adquisición de unidades terminadas mediante dación de pago y su posterior venta – I.R.P.F - I.T.P. - I.R.A.E.
- Monto Imponible, Determinación. **Boletín S/Nº – 30.11.020.**
- Consulta N.º 6.215 “Permuta de Derechos” entre Servidumbre de paso y Concesión de Derecho de Uso – I.R.P.F. - I.T.P. - Tratamiento Tributario. **Boletín S/ Nº – 20.06.019.**
- Consulta N.º 6.216 Enajenación de Inmueble Adquirido mediante adjudicación de un Fideicomiso de Construcción al Costo – IRPF – Renta computable – Costo de Adquisición, Determinación. **Boletín S/Nº – 15.12.021.**

- Consulta N.º 6.232. Enajenación de Inmueble recibido en pago – IRPF – Valuación – Costo Fiscal. **Boletín S/Nº – 02.09.019.**
- Consulta N.º 6.341. Inmueble adquirido a través de cuota de capital de una sociedad Civil de propiedad horizontal – IRPF – Determinación del costo fiscal. **Boletín S/Nº – 30.11.020.**
- Consulta N.º 6.419. Permuta de bien inmueble por criptomonedas – IRPF – ITP – Compraventa o permuta, consideración – Valuación – Monto imponible. **Boletín S/Nº – 12.08.021.**
- Consulta N.º 6.433. Fusión de Sociedades Anónimas con actividades no gravadas por IRAE – Bienes situados en el exterior – Valor Llave – IRAE – IP – IVA – Tratamiento tributario. **Boletín S/Nº – 08.12.021.**
- Consulta N.º 6.548. Inmueble adquirido mediante dación en pago – IRPF – Valuación - Determinación del Costo Fiscal. **Boletín Nº – 18.08.023.**
- Consultax, base de datos tributaria on line: <https://www.consultax.com.uy/>

C. ANEXO

Citas bibliográficas en orden de aparición en el Cuerpo de la Obra.

- José Ramón Díaz de Durana, Enric Guinot (2024, Agosto 24) El diezmo en la España medieval, /2010/ [en línea], Recuperado de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/148543/2/ElDiezmoEnLaEspa%C3%B1aMedieval.pdf>.
- (2024, Agosto 24) World History Encyclopedia, en español – Sátrapa, [en línea], Recuperado de: <https://www.worldhistory.org/trans/es/1-18565/satrapa/> y La cultura de la antigua Persia.:<https://www.worldhistory.org/trans/es/1-18605/la-cultura-de-la-antigua-persia/>.
- (2024, Agosto 24) Tributo de las Tres Vacas,[en línea], Recuperado de: https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo_de_las_Tres_Vacas y BBC NEWS Mundo. El tributo de las tres vacas: la curiosa vigencia del tratado internacional más antiguo de Europa, [en línea], Recuperado de: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-36784765>.
- (2024, Agosto 24) El diezmo en la España medieval, [en línea], Recuperado de: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/148543/2/ElDiezmoEnLaEspa%C3%B1aMedieval.pdf>.
- (2024, Agosto 24) Confederación Hispánica, El Quinto Real, [en línea], Recuperado de:<https://confederacinhispanica.wordpress.com/2015/06/28/el-quinto-real/>.

- Diapositivas 41, 42,43, material de Maestría en Tributaria. Primera Parte, Introducción al Estudio del Derecho Civil IV. Interpretación y aplicación del Derecho.

- Decreto Ley N° 14.306. Código Tributario (2024 Septiembre 09), [en línea], Recuperado de <https://uy.vlex.com/vid/decreto-ley-n-14-608909263>.

- (2024, Septiembre 07) Rentas en especie,[en línea], Recuperado de: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2019/7-cumplimentacion-irpf/7_1-rendimientos-trabajo-personal/7_1_2-rentas-especie.html.

- (2024, Septiembre 07) Discusión parlamentaria [en línea], Recuperado de: https://archivo.presidencia.gub.uy/web/proyectos/2006/03/E%20354_16%2003%202006_00001.PDF.

- Blanco A., Tuvi O., Montero M., Riba A., Agostino S., Acosta Nell M., Ferrari M., López H., Pérez Novaro C., Olivera Gilles D., Bonet Tellechea J., Pereira D. Gómez Leiza J. (2015) Estudios sobre Imposición a la Renta, Segunda edición.

- (2024, Septiembre 7) Crónicas Económicas, La Reforma Tributaria del 2007: a diez años del inicio de la principal política económica de la izquierda, [en línea], Recuperado de [:https://www.cronicas.com.uy/portada/la-reforma-tributaria-del-2007-diez-anos-del-inicio-la-principal-politica-economica-la-izquierda/](https://www.cronicas.com.uy/portada/la-reforma-tributaria-del-2007-diez-anos-del-inicio-la-principal-politica-economica-la-izquierda/)

- (2024, Septiembre 7) IMPO Centro de Información Oficial, [en línea], Recuperado de: <https://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi?tipoServicio=3>.

- (2024, Agosto 24) Cuáles son los principales impuestos en Uruguay y en qué consiste cada uno [en línea], Recuperado de: <https://facs.ort.edu.uy/blog/principales-impuestos-de-uruguay>; TRATAMIENTO FISCAL EN LA COMPRAVENTA DE ACCIONES Cr. Alejandro Andrada [en línea], Recuperado de: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://estudioandrada.com.uy/documents/TRATAMIENTOFISCALDELASACCIONES1.pdf>.

- (2024, Septiembre 7) IMPO Centro de Información Oficial, [en línea], Recuperado de: <https://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi?tipoServicio=3>.

- Cra. Sabrina Nicolai - Cra. Melisa Ronchim año 1- agosto 2012, Introducción al IRPF e IRNR Incrementos Patrimoniales. Esc. Elba Cedrés, año 1- agosto 2012, Rentas por incrementos patrimoniales, Revista CADE: Impuestos y fiscalidad, Tomo 1.

- (2024, Agosto 24) D.G.I. Operaciones en Moneda Extranjera, [en línea], Recuperado de: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/operaciones-moneda-extranjera>.

- (2024, Agosto 24): Departamento de Asesoramiento Impositivo y Legal – Edición Mensual N.º 428 Junio 2017 – Edición Mensual N.º 59 Versión digital – [en línea], Recuperado de: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloi>

[tte/uy/Documents/tax/Boletin%20Informativo%20Deloitte%20N%C2%B0%20428.pdf](https://rad.ort.edu.uy/server/api/core/bitstreams/559d2726-4e62-4a72-bc66-3e2298247295/content) ,

Combinaciones de negocios: análisis cualitativo del tratamiento contable y fiscal. El caso uruguayo Fabián Díaz, Jimena Giménez y Fernando Saltó. Año 2015- [en línea], Recuperado de: [chrome-](#)

[extension://efaidnbmnnnibpcajpcgicfindmkaj/https://rad.ort.edu.uy/server/api/core/bitstreams/559d2726-4e62-4a72-bc66-3e2298247295/content.](https://rad.ort.edu.uy/server/api/core/bitstreams/559d2726-4e62-4a72-bc66-3e2298247295/content)

- (2024, Agosto 24) Impuesto a las Rentas de las personas físicas (IRPF), Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS), [en línea], Recuperado de: [chrome-](#)

[extension://efaidnbmnnnibpcajpcgicfindmkaj/https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/sites/direccion-general-impositiva/files/2024-04/DOCUMENTO%20IRPF%20-%20IASS%20-%202023.pdf](https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/sites/direccion-general-impositiva/files/2024-04/DOCUMENTO%20IRPF%20-%20IASS%20-%202023.pdf), Departamento de Asesoramiento Impositivo y Legal – Edición Mensual N.º 465 Julio 2020 – Edición Mensual N.º 96 Versión digital [en línea], Recuperado de: [chrome-](#)

[extension://efaidnbmnnnibpcajpcgicfindmkaj/https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uy/Documents/tax/Bolet%3%ADn%20Informativo%20Deloitte%20N%C2%B0%20465.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uy/Documents/tax/Bolet%3%ADn%20Informativo%20Deloitte%20N%C2%B0%20465.pdf).

- (2024, Agosto 24): Sistema Tributario, Guía del Inversor, Abril 2024. Uruguay XXI. – PWC. PDF, [en línea], Recuperado de: https://www.google.com/search?q=Sistema+Tributario%2C+Gu%C3%ADa+del+Inversor%2C+Abril+2024,+Uruguay+XXI,+%E2%80%93+PWC.+PDF.&rlz=1C1GCEA_enUY1063UY1063&oq=Sistema+Tributario%2C+Gu%C3%ADa+del+Inversor%2C+Abril+2024,+Uruguay+XXI,+%E2%80%93+PWC.+PDF.&gs_lcrp=EgZjaHJvbWUyBggAEEUYOdIBCTMwNjdqMGoxNagCCLACAQ&sourceid=chrome&ie=UTF-8.

- [Cr. Juan Francisco Alagia](#) (2024, Agosto 24) Cambios en la Imposición a la Renta Empresarial, [en línea], Recuperado de: <https://www.pdelc.com.uy/espanol/cambios-en-la-imposicion-a-la-renta-empresarial-7?nid=334>, KPMG Monitor Semanal Noticias_tributarias y legales N.º 1005 5 de diciembre de 2022,[en línea], Recuperado de: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/uy/pdf/MS_051222_N1005.pdf.

- (2024, Septiembre 11), Revista de Economía Institucional, [en línea], Recuperado de: <https://revistas.ueexternado.edu.co/index.php/ecoins>.

- (2024, Septiembre 11) 397 – Irae Ficto: análisis crítico, [en línea], Recuperado de: <https://auren.com/uy/noticias/397-irae-ficto-analisis-critico/> Servicios personales opción e inclusión perceptiva en el IRAE [en línea], Recuperado de: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/servicios-personales-opcion-inclusion-perceptiva-irae> Fabían Díaz, Jimena Giménez, Fernando Salto, Combinaciones de negocios: análisis cualitativo del tratamiento contable y fiscal. El caso uruguayo, (2015) [en línea], Recuperado de: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://rad.ort.edu.uy/server/api/core/bitstreams/559d2726-4e62-4a72-bc66-3e2298247295/content>.

- (2024, Agosto 24) España. Pago en especie que es y cuáles son sus ventajas, [en línea], Recuperado de: <https://www.edenred.es/blog/pago-especies-ventajas/>.

- (2024, Agosto 24): Salarios en Especie en Europa,[en línea], Recuperado de: <https://WWW.CEUPE.COM/BLOG/SALARIO-EN-ESPECIE.HTML>

- (2024, Agosto 24) Agencia Tributaria sede electrónica. Gobierno de España, [en línea], Recuperado de: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2019/7-cumplimentacion-irpf/7_1-rendimientos-trabajo-personal/7_1_2-rentas-especie/7_1_2_2-reglas-valoracion.html.

- (2024 Agosto 24), Decreto 181/022, APROBACION DEL "REGLAMENTO PARA LA COLOCACION DE PUBLICIDAD VISIBLE DESDE CAMINOS NACIONALES" [en línea], Recuperado de: <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/181-2022/1>).

- (2024, Agosto 24): Agencia Tributaria, Sede electrónica. Rentas en especie, [en línea], Recuperado de: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2019/7-cumplimentacion-irpf/7_1-rendimientos-trabajo-personal/7_1_2-rentas-especie.html, Unión Europea- Your Europe. Doble imposición, [en línea], Recuperado de: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_es.htm, Torrosa online Digital Bookstore. Las rentas del trabajo, su tributación en la Unión Europea.[en línea], Recuperado de: <https://www.torrossa.com/en/resources/an/2912593>, IRPF rendimientos de capital mobiliario, [en línea], Recuperado de: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/irpf-rendimientos-capital-mobiliario>.