

**Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
de la Universidad de la República**

***LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS
EN EL IRAE COMO MEDIDAS DE
PROTECCIÓN FISCAL***

**Trabajo de Investigación Monográfica para la obtención
del Título de Contador Público – Plan 1990**

Autores: Ignacio Moleda - Juan José Solari – Francisco Solari

Coordinador: Cr. Gonzalo Aguiar

Marzo 2011

Resumen Ejecutivo

Nuestro objetivo es investigar y profundizar en el análisis de las deducciones en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) como medidas de protección fiscal, así como su comparación con la utilización de este tipo de medidas en otros países.

En primera instancia buscaremos analizar las distintas conductas que puede adoptar un contribuyente para minimizar el pago de impuestos, de modo de poder distinguir así entre los conceptos de elusión, evasión y planificación fiscal.

Una vez definidos estos conceptos, analizaremos los mecanismos utilizados por la Técnica Tributaria para combatir las prácticas nocivas fiscales por parte de los contribuyentes, así como los argumentos a favor y en contra de la utilización de medidas específicas.

Por otro lado nos enfocaremos en analizar la normativa vigente en nuestro país referida a la deducción de gastos, haciendo hincapié en el principio general de deducción, la deducción proporcional y más brevemente en otras posibles medidas de protección fiscal del IRAE.

Asimismo se buscará profundizar y desarrollar el tratamiento dado a esta temática en otras legislaciones, en particular analizaremos el principio general de deducción en el Impuesto a la Renta Empresarial en Chile y España, de modo de posteriormente realizar un análisis comparativo con el tratamiento dado en nuestro país.

Agradecimientos

Queremos agradecer a todas aquellas personas que directa o indirectamente nos apoyaron para la concreción del presente trabajo, fruto de varias horas y jornadas de dedicación.

Particularmente queremos agradecer a la Cátedra de Legislación y Técnica Tributaria, por habernos brindado la posibilidad de realizar nuestra investigación y muy especialmente al Cr. Gonzalo Aguiar, quien no solo dedicó su valioso tiempo a atender nuestras consultas e inquietudes, sino que con su aporte logró darle una mayor amplitud conceptual a nuestro trabajo.

Ya en el final de nuestra carrera universitaria, por último queremos agradecer la Universidad de la República, por el aporte invaluable en lo que refiere a nuestra formación profesional y también como personas.

ÍNDICE

1	INTRODUCCIÓN.....	9
1.1	Objetivo de la investigación.....	9
1.2	Problema de investigación.....	12
1.3	Organización del trabajo.....	15
2	MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL.....	17
2.1	Conductas del contribuyente tendientes a disminuir la carga tributaria.....	18
2.1.1	Planificación Fiscal.....	19
2.1.2	Elusión Fiscal.....	21
2.1.3	Evasión Fiscal.....	23
2.1.4	Elusión fiscal vs. Evasión fiscal.....	24
2.1.5	Elusión fiscal vs. Exoneraciones.....	26
2.1.6	Relación de la elusión fiscal con la traslación tributaria.....	27
2.1.7	Elusión fiscal en el ámbito internacional.....	27
2.2	Efectos de la elusión y evasión fiscal sobre los sistemas tributarios.....	29

2.3	Medidas de protección fiscal.....	32
2.3.1	Mecanismos para el establecimiento de medidas de protección fiscal.....	33
2.3.2	Breve reseña histórica de las modificaciones legales introducidas en la imposición a la renta en el Uruguay – 1974 a la fecha.....	34
2.4	Argumentación – Mecanismos de implementación.....	37
3	MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN EL IRAE.....	40
3.1	Principio General de Dedución y Dedución Proporcional.....	41
3.1.1	Devengamiento del gasto.....	41
3.1.2	Necesidad del gasto para mantener y conservar la renta gravada.....	45
3.1.3	Debidamente documentados.....	51
3.1.4	Contraparte gravada por IRAE, IRPF, IRNR o imposición efectiva a la renta en el exterior.....	54
3.1.5	Deducción proporcional.....	62
3.1.6	Ley 18.341.....	64
3.2	Otras Medidas de Protección Fiscal en el IRAE.....	67
3.2.1	Deducciones No Admitidas.....	67

3.2.2	Tratamiento de Gastos Indirectos.....	68
3.2.2.1	Gastos indirectos no financieros.....	69
3.2.2.2	Gastos financieros.....	71
3.2.3	Limitaciones específicas.....	73
3.2.4	Precios de Transferencia.....	75
3.2.4.1	Alcance.....	76
3.2.4.2	Ajustes.....	79
3.2.4.3	Documentación.....	80
4	MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EMPRESARIAL EN ESPAÑA.....	82
4.1	El Impuesto a las Sociedades en España.....	83
4.1.1	Principales Características del IS.....	83
4.1.1.1	Sujeto Pasivo.....	83
4.1.1.2	Base Imponible en el IS.....	84
4.2	Deducción de gastos en el Impuesto a las Sociedades.....	86
4.2.1	Contabilización.....	86
4.2.2	Justificación.....	87
4.2.3	Imputación al ejercicio.....	88
4.2.4	Ajustes fiscales a los gastos deducibles previstos por la Ley.....	89
4.2.5	Gastos no deducibles.....	89

4.2.6	La norma anti subcapitalización del Art. 20 del Texto Refundido..	90
4.3	Otras Normas Antielusión en el Impuesto a las Sociedades.....	95
4.3.1	Normas antielusivas en el marco de operaciones internacionales	95
4.3.2	Otras normas antielusivas.....	98
4.4	Análisis Comparativo con Uruguay.....	100
4.4.1	Contabilización.....	100
4.4.2	Justificación.....	101
4.4.3	Imputación al ejercicio.....	101
4.4.4	Otros requisitos no contemplados en el IS.....	102
5	MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EMPRESARIAL EN CHIILE.....	104
5.1	El Impuesto a la Renta en Chile.....	105
5.1.1	Principales Características.....	105
5.1.1.1	Concepto de Renta.....	105
5.1.1.2	Sujeto Pasivo.....	105
5.1.1.3	Categorías en el IR.....	106
5.1.2	Algunos ejemplos de elusión en el Impuesto a la Renta en Chile..	107
5.2	La limitación a la deducción de gastos en el IR.....	109

5.2.1	Gastos necesarios para producir la renta.....	110
5.2.2	Gastos correspondientes al ejercicio comercial.....	111
5.2.3	Gastos justificados fehacientemente.....	112
5.2.4	Gastos específicamente rechazados por la ley.....	113
5.3	Otras normas de carácter antielusivo en el IR.....	115
5.4	Análisis comparativo con Uruguay.....	117
5.4.1	Necesario para producir la Renta.....	118
5.4.2	Pagado o adeudado en el ejercicio comercial.....	119
5.4.3	Justificado fehacientemente.....	120
5.4.4	Otros requisitos no contemplados en el IR en Chile.....	121
6	CONCLUSIONES.....	123
6.1	Eficacia del Principio General de Dedución de Gastos en el IRAE como Medidas de Protección Fiscal.....	124
6.1.1	Debidamente documentado.....	124
6.1.2	Necesariedad del gasto para obtener y conservar la renta.....	124
6.1.3	Contraparte gravada por IRAE, IRNR, IRPF o imposición efectiva a la renta en el exterior.....	125
6.1.4	Devengamiento.....	125
6.1.5	Eficacia de la normativa.....	125

6.2	Eficiencia del Principio General de Dedución de Gastos en el IRAE como Medidas de Protección Fiscal.....	127
6.2.1	Devengamiento.....	128
6.2.2	Debidamente documentado.....	128
6.2.3	Contraparte gravada.....	129
6.2.4	Necesariedad del gasto.....	131
6.3	Efectos de la aplicación del Principio General de Dedución en el IRAE sobre los Principios Tributarios fundamentales.....	133
6.3.1	Contraparte Gravada y Dedución Proporcional.....	133
6.3.2	Gastos Necesarios.....	134
6.3.3	Gastos Debidamente Documentados.....	134
6.4	Renta neta como indicador de capacidad contributiva en el IRAE.....	136
	BIBLIOGRAFÍA.....	137

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Objetivo de la investigación

Los criterios de deducción de gastos consagrados en el Impuesto a la Renta de Actividades Empresariales (IRAE) pueden catalogarse como medidas de protección fiscal, en cuanto tienen como finalidad evitar conductas evasivas o elusivas por parte de los contribuyentes. Dentro de éstos, existen ciertas limitaciones y/o prohibiciones a la deducción de gastos que pueden catalogarse como normas antielusivas particulares.

El objetivo de este trabajo de investigación es el análisis de las deducciones en el IRAE como medidas de protección fiscal, y los efectos colaterales que éstas tienen.

La reforma tributaria instrumentada a partir de Julio 2007 con la entrada en vigencia de la Ley 18.083, implicó cambios importantes en el sistema tributario nacional. Se trató de una reforma de carácter integral, es decir que se modificó gran parte del sistema.

Habría que remontarse hasta 1974 para encontrar una reforma tributaria nacional tan amplia ya que desde ese año hasta 2007 las reformas tributarias eran de carácter parcial.

En la reforma de 2007 se verificaron modificaciones muy relevantes en la imposición a la renta, al consumo, al capital y a las contribuciones especiales a la seguridad social. Asimismo, se introdujeron modificaciones que implicaron una actualización en materia de fiscalidad internacional.

En lo que refiere a la imposición a la renta, en Uruguay regía un sistema tributario atípico, siendo una de sus características más notorias la ausencia de un impuesto global que gravara las rentas de las personas físicas.

En materia de imposición a la renta de la actividad empresarial, la nueva ley sustituyó el IRIC (Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio) y el IRA (Impuesto a la Renta Agropecuaria) por un único impuesto denominado IRAE. Asimismo, el ICOM (Impuesto a las Comisiones) también fue sustituido pasando algunos contribuyentes a tributar por IRAE y otros por IRPF.

Si bien esta sustitución no implicó un cambio tan sustancial como lo fue la entrada en vigencia del IRPF para lo que son las rentas de las personas físicas, el nuevo IRAE implicó una importante actualización en materia fiscal de la imposición a la renta de la actividad empresarial.

Esta actualización implicó algunos cambios en la normativa en lo que refiere a la deducción de gastos con el objetivo de reducir el margen de libertad del contribuyente y así disminuir la existencia de perforaciones en el impuesto a la renta.

En este trabajo nos centraremos entonces en el análisis de la deducción de gastos en el IRAE, la forma en que los requisitos establecidos funcionan como medidas de protección fiscal y la eficacia y eficiencia de su implementación.

Como complemento de este análisis, compararemos la normativa fiscal uruguaya en esta materia con la de otros países procurando establecer la adecuación de la misma en el contexto internacional lo que tiene una especial importancia en un contexto de globalización de la actividad económica empresarial.

También realizaremos un estudio detallado del principio general de deducción en otros países con la finalidad de realizar posteriormente un análisis comparativo con nuestro país.

Si bien no será objeto central de este trabajo, es importante destacar que la actualización de la normativa fiscal en lo que refiere a la imposición de la renta de la actividad empresarial, no solo se limitó a la introducción de cambios en los requisitos para la deducción de gastos sino que también se implementaron otras medidas de protección fiscal, y otras limitaciones o prohibiciones de carácter antielusivo.

A modo de ejemplo, se reguló en forma más exhaustiva la obligación de liquidar el impuesto a través de contabilidad suficiente incluyendo en tal obligación a las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, entre otros (Art. 88, Ley 18.083).

Se introdujeron además en el IRAE dos conceptos en materia de fiscalidad internacional que no eran contemplados en el derogado IRIC como lo son: el concepto de precios de transferencia y el concepto de establecimiento permanente.

1.2 Problema de investigación

El origen de los impuestos se remonta a tiempos inmemoriales, desde las culturas más antiguas. De acuerdo a la concepción de riqueza de las distintas épocas, se fueron creando imposiciones al patrimonio, al consumo y a la renta. Por ello los primeros impuestos se concentraron en la tierra y las propiedades, los bienes materiales, los artículos de primera necesidad, las embarcaciones o el número de ventanas u hogares existentes en un edificio.

El impuesto a los réditos parte de la noción de ingresos como medida de capacidad contributiva, lo cual es una concepción relativamente moderna. El primer impuesto a los réditos data de 1797 y lo recaudó la República Bátava, hoy Holanda. La siguieron Gran Bretaña, en 1799, y Prusia, en 1808 y se implantaron a título temporario para sufragar los gastos de guerra.

Desde entonces, los impuestos se han convertido en el ingreso fundamental para solventar los costos del Estado. Enmarcados en esta situación, los sistemas tributarios se erigen sobre una serie de principios fundamentales entre los cuales encontramos como sobresaliente el de capacidad contributiva, por aplicación del cual la carga tributaria tiende a distribuirse entre los contribuyentes en base a su situación económica.

Como indicadores de la capacidad contributiva encontramos al consumo, al patrimonio y a la renta. Una vez adoptados estos criterios como indicadores, la técnica tributaria se encarga de diseñar los sistemas tributarios en base a los cuales se recaudarán los impuestos.

Si aceptamos la renta como fuente de capacidad contributiva, corresponderá a la técnica tributaria establecer la forma en que se determinará la misma como base de cálculo del impuesto.

Por su parte los contribuyentes, más específicamente las empresas, buscan minimizar, dentro de los límites admitidos por la ley, el pago de impuestos con el objetivo de maximizar sus ingresos (planificación tributaria).

Este concepto se basa en una de las características fundamentales que tiene cualquier sujeto privado en un Estado de derecho, esto es el margen de libertad de comercio, mediante el cual puede tomar las decisiones que le permitan obtener un mayor beneficio económico (economía de opción).

A raíz de la contraposición de intereses entre los objetivos perseguidos por unos y otros actores surgen ciertas situaciones problemáticas.

Por el lado de los contribuyentes se da el abuso de las formas y los límites establecidos por la ley cuya única finalidad es pagar menos impuestos violando así el principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, la Administración Tributaria en su normal preocupación por cuidar sus recursos aplica normas de protección fiscal, buscando evitar las situaciones anteriores. Ahora bien, en la aplicación de esas normas pueden generarse situaciones no deseadas:

- Se aumenta la complejidad del sistema tributario, lo que a su vez genera un ámbito más propicio para la existencia de prácticas no deseadas que disminuyan la recaudación de impuestos.
- Se genera inequidad entre distintos contribuyentes.
- Se genera un aumento de la carga tributaria por partida doble, primero porque se da un aumento de la tasa efectiva del impuesto por sobre la nominal, y segundo porque para cubrir las perforaciones al sistema tributario se carga al mismo con más imposición, directa o indirectamente.

El problema de nuestra investigación será entonces, determinar en qué medida nuestro sistema tributario, mediante los condicionantes y las limitaciones para la deducción de gastos en el IRAE, cumple con el objetivo de eficacia, en cuanto minimiza las prácticas abusivas por parte de los contribuyentes y el objetivo de eficiencia en cuanto a la minimización de los recursos destinados por parte del Estado a la fiscalización del impuesto.

También estudiaremos la manera en que la aplicación de estas medidas de protección fiscal atentan contra los principios fundamentales de todo sistema tributario, en particular como afectan a los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

Pero más allá de estos conceptos, nos planteamos las siguientes interrogantes:

- ¿En qué medida puede coartar el Fisco la libertad del empresario?
- ¿Se debe aceptar que se viole el principio de legalidad en materia tributaria y se impongan limitaciones por vía administrativa que exceden lo previsto por las leyes?
- ¿En qué medida la Administración Tributaria se excede del objetivo de minorizar la existencia de elusión mediante normas antielusivas, abusando de las mismas con afán recaudatorio?
- La existencia de complejos mecanismos antielusivos, ¿termina distorsionando la estructura de un impuesto a la renta neto?

Son interrogantes que nos planteamos, apreciaciones que vemos día a día en nuestro país y que analizaremos en este trabajo con el objetivo de concluir respecto al posicionamiento de la imposición a la renta empresarial nacional en estos aspectos.

1.3 Organización del trabajo

Para el desarrollo de la investigación organizaremos el trabajo en cuatro etapas.

En primer lugar, realizaremos un análisis de los conceptos de elusión, evasión y planificación fiscal, intentando diferenciar las distintas conductas que puede emplear un contribuyente para cumplir con el objetivo de minimizar el pago de impuestos.

Asimismo, en este capítulo se analizarán los efectos de este tipo de conductas sobre los sistemas tributarios y cómo a raíz de la existencia de estos fenómenos, es necesario que la legislación tributaria incluya medidas de proteccionismo en su formulación.

Una vez diferenciados estos tres conceptos, en el tercer capítulo analizaremos de forma particular la aplicación de algunas normas de protección fiscal en el IRAE.

Para esto nos centraremos en el análisis del principio general de deducción y sus cuatro condicionantes, analizando también el corolario de la última de ellas: la deducción proporcional, recurriendo a diferentes autores referentes en la materia.

Asimismo, realizaremos un estudio de ciertas normas antielusivas particulares contenidas en nuestro IRAE, como son las limitaciones o prohibiciones en la deducción de gastos.

Como complemento, haremos mención al régimen de precios de transferencia, concepto incorporado recientemente como norma antielusiva en nuestro país.

En una tercera etapa de nuestra investigación, realizaremos un análisis comparativo de la normativa antielusiva uruguaya en materia de deducción de gastos con la de otros dos países: Chile y España. Consideramos relevante este análisis de modo de tener un panorama ampliado de los mecanismos utilizados a nivel internacional para evitar prácticas o conductas abusivas por parte de los contribuyentes.

Por último, en base al estudio en profundidad de los puntos mencionados, intentaremos concluir respecto al problema de investigación y las interrogantes planteadas en el apartado anterior.

CAPÍTULO 2: MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL

En este capítulo analizaremos en primer lugar las distintas conductas que puede tener el contribuyente para reducir o evitar la carga tributaria, distinguiendo así los conceptos de evasión, elusión y planificación fiscal y los efectos que estas tres conductas tienen sobre los sistemas tributarios.

Posteriormente, analizaremos el concepto de medidas de protección fiscal, definidas como aquellas que intentan evitar las conductas abusivas por parte del contribuyente, ya sea elusión o evasión.

Finalmente argumentaremos respecto a la validez de los distintos mecanismos de implementación de estas medidas en la normativa fiscal.

2.1 Conductas del contribuyente tendientes a disminuir la carga tributaria

Dentro de lo que es la planificación de costos de cualquier persona física o jurídica, se encuentran los costos asociados al pago de impuestos establecidos por parte de las diferentes administraciones fiscales.

Al mismo tiempo, una de las características fundamentales de la actividad de cualquier sujeto privado en un Estado de derecho, es el margen de libertad de comercio y empresa.

La coexistencia de estas dos realidades, hacen que, en la práctica, la carga impositiva incline muchas veces esa libertad de actuar hacia determinadas prácticas de forma que el contribuyente pueda ubicarse frente a la norma fiscal de la manera que entienda más conveniente para sus intereses.

Esto se encuentra en línea con el principio de que nadie está obligado a pagar más impuestos de los que surgen por ley.

Por otra parte, es relevante destacar la importancia que ha cobrado la tributación en los costos de cualquier sujeto comercial, siendo un factor que incide directamente en los niveles de competitividad, lo que motiva una mayor planificación financiera por parte de los potenciales contribuyentes.

De este modo, existen múltiples mecanismos por parte del contribuyente para evitar o disminuir la carga tributaria. Al mismo tiempo, no existe unanimidad a nivel doctrinario en cuanto a la distinción y al tratamiento que se debe dar a este tipo de conductas, ya que distintos autores se refieren a similares conductas clasificándolas como conceptos distintos.

Sí parece haber cierto consenso en cuanto a la clasificación de las distintas conductas dentro de dos grandes grupos: lícitas e ilícitas.

Sin embargo, una misma forma o conducta puede aparecer tanto dentro de las lícitas como dentro de las ilícitas, dependiendo del elemento que haya impulsado la actuación del individuo¹.

A modo de clarificar los distintos conceptos manejados por la doctrina, analizaremos puntualmente tres tipos de conductas que conceptualizaremos como forma de poder distinguirlas:

- Planificación fiscal
- Elusión fiscal
- Evasión fiscal

2.1.1. Planificación Fiscal

La libertad de acción en materia tributaria mencionada en el apartado anterior, permite al particular, potencial configurador de la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, seleccionar entre todas las alternativas lícitas, la que implique en acto o en potencia, la menor carga desde el punto de vista fiscal, siguiendo el principio de que nadie está obligado a pagar más impuestos de los que surgen por ley.

Esto se puede lograr mediante la elección de una determinada forma jurídica para llevar adelante un negocio que implique la no configuración del hecho generador, logrando determinado tipo de exoneraciones o incluso algún tipo de diferimiento en la tributación (momento del pago del tributo) que en los hechos repercuta en una ganancia financiera a mediano plazo.

¹ Concepto extraído del trabajo “La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos”, Dr Oswaldo Anzola, 2008, pág 17.

Existen casos en los cuales una forma jurídica implica una determinada carga tributaria, mientras que la elección de otra forma, también contemplada por la ley, implica el no pago o un pago menor.

Esta situación le permite al contribuyente elegir por la opción más conveniente para sus intereses. Tal cual señala el Dr. Oswaldo Anzola, en la planificación fiscal (o economía de opción), *“si bien la forma jurídica seleccionada no es la perfecta para el negocio, tampoco es insólita o impropia”*².

Asimismo, este autor señala que en estos casos *“el actuar del contribuyente está dentro de lo querido por el legislador, de manera que cuando se hace la escogencia el resultado es lo que la ley quiere que se produzca”*.

En resumen, no siempre que el contribuyente realiza sus actividades de modo tal de evitar el nacimiento de la obligación tributaria o disminuir la misma, estamos frente a una conducta ilícita o abusiva (que va en contra del espíritu de la norma). En materia tributaria, esto es conocido como planificación fiscal.

A continuación expondremos algunos ejemplos que reflejen en la práctica lo expuesto anteriormente:

- Una empresa agropecuaria, con opción a tributar por IRAE o por IMEBA, analizará cual de las 2 opciones le implicará en los hechos una menor carga tributaria, inclinándose por la opción más conveniente.
- Una persona que presta servicios personales de forma independiente con opción a tributar por IRAE o IRPF, previo a la elección analizará cuál opción es la más conveniente.
- Un contribuyente de IRAE que alquila un inmueble para desarrollar sus actividades, le conviene que la contraparte también se encuentre gravada por IRAE, de modo de poder deducir la totalidad del gasto incurrido.

² Op.cit, pág 29.

2.1.2. Elusión Fiscal

El concepto de elusión se encuentra estrechamente relacionado con el de planificación fiscal comentada en el apartado anterior.

En el caso de la elusión, también existe una conducta por parte del contribuyente tendiente a disminuir la carga tributaria siguiendo los conceptos mencionados respecto a la libertad de comercio y empresa y obligación de tributación.

Al igual que en la planificación fiscal, el objetivo del contribuyente se logra a través de mecanismos lícitos que permiten la no configuración del hecho generador o la reducción de la base imponible.

Sin embargo, se diferencian ya que en la elusión el contribuyente direcciona su accionar con el fin de disminuir la carga tributaria, abusando de las formas jurídicas y yendo contra el espíritu de la norma, pero enmarcando su accionar dentro de la ley.

En la práctica esta conducta se da sobre todo en cuando existen vacíos legales que le permiten al contribuyente ir contra el sentido de la norma sin que esto implique una violación de la misma.

Tal cual señalan los autores Rivas Coronado y Paillacar Silva, en la elusión, el contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria *“...desde un punto de vista meramente formal. Sin embargo, en el fondo realiza indirectamente el hecho gravado, es decir, el resultado obtenido por él coincide con el resultado típico del hecho imponible descrito por la norma tributaria”*³.

Otro concepto que nos resulta interesante destacar es el de la forma elegida por el contribuyente. En la elusión, el contribuyente elige una vía que no es la más adecuada para la realización del negocio. El Dr. Oswaldo Anzola reafirma este

³ Norberto Coronado Rivas y Carlos Paillacar Silva, “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta en Chile”, 2007, pág. 23 y 24.

concepto, señalando que en este tipo de conductas, las formas elegidas son “rebuscadas, insólitas e impropias”⁴ aún cuando no son contrarias a la ley.

En resumen, habría elusión fiscal cuando mediante la utilización de formas jurídicas, o la realización u omisión de actos admitidos legalmente, el contribuyente evita que se cumpla el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria.

Sin embargo, y como complemento del concepto, puede haber también elusión fiscal aún en casos en los que las formas jurídicas utilizadas o los actos llevados a cabo por el contribuyente cumplan con la definición de hecho generador del tributo.

Por ejemplo, una forma de elusión fiscal podría darse a través del diferimiento en la tributación implicando una ganancia financiera a mediano plazo o a través del fenómeno de traslación tributaria, aspecto que analizaremos más adelante al referirnos a la relación de la elusión fiscal con dicho fenómeno.

A continuación expondremos algunos ejemplos típicos de elusión fiscal:

- La utilización de valores distintos a los de mercado en operaciones entre empresas vinculadas buscando dejar una mayor rentabilidad en países de baja o nula tributación en materia de renta.
- Decisión de realizar un préstamo a los socios o accionistas en lugar de realizar una distribución de utilidades, como forma de evitar el pago de IRPF sobre los dividendos.

⁴ Op.cit., pag 29.

2.1.3. Evasión Fiscal

Continuando con el estudio de las distintas conductas de los contribuyentes para disminuir la carga tributaria, corresponde ahora analizar el concepto de evasión fiscal.

La evasión se caracteriza por el ocultamiento del hecho generador a la Administración Tributaria o simplemente el no pago del impuesto una vez configurado el mismo, lo cual constituye una conducta ilícita.

En la evasión, más que el uso de una hipótesis no cubierta por la normativa fiscal, se está encubriendo una sí prevista con el objetivo de no pagar el tributo en cuestión.

El concepto de evasión fiscal está vinculado entonces íntimamente al de conducta ilícita implicando una disminución ilegítima de la carga tributaria que debe afrontar el contribuyente.

El autor argentino Héctor Villegas, define el concepto de evasión de la siguiente manera: *“En derecho tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda”*⁵.

Exponemos a continuación algunos ejemplos de evasión que reafirman los conceptos expuestos:

- La no emisión de una factura de venta, con la finalidad de disminuir la base imponible.
- La inclusión de gastos ficticios.
- La manipulación de cifras con el objetivo de pagar menos impuestos.

⁵ Héctor Villegas: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Astrea 2001, pág. 383.

2.1.4. Elusión fiscal vs. Evasión fiscal

Es común la asociación de los términos evasión y elusión fiscal como sinónimos siendo que, a nuestro entender, refieren a fenómenos con características diferentes.

Algunos autores establecen que la elusión siempre implica un desvirtuar ilegítimo de las normas tributarias, sobre todo cuando la elección por parte del sujeto de la forma jurídica bajo la cual desarrollar sus actividades es claramente inadecuada para dicho fin.

Un claro ejemplo de este parecer lo sostiene Héctor Villegas. En su opinión, si bien *“...es posible y lícito que los particulares elijan formas jurídicas fiscalmente más ventajosas para sus intereses, cuando se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales en relación al acto o negocio que se quiere llevar a cabo, con el deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido, existe una conducta fraudulenta, y por ende ilícita, aún cuando esa forma en sí misma no sea prohibida por el derecho privado”*⁶.

Asimismo, los autores chilenos Norberto Rivas Coronado y Carlos Paillacar Silva caracterizan la elusión fiscal a través de tres conceptos:

- Conducta dolosa del contribuyente
- Conducta abusiva de la ley
- Conducta para evitar el hecho gravado.

Estos autores califican la elusión como una conducta ilícita o antijurídica, por lo que entendemos que sería más asimilable a la evasión que a la elusión.

Siguiendo esta línea de pensamiento, otros autores establecen que no existe la figura de elusión y engloban todo el actuar del contribuyente dentro del concepto de evasión fiscal, distinguiendo entre evasión legal e ilegal.

⁶ Héctor Villegas y otros: "La evasión fiscal en la Argentina", Revista Derecho Fiscal, Buenos Aires, Tº XXIII.

Para esta corriente de autores, cuando el contribuyente evita el pago del tributo sin ir en contra de la ley estamos frente a un caso de evasión legal. Discrepamos con esta acepción ya que la evasión es ilegal por definición.

A nuestro entender, si bien en la práctica pueden darse situaciones en las que se dificulte establecer si se está frente a un caso de evasión o elusión fiscal, no debería ubicarse a la elusión como especie del género evasión.

El uso de formas jurídicas que produzcan una disminución o eviten la imposición no implica que se esté incurriendo necesariamente en una conducta ilícita por lo que consideramos necesaria la distinción entre ambos fenómenos.

Compartimos en este aspecto la opinión del autor Dino Jarach quien sostiene que *“la elusión no puede formar parte del género evasión por tratarse de una conducta humana que no infringe norma alguna de derecho y, por el contrario, forma parte de la esfera de lo lícito”*⁷.

Como fundamento de nuestra opinión y en línea con lo expuesto por Dino Jarach, consideramos que la principal diferencia se encuentra en la legalidad de los medios utilizados para la disminución de la carga tributaria que debe afrontar el sujeto.

También es importante destacar la diferenciación que hacen otros autores respecto a los conceptos de elusión y evasión fiscal, la que refiere al momento en que el contribuyente actúa con el fin de disminuir la carga tributaria.

En la elusión, el accionar del contribuyente tiene lugar antes de la configuración del hecho generador por lo cual no se produce el nacimiento de la obligación tributaria mientras que, en la evasión el accionar se da una vez configurado el hecho.

Finalmente, otra de las diferencias que nos interesa resaltar respecto a los dos conceptos, se refiere al tratamiento dado por el derecho penal tributario en nuestro país.

⁷ Dino Jarach: “Estudios de Derecho Tributario”, CIMA, 1998, pág. 401, citado por Leonardo Costa Franco: “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 2007, pág. 5.

El Art. 110 del Código Tributario referido al delito de defraudación tributaria establece: “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.”

De este modo, el concepto de evasión en nuestro país es considerado como delito y tiene por lo tanto sanción penal.

Por otro lado, no existe la tipificación del concepto de elusión como delito. Esto se encuentra alineado con lo expuesto respecto a la licitud de la elusión.

Nos parece que esta diferenciación resulta muy trascendente, ya que podría darse el caso en que la Administración Tributaria confunda un caso de elusión con evasión, implicando sanciones penales para el contribuyente, cuando la intención del legislador es sancionar penalmente solo en los casos de evasión.

2.1.5. Elusión fiscal vs. Exoneraciones

Respecto a las exoneraciones, la diferencia es más clara, tanto a nivel conceptual como de diferenciación en la práctica, y radica en la configuración o no del hecho generador.

Para que se genere una exoneración impositiva se deben cumplir dos condiciones: por un lado la configuración del hecho generador del tributo y por otra parte la existencia de una norma que exime de cumplir con dicha obligación.

Tal como lo establece el Código Tributario Uruguayo en su Art. 41, la exención o exoneración es la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley en favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador.

En cambio, en la elusión fiscal no se configura la hipótesis de incidencia en cualquiera de sus aspectos.

2.1.6. Relación de la elusión fiscal con la traslación tributaria

Como mencionamos anteriormente, el fenómeno de elusión fiscal se puede manifestar no solo en el caso de la no configuración del tributo, sino también cuando la operativa seleccionada por el contribuyente cae en el ámbito objetivo y subjetivo del tributo en cuestión.

Dicho fenómeno se puede manifestar en la práctica en casos en los que las consecuencias económicas del tributo no son soportadas por el sujeto designado en la norma como contribuyente, afectando así el principio de capacidad contributiva en materia tributaria.

Cuando el contribuyente de derecho no coincide con el contribuyente de hecho, es decir que opera la traslación hacia delante o hacia atrás del impuesto, dicho fenómeno se constituye, en los hechos, en una de las formas de elusión de la carga económica de la tributación, siendo este, en la mayoría de los casos, el fin primordial del contribuyente.

2.1.7. Elusión fiscal en el ámbito internacional

En el ámbito internacional, las diferencias existentes entre los sistemas tributarios de los distintos países otorgan a los grupos empresariales multinacionales la posibilidad de estructurar sus operaciones de forma de aprovechar la existencia de sistemas tributarios que permitan disminuir la carga tributaria del grupo. Ésto se conoce como planificación fiscal internacional.

Este tipo de planificación fiscal se puede transformar en los hechos en una modalidad de elusión fiscal en la medida que se logra disminuir la carga tributaria del grupo mediante la utilización de mecanismos lícitos de acción.

Esta modalidad de elusión no existiría si todos los sistemas tributarios fuesen idénticos o estuviesen armonizados. Sin embargo, es importante destacar que estas diferencias entre los sistemas tributarios de los diferentes países *“...no son casuales sino que los Estados, en mayor o menor medida, buscan a través de sus sistemas tributarios atraer inversiones extranjeras obteniendo así determinados efectos económicos”*⁸.

⁸ Abelardo Delgado Pacheco: “Las Medidas Antielusión en la Fiscalidad Internacional”, ICE, 2005, pág. 98.

2.2 Efectos de la elusión y evasión fiscal sobre los sistemas tributarios

En este apartado analizaremos los efectos que tienen estos fenómenos sobre los sistemas tributarios como forma de comprender los fundamentos de la existencia y aplicación de medidas de protección fiscal.

Todo sistema tributario aspira reunir y cumplir de la forma más perfecta posible ciertas características o atributos, que se han estimado por la doctrina tributaria internacional como un óptimo⁹.

Dentro de ellas, se destacan cuatro características respecto de las cuales existe consenso en cuanto a su importancia y necesidad. A continuación definiremos brevemente estas características:

- **Suficiencia:** capacidad del sistema tributario para proveer los recursos necesarios para financiar el gasto público.
- **Eficiencia:** todo sistema tributario debería apuntar a la implementación de mecanismos de imposición eficientes.

Esta eficiencia se puede medir en base a tres conceptos:

- ✓ Según la distorsión que generen sobre las decisiones de los agentes económicos (neutralidad), o en la medida que permitan corregir externalidades negativas en los casos donde se generen;
 - ✓ Según los recursos que deba destinar el Estado para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización;
 - ✓ O desde el punto de vista del contribuyente, según los recursos que deba destinar el mismo para realizar la liquidación de los impuestos.
- **Equidad:** equidad horizontal y equidad vertical. La primera, hace referencia a que los contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma

⁹ Coronado Rivas y Paillacar Silva, op.cit. pág.2

cantidad de impuestos. La segunda, apunta a que mientras mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague, como proporción a esta capacidad.

- **Simplicidad:** en la actualidad, los sistemas tributarios deben buscar la máxima simplicidad posible por varias razones. La primera, porque los sistemas tributarios actuales son por lo general de auto declaración, por lo que conviene que sean simples para facilitar la correcta declaración del contribuyente. La segunda, porque los sistemas complejos obligan a las personas y empresas a gastar más recursos para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, los cuales en otras circunstancias podrían destinarse a actividades productivas. Y una tercera razón, es que los sistemas tributarios complejos facilitan la evasión y elusión del impuesto.

Definidas así las características deseables de los sistemas tributarios, la elusión y evasión fiscal representan un aspecto a considerar en la implementación y desarrollo de los mismos por los efectos que tiene sobre el grado de suficiencia y equidad.

En lo que refiere a la suficiencia, estos fenómenos representan en los hechos una disminución en la recaudación de los recursos necesarios para financiar el gasto público. Mientras mayor sea el grado de vulnerabilidad del sistema tributario a la existencia de los mismos, mayor será su incapacidad para obtener los recursos suficientes a través de la vía impositiva.

Por lo tanto, uno de los aspectos a considerar para que el sistema tributario sea suficiente, es la implementación de mecanismos que permitan disminuir la vulnerabilidad del mismo a la existencia de prácticas nocivas fiscales.

Desde el punto de vista de la equidad, el mayor o menor grado de vulnerabilidad del sistema tributario a la existencia de este tipo de prácticas determinará que el mismo cumpla en mayor o menor medida con dicho principio.

Un mayor grado de vulnerabilidad, implica que el sistema tributario es incapaz de cumplir con el principio que establece que los contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos (equidad horizontal).

Esto implica que en los hechos la cantidad de impuestos a pagar por parte del contribuyente dependa de las formas jurídicas utilizadas, o la realización u omisión de actos admitidos legalmente, y no tanto de su nivel de riqueza.

Este mismo razonamiento aplica para lo que es el principio que establece que a mayor capacidad contributiva, mayores deben ser los impuestos que pague el contribuyente, como proporción a esta capacidad (equidad vertical).

Por lo tanto, es necesario el desarrollo e implementación de mecanismos que permitan disminuir la vulnerabilidad del sistema tributario a la existencia de estas prácticas, de forma que este cumpla con el principio de equidad, visto como una característica deseable a la que debe apuntar dicho sistema.

2.3 Medidas de protección fiscal

Según lo explicado en el apartado anterior, tanto la equidad como la suficiencia son características deseables de todo sistema tributario lo que hace que se deba prestar particular atención a todos aquellos fenómenos que atentan contra estos principios.

Como mencionamos anteriormente, la elusión fiscal constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable.

Sólo corresponde a los sistemas tributarios el establecimiento de los medios necesarios para evitarla de forma de garantizar la justicia en la distribución de la carga impositiva y la capacidad de dicho sistema para financiar el gasto del Estado sin tener que recurrir a un nivel excesivo de endeudamiento.

Se conoce entonces como medidas antielusivas a todas aquellas disposiciones en las cuales se consagran normas tributarias con el fin de controlar el fenómeno de la elusión fiscal, como mecanismo lícito de “perforación” del sistema tributario¹⁰.

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter de ilicitud puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la implementación de medidas antielusivas resulta de enorme dificultad, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma legislación.

Frente a una conducta evasiva la Administración Tributaria tiene la facultad de realizar una denuncia penal por el delito de defraudación.

En cambio, en la elusión, al utilizarse medios lícitos para evitar o disminuir la carga tributaria, la Administración Tributaria debe recurrir al legislador para que se modifique la ley que da origen al tributo o emitir decretos y reglamentos interpretativos de carácter administrativos.

¹⁰ Leonardo Costa Franco: “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 2007, pág. 11.

Por otra parte y como ya mencionáramos en el apartado 2.1.7, la elusión fiscal adquiere mayor dimensión en presencia de transacciones u operaciones comerciales internacionales. En estos casos, la interrelación entre distintos sistemas tributarios puede generar distorsiones favorables a las conductas elusivas.

Esto determina que el desarrollo de medidas antielusivas no solo requiera un análisis del sistema tributario propio de cada país sino que se debe analizar la forma en que dicho sistema se interrelaciona con el de los demás países.

La implementación de medidas de protección fiscal tiene mayor relevancia en un marco de creciente globalización de la economía mundial, lo que produce como consecuencia la movilización de capitales y de los demás factores de producción en grandes escalas, entre los distintos países del mundo.

Como veremos en el apartado siguiente, los países suscriben, cada vez con mayor frecuencia, convenios internacionales que permiten unificar criterios en materia fiscal con el fin de minimizar la conducta elusiva.

2.3.1 Mecanismos para el establecimiento de medidas de protección fiscal

A grandes rasgos, y teniendo en cuenta que la existencia de “vacíos” o “lagunas” legales otorgan a los contribuyentes mayores libertades para ubicarse frente a la normativa fiscal de la manera más conveniente para sus intereses, se destacan dos medios a través de los cuales se puede reducir la libertad de interpretación por parte de los contribuyentes.

Estos medios son:

- Modificaciones legales. El propio legislador toma a su cargo la elaboración de nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones.
- Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley que da origen a un determinado tributo, las administraciones fiscales

encargadas de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones. De esta manera se logran subsanar los vacíos dejados por la ley.

A nivel internacional se destaca el trabajo realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE – Organisation for Economic Cooperation and Development).

Este organismo, creado en la década de 1960 e integrado actualmente por más de 30 países entre los que se encuentran las principales potencias económicas a nivel mundial, emite medidas indicativas a seguir a nivel internacional.

En lo que refiere a medidas antielusivas, se destacan las emitidas a partir del año 1992 como catálogo de medidas antiabuso. El objetivo es la unificación de criterios en materia fiscal lo que permite una reducción de la conducta elusiva en el ámbito internacional.

Si bien los países no están obligados a adoptar las medidas sugeridas por la OCDE, la aplicación de las mismas favorece las relaciones económicas y financieras con los países miembros.

2.3.2 Breve reseña histórica de las modificaciones legales introducidas en la imposición a la renta en el Uruguay – 1974 a la fecha

En los últimos 40 años hubo dos reformas tributarias integrales en Uruguay: una en 1974 y la más reciente de 2007.

Si bien hubo varias reformas tributarias entre estos años, todas ellas *“se motivaron en el intento de abatir un déficit fiscal endémico motivado por el aumento*

estructural del gasto público, por situaciones de caída de ingresos (crisis económicas) o por aumentos coyunturales del gasto”¹¹.

Tal como afirma el Cr. Álvaro Romano en su trabajo “La reforma tributaria en Uruguay: un proceso hacia la equidad”, ante las necesidades del momento, se fueron incorporando sucesivos impuestos o incrementando las alícuotas de los existentes, frecuentemente sin considerar como impactaba esto en el resto del sistema y en la economía en su conjunto.

Así fue que el “sistema” tributario se convirtió en una mera sumatoria de impuestos sin ninguna relación entre ellos, con una falta total de visión sistémica. La mayoría de estos impuestos eran totalmente ineficientes, con muy baja recaudación y un alto costo de administración y fiscalización¹².

En lo que refiere específicamente a la imposición a la renta empresarial, en 1972 se introdujo el IRIC (Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio) siendo rápidamente modificado en 1974 en la mencionada reforma tributaria a través del Decreto Ley 14.252.

A grandes rasgos, las principales medidas de protección fiscal referentes a la deducción de gastos para la determinación de la renta neta en el IRIC consistían en una serie de requisitos que deberían cumplir los mismos para poder ser deducibles.

Los requisitos exigidos eran los siguientes: (Art. 341, Decreto-Ley 14.252):

- El gasto debe ser necesario para obtener y conservar la renta bruta.
- El gasto debe estar debidamente documentado.
- El gasto debe corresponder al ejercicio económico (criterio de lo devengado).

En la reforma tributaria de 2007 introducida a través de la Ley 18.083, el IRIC fue sustituido por el IRAE (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas).

¹¹ David Eibe: Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Nº 180, 2004, citado por Álvaro Romano: “La reforma tributaria en Uruguay un proceso hacia la equidad”, 2008, pág. 3

¹² Op.cit., pág. 3

En lo que refiere a los requisitos que deben cumplir los gastos para la determinación de la renta neta, el IRAE mantuvo los mismos que mencionamos anteriormente en el IRIC pero adicionando un cuarto requisito:

- Para poder ser deducible, debe constituir, para la contraparte, rentas gravadas por: IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

Esta modificación en el principio general de deducción de gastos, es conocido como "regla candado".

En el IRIC, al no existir oposición de intereses, existía entonces un amplio margen de libertad para el contribuyente lo que implicó que se tuvieron que emitir diversas disposiciones para limitar las deducciones de gastos.

Así se limitaron por ejemplo deducciones de avales, honorarios profesionales, determinados intereses, entre otros.

En el capítulo siguiente profundizaremos el análisis de cada uno de los requisitos exigidos por la normativa actual.

2.4 Argumentación – Mecanismos de implementación

En el presente capítulo hemos analizado las distintas conductas que puede realizar el contribuyente con la finalidad de disminuir la carga tributaria y sus efectos sobre los sistemas fiscales como forma de justificar la existencia de medidas de protección fiscal.

Vimos además los mecanismos existentes para la implementación de este tipo de medidas en la normativa fiscal: las modificaciones legales y la interpretación por vía administrativa.

A modo de cierre de este capítulo argumentaremos cuál es a nuestro entender el mecanismo que consideramos debería aplicarse. Es importante destacar que no analizaremos la eficacia y/o eficiencia de la implementación de ninguna medida en particular sino que el objetivo es analizar los propios mecanismos de implementación mencionados.

Basándonos en el principio de legalidad consagrado por el Código Tributario Uruguayo en su Art. 2 (Ley 14.306), que establece que no podrá, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes, y en las consideraciones respecto al hecho imponible que detallamos a continuación, entendemos que el mecanismo a ser utilizado para la implementación de medidas de protección fiscal debería ser la introducción de las mismas en la propia ley que da origen al tributo.

Tal como mencionaremos a continuación, consideramos que la interpretación por vía administrativa (que da origen a decretos y reglamentos de carácter administrativo) establece un marco de incertidumbre jurídica poco propicio para el desarrollo de la actividad empresarial.

Como forma de comprender cómo se genera este marco de incertidumbre, analizaremos lo que implicaría la interpretación del hecho imponible, siendo este un análisis que se puede extender a todos los ámbitos de interpretación referentes a una determinada ley tributaria (sujetos pasivos, alícuotas aplicables, etc.).

El hecho imponible es un concepto jurídico independientemente de que el legislador para consagrarlo legalmente, haya tomado en consideración hechos o realidades económicas o jurídicas.

Estos hechos o realidades económicas o jurídicas, deben ser *“demostrativos de una condición fundamental: capacidad contributiva, en los supuestos que el legislador considera demuestran dicha capacidad y aún cuando al hacer el examen de un contribuyente en particular, pueda observarse que la aplicación de la norma da lugar a un gravamen sin que desde el punto de vista fáctico se haya producido un incremento patrimonial u otro indicador de capacidad contributiva”*¹³.

Lo anterior porque el supuesto normativo ocurrió y tratándose de un concepto jurídico no puede el intérprete ir más allá del análisis jurídico de la norma que se aplica a la situación de hecho ocurrida. Considerar que se puede actuar de otra manera implicaría un marco de incertidumbre jurídica.

La capacidad contributiva es entonces un elemento que el legislador debe tomar en cuenta para la consagración del hecho imponible. En otras palabras, los hechos o realidades económicas o jurídicas seleccionados por el legislador, deben ser demostrativos de capacidad contributiva de manera abstracta: el incremento del patrimonio, el patrimonio, el gasto, transferencia de bienes, etc.

Una vez realizada la selección y consagrado de manera abstracta, como hipótesis, el hecho imponible, con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la base, *“no le corresponde al intérprete indagar más allá del contenido legal para determinar si en el caso concreto de un contribuyente hubo o no variaciones en la capacidad contributiva. Pretender que el intérprete puede hacer esta indagación equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible, poca importancia tiene, frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria en base a que no obstante el*

¹³ Conceptos extraídos de la “XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – La elusión fiscal y los medios para evitarla” (Venezuela), 2008, pág. 9

acontecer del hecho imponible, no hay capacidad contributiva en el contribuyente”¹⁴.

¹⁴Ibid., pág. 10.

CAPÍTULO 3: MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN EL IRAE

En el capítulo anterior hemos analizado las distintas conductas que puede tener el contribuyente para reducir o evitar la carga tributaria, así como el concepto y fundamento de la existencia de las medidas de protección fiscal, su evolución en los últimos tiempos, presentando además una opinión respecto de los mecanismos que consideramos adecuados para su implementación.

En nuestro país encontramos varias medidas de protección fiscal en la normativa fiscal. El objetivo del presente capítulo es analizar las deducciones en el IRAE como medidas de protección fiscal, buscando también generar un debate acerca de su eficacia y eficiencia en la búsqueda de la equidad, es decir, que la carga tributaria se distribuya entre los sujetos en base a su situación económica, ya que este es uno de los objetivos centrales de nuestro sistema tributario.

Si bien se entiende como absolutamente válida la preocupación de la Administración Tributaria por que no se cometan abusos en la deducción de gastos, las normas de protección fiscal sancionadas para evitarlo deben estar sujetas a ciertos lineamientos básicos o limitaciones. De lo contrario terminarían desconfigurando la base del tributo y por lo tanto atentando contra la propia razón de ser del tributo.

A continuación analizaremos como medidas de protección fiscal el principio general de deducción y la deducción proporcional. Asimismo, estudiaremos algunas limitaciones en la deducción de gastos que a nuestro juicio actúan como medidas antielusivas. Para ello nos basaremos en el artículo 4 del Código Tributario, según el cual para interpretar las normas el intérprete puede utilizar todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica. Así, podemos distinguir el método o medio gramatical (aplicando los usos corriente, legislativo o científico), el medio teológico (buscando la finalidad de la norma), el contextual y el histórico.

3.1 Principio General de Dedución y Dedución Proporcional

El principio general de deducción en el IRAE establece que sólo podrán deducirse *“aquellos gastos devengados en el ejercicio, que sean necesarios para obtener y conservar la renta gravada, que estén debidamente documentados y que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este impuesto, por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior, sin perjuicio de las disposiciones especiales establecidas”*¹⁵.

Analizando este principio, se concluye que para que una partida sea deducible del IRAE debe simultáneamente cumplir las siguientes condiciones:

- Debe haber sido devengada en el ejercicio.
- Debe ser necesaria para obtener y conservar la renta gravada.
- Debe estar debidamente documentada.
- Debe constituir para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, por el IRPF, por el IRNR o por una imposición efectiva en el exterior.

3.1.1. Devengamiento del gasto

La normativa del IRAE no define el concepto de gasto devengado, por lo cual en base a los artículos 4 y 5 del Código Tributario podemos interpretar la normativa recurriendo a la integración analógica. Es así que siguiendo este camino de la integración analógica llegamos al *“Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros”*¹⁶.

¹⁵ Artículo 25 Decreto Nro. 150/007 reglamentario del IRAE.

¹⁶ Aprobado por el IASB en abril de 2001.

El mismo establece que según la base del devengo “...los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente líquido), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los ejercicios con los cuales se relacionan...”. Se aprecia que el concepto aportado por el Marco Conceptual no agrega demasiada precisión, sino más bien lo opone al criterio de flujo de caja como forma de descartar ese criterio en materia de reconocimiento temporal contable.

Por otra parte, en rigor la renta no tiene por naturaleza un determinado compromiso temporal, sino que se trata de una fluctuación constante a lo largo de la vida de la empresa, y por lo tanto se va generando conforme transcurre el tiempo. No obstante por razones de diversa índole (administrativas, fiscales, legales, etc.) se vuelve necesario medir el resultado de la gestión cada cierto tiempo. Es por esto que el legislador recurre a una arbitrariedad consistente en fraccionar la vida de la empresa en períodos de un año como dimensión del aspecto temporal del hecho generador. “La trascendencia de esa fractura artificial del tiempo, depende del grado de incomunicación que exista entre un período y otro”¹⁷. En la medida que la empresa se encuentre en marcha, esa incomunicación a la que refiere el Dr. Roque García Mullin no debería ser tal.

Por lo expuesto, se hace necesario estudiar el reconocimiento en el tiempo de los gastos y costos incurridos en la obtención de la renta gravada. Tampoco encontramos en la normativa del IRAE definiciones expresas en este sentido, por lo que volvemos a recurrir a la integración analógica como medio de interpretación de las normas fiscales.

El Marco Conceptual expresa que se debe reconocer un gasto cuando ha ocurrido una disminución en los beneficios económicos futuros, y lo relaciona con una disminución de los activos o un incremento en los pasivos. Siempre y cuando, por supuesto, ese gasto pueda medirse con fiabilidad.

¹⁷ Dr. Roque García Mullin: “El devengo en el Código Tributario”, en Revista Tributaria N° 5, 1975, pág. 77

Con respecto al reconocimiento en el tiempo, propone varios criterios según el caso. Primero refiere a la correlación entre gastos o costos incurridos e ingresos, siempre que surjan de las mismas transacciones o hechos. Continúa refiriendo a los casos en que la asociación anterior no pueda ser medida sino en forma genérica o indirecta y los beneficios económicos surjan en varios ejercicios, utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, caso de las amortizaciones de bienes de uso por ejemplo. También se establece el reconocimiento del gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros y cuando se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado.

El criterio de correlación de ingresos y gastos o costos incurridos es de aplicación clara en el IRAE, ya que la propia normativa de IRAE considera en el caso de la enajenación de bienes renta bruta a la diferencia entre el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. No obstante, como señala el profesor Juan Antonio Pérez Pérez este criterio sería extrapolable a otras actividades como la de servicios, aunque los gastos asociados no integrasen el concepto de renta bruta¹⁸.

Con respecto a la utilización de procedimientos sistemáticos y racionales de distribución de gastos, son sin ningún lugar a dudas de aplicación en el IRAE. Sin ir más lejos la normativa prescribe el tratamiento de la amortización de vehículos, de bienes inmuebles y de intangibles, diciendo que en el caso de las adquisiciones de vehículos cero km debe ser no menor a 10 años, en el caso de los inmuebles la fija en un 2% anual para urbanos y suburbanos y 3% anual para rurales, y en el caso de los intangibles la fija en un plazo de 5 años. La cuestión aquí radica en definir en forma objetiva cuando se está frente a la hipótesis prevista en el Marco Conceptual, es decir cuando los beneficios económicos surgirán en ejercicios futuros. Pensamos que estas situaciones deben estar previstas en la normativa del IRAE. En tal sentido, compartimos la solución que aporta el Profesor Pérez Pérez en su citado trabajo. Allí se expresa que esta definición debería incluirse en la

¹⁸ Conceptos extraídos de “Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE” del Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, 2009, pág 4.

normativa del IRAE vía fijación de criterios de amortización aplicables a los distintos tipos de bienes. En el caso que no esté previsto por la normativa, no se estará frente al caso de generación de beneficios económicos futuros, y por ende el gasto podría ser imputable al período.

El último criterio establecido en el Marco Conceptual en cuanto al reconocimiento en el tiempo de los gastos refiere, establece como ya se dijo, el reconocimiento de un gasto cuando se reconozca un pasivo sin que exista un activo asociado. Este criterio es recogido por la normativa del IRAE al establecer los pasivos admitidos en el impuesto¹⁹.

Compartimos lo expuesto por el Profesor Pérez Pérez en su citado trabajo cuando dice que dicha norma está inspirada en el criterio de objetividad en tanto descarta el reconocimiento como pasivo de obligaciones sujetas a una contingencia (salvo el numeral 2). En tal sentido, los gastos asociados con esas obligaciones contingentes serán reconocidos como tales en el ejercicio en que se concrete la contingencia.

Independientemente del análisis anterior, la normativa de IRAE prescribe ciertas excepciones al principio del devengo en cuanto al reconocimiento de gastos.

En primer lugar, el segundo inciso del Art. 11 del Decreto Nro. 150/007 establece que *“...cuando surjan diferencias provenientes de ajustes de liquidaciones tributarias (...) como consecuencia de resoluciones administrativas o jurisdiccionales, las mismas se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en cuyo transcurso el órgano competente y por resolución firme, notifica el monto de un adeudo...”*.

Esta excepción, si bien no es exactamente lo previsto por el último criterio de reconocimiento en el tiempo de gastos en cuanto a los pasivos contingentes, se alinea a ella en el sentido que se reconocería un pasivo sin la existencia de un activo asociado, y por lo tanto se reconocería un gasto en el ejercicio en que se hace firme la resolución.

¹⁹ Referencia al Art. 96 del Decreto Nro. 150/007 reglamentario del IRAE.

En segundo lugar, el Art. 17 del D. 148/007 establece que *“...la renta por dividendos y utilidades distribuidas se considerará devengada cuando el órgano social competente o los socios a falta de éste hayan resuelto dicha distribución...”*. Análogamente se puede establecer que las remuneraciones fijadas por aquel órgano social competente se considerarán devengadas cuando se resuelva dicha remuneración. Así, las remuneraciones al directorio de una sociedad anónima por ejemplo, se considerarán devengadas en el ejercicio siguiente al ejercicio en el cual fueron generadas (o devengadas).

Asimismo se establece en el Art. 34 del Decreto Nro. 150/007, inciso tercero y cuarto, que *“...las sociedades que abonen retribuciones personales como consecuencia de la distribución de utilidades... se computarán en el ejercicio en cuyo transcurso lo hubiera dispuesto el órgano social competente.”* Tal es el caso de las remuneraciones a la comisión fiscal de una sociedad anónima por ejemplo, que al igual que la remuneración a los directores, será reconocida como gasto en el ejercicio siguiente al que fueron generadas o devengadas.

Por otra parte, el Art. 42 del Decreto Nro. 150/007 en su literal número 35 admite como gasto deducible en el IRAE las *“...sanciones no tributarias efectivamente abonadas a personas de Derecho Público nacionales y a entidades públicas no residentes...”*. Cuando dichas sanciones se generen en ejercicios posteriores al ejercicio en que se produjo el hecho generador de la sanción, y las mismas sean efectivamente abonadas, se cumplirá otra excepción al principio del devengo en materia de deducción de gastos.

3.1.2. Necesariedad del gasto para mantener y conservar la renta gravada

En primer lugar cabe mencionar la infeliz expresión que se aprecia en la normativa legal de la imposición a la renta en el Uruguay a lo largo de la historia al respecto de la necesidad del gasto para “mantener y conservar la renta”.

En tal sentido se expresa el Dr. Valdés Costa diciendo que *“...sería más correcto pues decir que dichos gastos, en sentido amplio, están destinados a la obtención de la renta y a la conservación de la fuente más que la renta propiamente dicha”*²⁰.

También se refiere a esta expresión en ese sentido el Cr. Jorge Rossetto cuando dice que *“...no comprendemos por qué esta expresión se viene reiterando desde el Impuesto a las Ganancias Elevadas: la necesidad del gasto debe estar referida a la conservación de la fuente de la renta, y no de la renta misma, una vez obtenida”*²¹.

El propio Rossetto analizando el concepto de “gastos necesarios”, en cita a John Due expresa que *“...en función de la definición del rédito como flujo de riqueza (...) la porción del ingreso total que es necesario desembolsar para la marcha de la empresa no constituye una parte del flujo neto de riqueza hacia la persona en el período. Este es el fundamento por el cual las leyes del impuesto a la renta permiten universalmente deducir del rédito bruto los gastos de explotación, es decir, los gastos necesarios para lograr la obtención del rédito”*²².

El Dr. Valdés Costa analizando el concepto de gastos necesarios dice que *“...en realidad esta expresión es un tanto convencional pues la obtención de la renta neta requiere no solamente la deducción de los gastos realizados por el contribuyente sino también la de ciertos importes que corresponden a la desvalorización por desgaste, agotamiento o desuso sufridas por los bienes afectados a la producción”*²³.

En el sentido que se expresa Valdés Costa no resulta ocioso mencionar las disposiciones establecidas por el artículo 21 del Título 4 del TO 1996 (Otras pérdidas admitidas) donde se admiten como pérdidas aunque no constituyan estrictamente gastos: las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor; las pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas; los créditos incobrables; las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores; los sueldos fictos

²⁰ Dr. Ramón Valdés Costa: “Manuales Impositivos /1 Impuesto a la Renta”, FCU 1971, pág. 81.

²¹ Cr. Jorge Rossetto: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, Ediciones Rosgal 1976, pág. 130.

²² Ibídem pág. 129.

²³ Op. Cit. pág.81

patronales; ciertos activos relacionados con la actividad agropecuaria que pueden fiscalmente ser deducibles.

A nuestro juicio el término “necesidad” evocado en la normativa del IRAE está directamente relacionado con el concepto de causalidad, en el sentido que para que sea admitido un gasto es menester que exista una relación causal entre la decisión de incurrir en el gasto y el fin de generar una renta gravada por el impuesto y/o un mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas por el impuesto. Esa intención además, debe poder ser valorada en forma objetiva²⁴.

El Cr. Jorge Rossetto expresa que *“...a los efectos de su clasificación, el gasto no debe ser juzgado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente de realizarlo, sino por su relación con el propósito perseguido al hacerlo. Si este propósito no puede obtenerse sin hacer el gasto debe concluirse que el mismo es necesario, y como tal, deducible.”*²⁵.

En el mismo sentido se expresa el Dr. José Luis Shaw manifestando que *“...a los efectos de su calificación el gasto debe ser juzgado en función de su relación con el propósito perseguido al hacerlo. Lo que interesa (...) es que exista una relación medio a fin en la libre decisión del empresario”*²⁶.

Por su parte, Dino Jarach al analizar el Impuesto a las Ganancias en Argentina concluye que para calificar un gasto como necesario *“...no exige otro recaudo que la comprobación de orden teológico respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente”*²⁷.

Expresándose sobre la relación causal ya explicada, la Dra. Addy Mazz argumenta que *“...el concepto es amplio y cabe la deducción de todos los gastos que, aún cuando no estén indicados expresamente, son comprobados en forma fehaciente y se demuestra su relación teológica con la producción de la ganancia”*. La autora agrega un requisito adicional para la alineación del gasto como necesario que no es más que la homogeneidad entre ingresos y deducciones aplicables, señalando que

²⁴ Conceptos extraídos del Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, op.cit., pág 5

²⁵ Op. Cit, pág. 129

²⁶ Dr. José Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, FCU 1988, pág. 97

²⁷ Dino Jarach: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Edit. Cangallo S.A.C.I., 1985, pág. 552

“...esto se resume en la congruencia entre la naturaleza de las ganancias y las deducciones: si los ingresos computables son los de carácter normal y recurrentes así deben también ser las deducciones”²⁸.

El concepto de gasto necesario basado en la causalidad explicada por los distintos autores mencionados se ve plasmado en la normativa del IRAE. Esto queda claramente manifestado en el artículo 24 del Título 4 del TO 1996 donde se establece que *“...no podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto...”* o en el artículo 25 del mismo título donde se establece que al total de los gastos financieros (indirectos por definición) se le deberá aplicar *“...el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos...”* para así obtener la porción deducible de los mismos.

En el mismo sentido se expresan los artículos 61 y 62 del Decreto Nro. 150/007 reglamentario del IRAE. El artículo 28 del Título 4 en referencia al cálculo del ajuste por inflación establece que deberán excluirse del activo los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas, por lo que indirectamente también se está acogiendo a la relación de causalidad antes mencionada.

Hasta aquí ha quedado bastante claro que para que una partida sea considerada gasto deducible en el IRAE debe haber sido realizada con la intención de generar rentas gravadas por el impuesto y/o de mantener la fuente generadora de rentas gravadas por él, es decir, debe basarse en la relación causal entre medio y fin antes explicada. Existe una concordancia en tal sentido entre la administración tributaria y la doctrina nacional e internacional.

“La esencia del problema radica en establecer quién debe juzgar si un gasto es o no es necesario a ese fin” dice Rossetto²⁹. Existe en la doctrina nacional un consenso bastante generalizado en cuanto a que la procedencia de la necesidad o no de un gasto debe ser juzgada por el propio empresario, sin que la administración

²⁸ Dra. Addy Mazz: “Curso de derecho Financiero y Finanzas”, Tomo II, 2ª Edición Corregida y Actualizada, FCU 1987, pág. 90

²⁹ Op. Cit., pág. 129

tributaria pueda tener ingerencia alguna en el cuestionamiento de la deducibilidad de un gasto que cumple con la relación causal antes explicada.

En tal sentido, el Cr. Jorge Rossetto dice que *“...el carácter de necesario de un gasto – siempre que el mismo esté vinculado con la actividad productora de la renta – debe ser calificado y decidido por el propio empresario, según su política y sus opiniones sobre cómo debe conducir sus negocios”*. La clasificación de un gasto como necesario *“...no le corresponde al Fisco – dice Rossetto – tanto más que siendo este ajeno al negocio, no se halla en condiciones de hacerlo en forma razonable”*³⁰.

Bastante más determinantes son el Dr. J. A. Benítez y el Cr. Carlos Borba cuando manifiestan que *“...la elección de los medios para obtener la renta es privativa del contribuyente”*³¹.

El Dr. José Carlos Bordolli ha expresado que *“...a nivel general, la calificación de necesidad, debe efectuarse en dos planos sucesivos: primero cualitativamente, porque si no existe la debida conexión entre el rubro de que se trate y la obtención o conservación de la renta, el gasto no se puede deducir en absoluto; segundo si la erogación supera este escalón deberá apreciarse cuantitativamente (...) la apreciación de estos extremos es harto dificultosa, en especial con relación el segundo (...) Cuando este escollo no puede ser superado, las consecuencias las soportará el Fisco porque no se le puede exigir al contribuyente una prueba que la propia Administración reconoce imposible (...) en estas situaciones las erogaciones solo pueden ser cuestionadas “cuando exceden los límites de lo razonable y se conviertan en superfluas”*³².

Puede decirse que la postura anterior ha sido confirmada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En tal sentido, la Sentencia Nro. 1.018 del 9 de noviembre de 1998, si bien manifiesta que *“...no puede quedar liberado a la*

³⁰ Op. Cit. Pág. 130

³¹ Dr. J.A. Benítez y Cr. Carlos Borba: “El Impuesto a la renta de las empresas en las zonas de integración - XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario”, 1996, pág. 220.

³² Dr. José Carlos Bordolli: “La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC”, Revista Tributaria N° 84, 1988, pág. 177.

voluntad del contribuyente su categorización de gastos necesarios...”, termina aceptando los despidos por encima de lo legal como gasto necesario. Se fundamenta en que la reorganización motivo de los despidos sí apuntaba al mantenimiento de la fuente de riqueza y en el marco de esa reestructuración se vio obligada a los despidos por encima de lo legal para evitar conflictos laborales posteriores, moneda corriente en nuestro país.

Entendemos que el sentido que el TCA pretendió dar a la cita anterior es que el fisco tiene entre sus potestades la de controlar caso a caso la razonabilidad del gasto, pero no la necesidad del mismo, siempre que exista una relación causal entre el mismo y la obtención de rentas o mantenimiento de la fuente.

En los casos en que no esté clara la relación causal mencionada, sí tendrá el fisco la potestad de cuestionar su necesidad. Esta situación se plantea frecuentemente en los casos que se deducen gastos personales de los titulares. Son los que el Cr. Rossetto llama gastos *“superfluos”*, o los que enmarca Shaw como *“abuso de las formas”*, mediante los cuales se cargan a la empresa gastos que no le corresponden o que son excesivos, a fin de disminuir fraudulentamente la carga impositiva.

La interpretación por nosotros realizada se basa en el principio de legalidad en Derecho Tributario, mediante el cual solamente a través de una norma jurídica con carácter de Ley se pueden definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria. Por lo tanto ninguna interpretación administrativa puede juzgar lo que la Ley no le impone.

Sí le impone la Ley a la Administración Tributaria la fijación de criterios que limiten la deducción de gastos a *“cantidades razonables”*. El Cr. Rossetto en su análisis de los gastos necesarios, señala que justamente el hecho de que existan normas legales que facultan a la Administración Tributaria en casos específicos para establecer esos límites *“contribuye a afirmar que en los casos en que ellas no han sido previstas, el carácter de necesario de un gasto (...) debe ser calificado y*

decidido por el propio empresario, según su política y sus opiniones sobre como debe conducir sus negocios”³³.

3.1.3. Debidamente documentados

Como hemos visto, la normativa de IRAE requiere para que un gasto sea deducible que el mismo esté debidamente documentado.

También como hemos visto, el artículo 4 del Código Tributario nos permite utilizar para interpretar las normas todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica. Si analizamos el concepto de documento desde el punto de vista gramatical, nos encontramos con la definición en la Real Academia Española que redacta que un documento es aquel en el que *“constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo”*.

Nos parece interesante mencionar el sentido literal o gramatical de la palabra porque entendemos que debería aceptarse que un gasto está debidamente documentado cuando es posible de ser considerado medio de prueba, cualquiera sea su forma. Es decir que creemos que el concepto de “documentados” debe ser interpretado en un sentido extensivo, haciéndolo trascender de la prueba documentaria estricta, para abarcar todos los medios de prueba que se entienden válidos para cuya definición entendemos que corresponde remitirse al Derecho Administrativo.

Analizamos condicionamientos para que un gasto sea deducible en el IRAE, y por lo tanto si se trata de gravar la renta neta debe aceptarse la deducción de todos los gastos – cumpliendo las restantes tres condiciones – cuya existencia y cuantía resulte objetiva pero definitivamente bien probada cualquiera sea su medio de prueba.

³³Op. Cit. pág. 131

Por el lado de la normativa podemos citar el artículo 70 del Código Tributario, donde dispone que en la obligación de los particulares de colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación deberán *“llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores”*.

Según los autores del Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y Concordado – éstos integran los considerados “deberes formales” del contribuyente, cuyo incumplimiento genera normalmente la *“configuración de contravenciones, pero que puede ser también una presunción de defraudación”*.

Más abajo en la jerarquía normativa encontramos el Decreto Nro. 597/988 que en su artículo 40 establece que *“...los sujetos pasivos de impuestos administrados por la DGI deberán documentar todas sus operaciones...”* y agrega el inciso segundo de este artículo que *“...la DGI podrá exigir que se emitan documentos y se lleven libros o registros especiales...”*.

Complementando lo anterior, el citado Decreto establece en el artículo 41 que las operaciones referidas en el artículo precedente *“...se documentarán en facturas o boletas...”*. En sintonía con el sentido extensivo que pretendemos darle a la interpretación del condicionamiento en cuestión – debidamente documentado – nos manifestamos plenamente en desacuerdo con lo esgrimido por el artículo objeto de análisis, no obstante lo establecido en el artículo 44.

Al respecto – señalan los autores del CT comentado y concordado – *“...puede plantearse la dudosa constitucionalidad del otorgamiento de facultades a los organismos recaudadores para imponer la obligación de llevar libros o registros especiales y documentar las operaciones en la forma que ellos establezcan”*³⁴.

Por otra parte, vale mencionar el artículo 53 del mencionado Decreto 597/988 que establece para el comprador la obligación de *“exigir la documentación con los requisitos establecidos”*. Este artículo estaría haciendo responsable a las dos partes que intervienen en la operación por la falta de emisión de documentación, y por lo

³⁴ Dres. Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, Comentado y Concordado”, FCU 2002, pág. 449

tanto, pasibles de sanciones como la contravención. El artículo en cuestión es de difícil interpretación, ya que en un principio podría decirse que la responsabilidad de la emisión es del contribuyente y que la obligación de la otra parte es la de reclamarla, sin embargo se habla de exigir, no de reclamar, y por lo tanto el límite es difuso.

A nuestro juicio, la responsabilidad por la emisión de la documentación es del contribuyente, documentos sobre los cuales tiene control, y si llegara a demostrarse que el comprador no exigió la documentación – situación de difícil prueba – e independientemente de que la haya obtenido o no, este podría ser pasible solamente de contravención, más nunca de defraudación.

A este respecto, el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez ha expresado que *“no puede perderse de vista que el fin último de esta determinación es hacer tributar al sujeto en función de su capacidad contributiva, en este caso expresada en función de su renta neta. No procede entonces descartar la deducción de un gasto cuya existencia y cuantía ha sido demostrada por cualquier medio de prueba aceptable por la razón que se carece de un tipo de documentación preciso – boleta o factura – o peor aún, que este tipo de documentación no contiene las especificaciones previstas por las normas fiscales”*³⁵.

Compartimos plenamente lo expuesto por el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez. Entendemos que en referencia al IRAE los condicionamientos analizados en materia de documentación de gastos no son imprescindibles. Pueden existir razones que priven al contribuyente de obtener documentación con las precisiones establecidas por la normativa fiscal, en cuyo caso como ya fuera señalado, sería válido recurrir a otros medios de prueba aceptados por el Derecho Administrativo que pudiesen demostrar en forma objetiva y clara la existencia y cuantía del gasto en cuestión.

El Decreto Nro. 150/007 en su artículo 42, al referirse a otros gastos admitidos hace referencia al concepto de “documentación fehaciente”. Este concepto excede los requisitos formales en principio exigidos para las compras con proveedores locales

³⁵ Op.cit., pág 11

manifestados en el concepto de “debidamente documentados” y llega al fondo de la cuestión, es decir, que sean fidedignamente documentados.

Por otra parte, la normativa del IRAE acepta la deducción de gastos en el exterior, los que obviamente no pueden satisfacer las precisiones establecidas por la normativa fiscal. En la Resolución Nro. 1.235/008 que reglamenta su deducción se vuelve a hacer referencia al concepto de “*fehacientemente documentados*”.

Los ejemplos anteriores extraídos de la propia normativa del IRAE confirman nuestra postura con respecto a la interpretación extensiva que se le debe dar al concepto de “debidamente documentados”.

No obstante el análisis anterior, la normativa del IRAE establece una serie de excepciones al condicionamiento objeto de análisis.

Son los casos previstos por la Resolución Nro. 397/986 modificada por la Resolución Nro. 1.173/007 que establece que los contribuyentes de IRAE podrán deducir los servicios adquiridos a esquiladores, troperos, domadores y alambradores documentando los mismos en un recibo en el que conste nombre, domicilio, documento de identidad, descripción del servicio prestado, monto del mismo y firma del prestador.

3.1.4. Contraparte gravada por IRAE, IRPF, IRNR o imposición efectiva a la renta en el exterior

El último requisito para que un gasto sea aceptado como tal en la liquidación del IRAE es que la contraparte esté gravada por IRAE, IRPF, IRNR o una imposición efectiva a la renta en el exterior. Ésta es la vulgarmente denominada “regla candado”, y constituye una clara medida de protección fiscal, que a nuestro juicio busca evitar la elusión.

Los tres requisitos anteriores – gasto devengado en el ejercicio, necesario para generar la renta y conservar la fuente y debidamente documentados – tienen como antecedente inmediato lo establecido en sede del IRIC.

Esta cuarta condicionante fue una novedad en materia de la normativa fiscal uruguaya presentada por la Ley 18.083 de Reforma Tributaria, y tuvo entre sus argumentos más fuertes evitar las conductas abusivas de los contribuyentes e integrar el sistema de imposición a las rentas de fuente uruguaya.

En efecto, en la medida que todas las rentas de fuente uruguaya quedan sujetas a algún tipo de tributación, se propicia la oposición de intereses que tiende a generar un control implícito entre las distintas partes de una operación, ya que lo que es gasto deducible para una parte constituye renta computable para la contraparte. Se agrega para cerrar la “regla candado” que de existir contraparte en el exterior, la misma debe estar gravada por una imposición efectiva a la renta en el lugar de origen para cumplir con el principio general de deducción.

En primer lugar, vale remarcar que se debe tener en cuenta, como factor determinante, la tributación de la contraparte como requisito fundamental de deducción del gasto. Ésta es una restricción cualitativa.

Por otra parte, como se puede apreciar la norma habla de “rentas gravadas” para la contraparte, por lo que entendemos se hace necesario analizar el significado y alcance de tal concepto.

A nuestro juicio la utilización de la palabra “gravada” implica que se debe configurar el hecho generador previsto para los impuestos nombrados en la normativa (IRAE, IRPF, IRNR o imposición efectiva en el exterior). Como veremos a continuación, esto no implica necesariamente que dicha obligación deba ser satisfecha con el pago del tributo, ya que pueden interponerse exoneraciones.

Para comprender mejor lo antedicho, analicemos las tres formas de inexistencia de la obligación tributaria señaladas por el Dr. Ramón Valdés Costa: inmunidad, no incidencia y exoneración.

“La teoría de la inmunidad, defendida por Jarach, como un dogma que encuentra fundamento en la ausencia de capacidad contributiva... implica indirectamente una prohibición al legislador”

...

“En materia de no incidencia y exoneración,..., la diferenciación debe hacerse en función de si el hecho está o no incluido en la definición del presupuesto de hecho...”³⁶ .

La inmunidad es una barrera impuesta al ejercicio de la potestad tributaria y al legislador. Se presume entonces que la misma debe emanar de alguna norma constitucional. Este concepto en general no genera discrepancias.

Por otra parte, la no incidencia se produce cuando un sujeto o un hecho no encuadran por alguna circunstancia en la descripción del hecho generador del tributo, razón por la cual no nace la obligación. Aquí tampoco se generan controversias.

La división de las corrientes de pensamiento se genera al analizar la exoneración. Cierta doctrina se aferra a la teoría del no nacimiento asimilando las rentas exoneradas a las no gravadas, mientras que otra sostiene que en la exoneración existe el nacimiento de la obligación tributaria y una posterior liberación del pago de la misma.

La doctrina que sostiene la teoría del no nacimiento se basa en que como la exoneración es regulada por nuestro Código Tributario y la misma es reconocida como un instituto distinto a la remisión entonces la exoneración no es una liberación del pago sino que impide el nacimiento de la obligación tributaria.

En este sentido se expresa el Dr. Montero Traibel cuando dice que la *“exención es una técnica de legislación impositiva que impide total o parcialmente el nacimiento*

³⁶ Dr. Ramón Valdés Costa: “Curso de Derecho Financiero”, FCU 1996, págs. 382 y 838

de la deuda tributaria que por el acaecimiento del hecho imponible correspondería pagar”³⁷

Por su parte la sentencia del TCA Nº 179 del 8 de octubre de 1984, referida al mismo tema señala que *“Esta solución, aunque con defectuosa redacción es la de nuestro Código Tributario, ..., ya que en el Art. 28 que establece los modos de extinción de las obligaciones no se menciona la exoneración, lo que supone otra cosa: que el legislador entendió que en la exoneración la obligación no nace”*

Por otro lado señala Valdés Costa que la solución a esta controversia es clara, si el hecho en cuestión no se encuentra incluido en la definición del hecho generador, el hecho no está gravado y por lo tanto no da lugar al nacimiento de la obligación. Si el hecho está incluido en la definición, en principio está gravado, salvo que otra norma jurídica genere una excepción estableciendo la liberación del pago (norma exoneratoria). Por lo tanto, en la exoneración nace la obligación tributaria, pero se extingue por medio de la liberación del pago.

Agrega Valdés Costa que *“Cuando existe norma exoneratoria, el hecho está potencialmente gravado, lo que implica que la obligación ha nacido y está vigente; en cambio la no imposición implica el no nacimiento de la obligación”³⁸*

Por su parte la sentencia del TCA Nº 751 del 31 julio de 1996 comenta al respecto que esta distinción *“reafirma la necesidad de analizar con cuidado el alcance de la exoneración, única forma de bloquear criterios rígidamente fiscalistas o soluciones liberales extremas.”*

Esta corriente de pensamiento, la que adhiere a la teoría del nacimiento de la obligación tributaria, se basa en el Art. 41 de nuestro Código Tributario que establece que constituye exención o exoneración la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley en favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador.

³⁷ Dr. José Pedro Montero Traibel: “Derecho Tributario Moderno, T. I, Vol. II, FCU 2006 pág. 156.

³⁸ Op. Cit., págs. 358 y 359.

De la interpretación literal del citado artículo se concluye que para estar exonerado, primero se deberá estar potencialmente gravado. Por otro lado, no desconocemos los argumentos de la tesis contraria, por lo que nos parece muy oportuna la solución brindada por los autores del Código Tributario comentado y concordado, que apelan al análisis de la correlación entre la norma que crea la obligación y la norma exoneratoria. Señalan que *“si la norma exoneratoria es total e incondicionada y entra en vigencia simultáneamente con la norma que crea la obligación – por ejemplo por estar en la misma ley – es innegable que la obligación no llega a nacer”*. Por el contrario, cuando existen exoneraciones temporarias, parciales o condicionadas señalan los autores que queda *“claramente de manifiesto que la obligación existe potencialmente en la norma que crea el tributo y que sus efectos están contrarrestados, total o parcialmente, durante un plazo cierto o indefinido o condicionados al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma exoneratoria”*³⁹

Trasladando estos conceptos al análisis en cuestión, concluimos que debería limitarse la deducción según la “regla candado” en las primeras dos formas de no existencia de la obligación (inmunidad y no incidencia). Pero si armonizamos los conceptos de “exoneración” expuesto por Valdés Costa y el concepto de “gravado” no podemos más que concluir que deberían admitirse como gasto deducible del IRAE los casos en que la contraparte se encuentra exonerada de alguno de los impuestos explicitados en la normativa (IRAE, IRPF, IRNR), siempre que quede explicitado el nacimiento de la obligación. No así en los casos en que la contraparte se encuentra no comprendida en el IRAE, IRPF o IRNR o en los casos que se encuentre exonerada sin que haya nacido la obligación, de acuerdo a lo anteriormente comentado.

Por su parte la Administración Tributaria se ha manifestado en contrario a lo recién expuesto, asimilando las operaciones exoneradas a las no gravadas. Es el caso de la Consulta Nro. 4.822 del 9 de julio del 2008, establece que no son gastos deducibles las compras a los contribuyentes comprendidos en el literal E) del artículo 52 del

³⁹ Op. Cit, págs. 354 y 355

Título 4 argumentando que no verifican el principio general de deducción, es decir, no los considera gravados por IRAE.

En base a nuestro análisis anterior, es claro que los contribuyentes incluidos en el literal E) son sujetos pasivos de IRAE, y que se encuentran exonerados en virtud de una disposición legal. No obstante, la misma es condicionada a que el contribuyente no supere el importe que fije el Poder Ejecutivo, por lo tanto, y atendiendo a la solución brindada, debería aceptarse como gasto deducible las adquisiciones a tales sujetos.

Si bien entendemos, como ya se ha expuesto, que el objetivo de esta “regla candado” es establecer la oposición de intereses entre las partes de una operación, creemos que no fue lo explicitado en la norma desde el momento en que se utiliza la palabra “gravada”. Por lo tanto *“mal se puede exigir en materia de interpretación algo que en derecho tributario material es claro, ello en aplicación del artículo 17 del Título Preliminar del Código Civil”*⁴⁰.

En el caso de los gastos realizados en el exterior, como se aprecia en el condicionamiento, para que sean deducibles deben estar sujetos a una imposición efectiva a la renta en el exterior. En cuanto a la documentación exigible para la deducción de estos gastos se pueden distinguir dos casos, según se trate de una operación realizada con una entidad constituida, domiciliada, radicada, residente o ubicada en países de baja o nula tributación (o beneficiados por un régimen especial de baja o nula tributación) o no.

El artículo 26 del Decreto Nro. 150/007 refiriéndose a la deducción proporcional que estudiaremos en el punto siguiente, establece que para la deducción de gastos realizados en el exterior en países de baja o nula tributación (de acuerdo a la lista taxativa expedida por la DGI) debe aportarse *“un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso, en función de la tasa nominal y otros elementos que pudieran reducir el impuesto resultante, tales como regímenes especiales de determinación de la base imponible, crédito fiscal y exoneraciones. Para el resto de las operaciones con entidades*

⁴⁰ Dres. Leonardo Costa Franco y Juan Bonet Tellechea: “Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el IRAE”, Primeras Jornadas Tributarias organizadas por DGI, 8 y 9 de diciembre de 2008, pág. 17

residentes en el exterior, la Dirección General Impositiva establecerá los medios de prueba exigibles.”

Por su parte la Res. 869/009 establece que para los gastos realizados en el exterior en países que no pertenezcan al listado taxativo mencionado en el párrafo anterior y en caso de que la DGI lo requiera deberán presentar *“un certificado expedido por la autoridad estatal competente”* y que en caso que aquella no lo emita *“se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio”*.

En primer lugar, valen recordar para este caso los conceptos expresados en el apartado 3.1.3 en referencia a los medios de prueba. *“La determinación por vía reglamentaria de una “prueba tasada” o sea de un único medio material para demostrar la veracidad de un hecho va contra los principios generales en materia probatoria”*⁴¹. En línea con esta afirmación, no estamos de acuerdo en que se acepte como únicos medios de prueba el certificado del fisco del país extranjero o el certificado de una reconocida auditoría; además sería deseable que se manejen estas dos opciones como alternativas, y no al segundo medio de prueba como supletorio del otro, teniendo en cuenta que no es habitual que los fiscos extranjeros emitan este tipo de certificados.

Agregamos también, que tratándose de un medio de prueba, la emisión previa del certificado no es condición para la deducción del mismo, sino que por el contrario, si llegado el caso tuviese que probarlo ante el fisco, deberá conseguir uno so pena de verse inmerso en una reliquidación del impuesto.

En segundo lugar, debemos detenernos a analizar que se habla de imposición efectiva, y por lo tanto los certificados mencionados deben establecer la tasa efectiva, lo que complica aún más la cuestión. Es impensado que un fisco del extranjero se detenga a estudiar la situación particular de cada contribuyente, por lo que entendemos que la redacción es infeliz. Por otra parte, el estudio de estas situaciones por parte de una auditoría es por de más oneroso, lo que puede tornar la deducción en algo ineficaz, en la medida que se deban realizar más gastos para la deducción de un gasto.

⁴¹ Op.cit., pág 26.

En tal sentido, pensamos que la DGI debería establecer las limitaciones en base a las tasas nominales de cada país, y aclararlas previamente utilizando las dos facultades que se le otorgan en el último inciso del mencionado artículo 26, y debería emitir *“listados en los que conste las tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generen los referidos gastos”* así como debería establecer *“otros medios justificativos supletorios”*.

Agregamos que a nuestro juicio no es suficiente la presunción que manifiesta el artículo 20 del Título 4 en el sentido que la tasa efectiva es igual a la nominal, sino que pensamos que se debería considerar únicamente la nominal, de manera de simplificar – aunque sea un poco – la deducción de gastos en el exterior.

Por otro lado, por la vía reglamentaria del Decreto Nro. 150/007 se establecen excepciones a la “regla candado” a través del artículo 42 y 42 bis. La lista de excepciones al momento de realizar el trabajo es de nada más ni nada menos que 40 numerales, lo que de alguna manera, muestra una debilidad de esta normativa.

Asimismo, y en el mismo sentido que las excepciones mencionadas en el párrafo anterior se ha vuelto necesario el establecimiento de regímenes especiales de liquidación ficta, los cuales posibilitaron que ciertos giros de negocio se mantuvieran viables.

Lo anterior se da porque en la normativa actual se invierte el orden de prelación que deben seguir las normas tributarias. A nuestro juicio las mismas deben establecer criterios generales intentando atender la mayor cantidad posible de casos particulares. En tal sentido y en el caso de estudio deben establecer condiciones generales para las deducciones y establecer limitaciones o prohibiciones particulares, que se podrán ir ampliando a medida que la casuística lo haga necesario. Por el contrario, en la actualidad existen prohibiciones o limitaciones generales y se atienden a pedido de los contribuyentes las situaciones particulares.

Éstos, en atención a sus intereses y derechos deben realizar la gestión ante las autoridades correspondientes, quienes atenderán los argumentos para considerar

la excepción y si así lo disponen la agregarán a la mencionada lista del artículo 42 como un gasto deducible.

Vemos entonces que el contribuyente se ve perjudicado en dos sentidos. En primer lugar, es quién debe llevar la carga de impulsar ante los organismos que dictan las normas tributarias su caso concreto a riesgo de que la negativa les implique una obligación tributaria mayor de la que corresponde. En segundo lugar, el tiempo transcurrido entre que se eleva la solicitud y que se emite la norma – en caso que sea favorable – puede tener en medio un cierre de balance, y por lo tanto perjudicar al contribuyente o bien por la no deducción de un gasto que en definitiva terminará siendo deducible, o bien por la deducción de un gasto que terminará siendo no deducible. Esto, además de acarrear evidentes inequidades, genera una inseguridad jurídica importante y esto definitivamente va en contra del espíritu que las normas tributarias deben tener.

Las normas existen para otorgar certeza jurídica, y en especial las tributarias deberían apuntar a simplificar los sistemas tributarios, en pos de beneficiar a las dos partes involucradas en la relación tributaria, es decir, contribuyentes y Administración Tributaria.

3.1.5. Deducción proporcional

El artículo 20 del Título 4 y el artículo 26 del Decreto Nro. 150/007 reglamentario del IRAE, establecen que, cuando los gastos objeto de estudio constituyan para la contraparte renta gravada por IRPF categoría I, por IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior, el importe deducible surgirá de aplicarle al total un coeficiente que surge del cociente entre la tasa aplicable a dichas rentas y la tasa del IRAE.

Esta restricción cuantitativa constituye otra medida de protección fiscal, que a nuestro juicio viene a complementar la ya analizada “regla candado”.

En el caso de la contraparte gravada por IRPF categoría I o IRNR, el coeficiente a aplicar se calculará como el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de cada categoría en el impuesto correspondiente y la tasa del IRAE.

En el caso de contraparte gravada por una imposición a la renta en el exterior, el coeficiente a aplicar para la proporción se calculará como el cociente entre la tasa efectiva aplicada en el exterior y la tasa del IRAE. A estos efectos cuando la contraparte resulte gravada además por IRPF Categoría I o IRNR, se sumarán en el numerador del cociente la tasa máxima del impuesto local y la imposición efectiva del exterior.

Como vemos, no solo el gasto debe ser necesario para generar la renta y conservar la fuente, devengado en el ejercicio, estar debidamente documentado y estar gravado para la contraparte, sino que además para ser enteramente deducible debe estar gravado para la contraparte por una alícuota igual o superior a la vigente en el IRAE.

Primeramente, debemos señalar que la vulgarmente denominada “regla de la proporción” viola el principio de igualdad en derecho tributario. En efecto, dos contribuyentes de IRAE que realizan exactamente la misma actividad pueden verse frente a tratamientos tributarios diferentes.

Por ejemplo consideremos cualquier establecimiento comercial contribuyente de IRAE que arrienda el local donde trabaja. Si el arrendador es una persona física contribuyente de IRPF, el arrendatario va a poder deducir en la liquidación del IRAE el 48% del importe total de los arrendamientos. Por otro lado, si el arrendador es un contribuyente de IRAE el arrendatario deducirá en su liquidación la totalidad del gasto en arrendamientos.

Es claro que en base a la nueva normativa, las dos situaciones del ejemplo ya no son iguales. Teniendo en cuenta además que los contratos de arrendamiento no son habitualmente por períodos cortos, sin duda la entrada en vigencia generó inequidades entre los contribuyentes con contratos vigentes a dicha fecha.

Lógicamente, este hecho agrega un punto importante a considerar en la planificación tributaria de una empresa, y direcciona los gastos que puedan ser adquiridos a contribuyentes de IRPF e IRAE a éstos últimos, primando sobre aquellos ya que el perjuicio tributario de contratar con el primero es claro.

En línea con lo que se viene reiterando desde el principio del capítulo, se siguen agregando distorsiones al cálculo de la renta neta, ajenas a la realidad empresarial, pero que repercuten directamente en la tasa efectiva que paga la empresa.

3.1.6. Ley 18.341

Mención aparte merece el Art. 11 de la Ley 18.341 mediante el cual se interpreta que para establecer el costo y así obtener la renta bruta también aplica lo dispuesto por la “regla candado” y la “regla de la proporción”.

Existen controversias con respecto a este punto, por un lado la Administración Tributaria y alguna doctrina sostiene el carácter interpretativo de esta Ley. Por otro lado alguna doctrina sostiene que el carácter de esta Ley es innovativo.

Quienes sostienen la primera posición argumentan que el nuevo sistema tributario pretende ser un sistema integral de imposición a la renta cuyo objetivo es que exista una permanente oposición de intereses y partiendo de esa premisa sostienen que la regla candado y deducción proporcional deben aplicarse también al costo.

También argumentan que en sede de IRIC los tres condicionantes referían a la renta neta, pero que nadie dudaba que fueran de aplicación a los costos, por lo que lo mismo debería pasar aquí.

Arguyen también como poco relevante que la norma consagratória de la regla candado y de la proporción estén ubicadas en la renta neta.

Por su parte, quienes defienden la tesis del carácter innovativo de esta Ley se basan primeramente en que la Ley y su reglamentación original fueron claros en el proceso lógico establecido para arribar al concepto de renta neta, y es en este último donde se establece la regla candado y deducción proporcional, por lo que este hecho no resulta irrelevante a la hora de interpretar que no era de aplicación a costos.

Por otro lado, sostienen que la aplicación desde el inicio de la regla candado y de la proporción al costo hubiera arribado a resultados absurdos, totalmente ajenos al espíritu de la reforma. Esto último de alguna manera se evidencia con el establecimiento por parte de la Administración Tributaria de diversos regímenes de estimación ficta de renta.

Por último y respondiendo al argumento del no cuestionamiento de la aplicación del principio general de deducción al costo en sede del IRIC, señalan los opositores a esta tesitura que la posición de la Administración no era tal en aquellos tiempos. El establecimiento de oposición de intereses, si bien de forma explícita es novedoso, no era ajeno a la normativa en sede de IRIC. La contraposición de intereses se plasmaba antes mediante la existencia de topes a la deducción. Tan es así que la posición de la Administración Tributaria ha cambiado que en la Res. N° 268/999 establecía que el límite de deducción de los honorarios *“no será aplicable a los honorarios profesionales que constituyan la contraprestación de servicios profesionales destinados a integrar el costo directo de bienes que sean producto de la actividad industrial, ni a los servicios profesionales que sean objeto de subcontratación, cuando el prestador principal del servicio sea contribuyente del Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, y...”*

Si bien entendemos como válidos los argumentos de una y otra tesis, nos alineamos a la del carácter innovativo de esta Ley, y concomitantemente con ello debemos señalar que a nuestro juicio el mencionado Art. 11 es inconstitucional, ya que viola los principios de seguridad jurídica e igualdad, tal cual lo señalan los autores Bonet Tellechea y Costa Franco.

Viola el principio de seguridad jurídica porque se cambia la redacción de la Ley y lo hace con carácter retroactivo.

Viola el principio de igualdad por la Ley, en el sentido que aplica un diferente criterio a la renta de una persona física en IRPF, del que se aplica a un sujeto pasivo del IRAE⁴².

⁴² Op.cit., pág. 40.

3.2 Otras Medidas de Protección Fiscal en el IRAE

Independientemente del principio general de deducción analizado en el apartado anterior, nos detendremos a analizar ciertas medidas de protección fiscal que limitan la deducción de gastos, en algunos casos atendiendo a la normal protección de los ingresos del Estado, y en otros en que a nuestro juicio se realiza en forma arbitraria apuntando a evitar la elusión.

3.2.1 Deduciones No Admitidas

El Art. 24 del Título 4 en su primer inciso establece que no serán deducibles *“los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto”*.

Por su parte el Art. 61 del decreto reglamentario del IRAE establece que no serán deducibles *“los gastos, o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por este impuesto, sean exentas o no comprendidas”*.

En primer lugar vale recordar la exposición realizada en el apartado anterior con respecto a la utilización indiscriminada de los términos exento y no comprendido. Aquí se vuelven a utilizar como conceptos distintos cuando a nuestro juicio implican lo mismo, ya que como explicáramos antes, asociamos el concepto de exento al de no incidencia.

Independientemente de lo anterior, consideramos esto como una medida de protección fiscal que parte de la correlación básica que debe existir entre materia gravada y gastos asociados. Si la renta está gravada deberán poderse deducir los gastos asociados a ella, y si por el contrario la renta es no gravada, los gastos asociados a esta última deberán ajustarse del resultado neto contable a los efectos

de no disminuir la base imponible del impuesto en forma indebida. De lo contrario se estaría adulterando la estructura de un impuesto a la renta neta.

Lo anterior podría considerarse una consecuencia directa del criterio de causalidad exigido a los gastos para que sean deducibles, criterio ya comentado en el apartado 3.1.2

El literal A) del citado Art. 24 establece que no serán deducibles los *“gastos personales del titular de la empresa unipersonal, del socio, del accionista y sus familias”*. Estos son los que Rossetto denomina gastos superfluos, y como ya fuera explicado en el apartado 3.1.2 es claro que no deben ser deducibles ya que no persiguen la relación causal entre medio y fin. Es decir, no son necesarios para generar la renta y conservar la fuente.

Los literales D) y E) del citado Art. 24 establecen que no serán deducibles *“los importes retirados por los titulares de empresas unipersonales, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente una participación en las utilidades.”* ni las *“utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas”*. Estas normas de protección fiscal apuntan a evitar la elusión a través de maniobras internas en la empresa que minoren la base imponible del impuesto.

Por su parte el literal B) del Art. 24 establece que no serán deducibles las *“pérdidas derivadas de la realización de operaciones ilícitas”*. Esto es complementado por el Art. 59 del decreto reglamentario del IRAE donde curiosamente se señala además de lo citado en el Art. 24 que *“las rentas derivadas de operaciones ilícitas deberán ser computadas...”*. A nuestro juicio esta norma es de clara intención sancionatoria además de recaudatoria.

3.2.2 Tratamiento de Gastos Indirectos

Toda vez que un sujeto pasivo realiza actividades que generan rentas no gravadas es posible hablar de dos tipos de gastos: los gastos directamente atribuibles a la

obtención de un tipo de rentas (gravadas o no gravadas) y el resto, que por diferentes razones no pueden atribuirse a un tipo de renta. Son los que el profesor Pérez Pérez llama gastos exclusivos y no exclusivos.

Los gastos no exclusivos pueden calificarse como tales básicamente por dos razones: porque lo son por naturaleza o porque no puede medirse fielmente su atribución a uno u otro tipo de rentas.

Por su parte la normativa del IRAE distingue dos tipos de gastos indirectos o no exclusivos: los financieros y los no financieros.

3.2.2.1 Gastos indirectos no financieros

El Art. 25 del Título 4 establece para los gastos indirectos no financieros se obtendrá la porción deducible *“aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa”*. No obstante, establece una expresa prohibición a la aplicación del *“sistema de costeo ABC (Activity Based Costing) y otros sistemas similares que determine la reglamentación”*.

Según lo comentado en la introducción de este apartado, en esta categoría se incluirían los gastos que o bien por sus factores intrínsecos, o bien por las limitaciones establecidas para su medición, no pueden atribuirse directamente a la obtención de rentas gravadas o a la obtención de rentas no gravadas.

Vale destacar que en estos casos la Administración no impone al contribuyente las formas de distribución, sino que le da libertad para que aplique un coeficiente técnicamente aceptable, de acuerdo a la operativa real de la empresa. Esto significa que el contribuyente debe atender la naturaleza del gasto en cuestión y establecer coeficientes técnicamente aceptables y además generar la documentación probatoria, ya que la carga de la prueba en estos casos la tiene el propio contribuyente.

El profesor Pérez Pérez refiriéndose a este tema señala con mucho acierto que la utilización de centros de imputación parciales dentro de una entidad no es ajeno al ordenamiento fiscal vigente en el país. Así, en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando la empresa tiene ventas no gravadas por ese impuesto debe prorratear el IVA comprado y deducir únicamente la porción asociable a las ventas gravadas.

De esta manera puede volverse necesaria para la correcta adjudicación de un gasto a rentas gravadas o no gravadas una afinada agrupación de gastos en varios niveles en la organización, utilizando centros de costo.

Resulta importante entonces determinar el alcance la prohibición del sistema ABC. Es claro que el sistema de costeo ABC direcciona los costos o gastos a actividades internas de la organización, para después asignarlo a cada producto o línea de productos según el consumo interno de dicha actividad.

Señala el profesor Pérez Pérez en cita a Rossi y Santos⁴³ que *“los sistemas tradicionales ubican los costos por centro de responsabilidad, apuntando a un control operativo”* mientras que *“el costeo basado en actividades, en cambio ubica los costos por actividades identificando así en que se gasta”*. Concluye Pérez Pérez que *“no es válido afirmar que la utilización de centros de imputación de gastos dentro de la misma organización es propia del sistema ABC”*.

Por lo anterior, podría concluirse que la mencionada prohibición se limita a la aplicación del costeo basado en actividades exclusivamente, quedando disponibles para el contribuyente cualesquiera otras formas de asignar los gastos indirectos no financieros mediante centros de costos que no impliquen el previo costeo de actividades y asignación de estas a los productos.

No obstante, el inciso que establece la prohibición extiende la misma a *“otros sistemas similares que determine la reglamentación”*. Vale mencionar que no se ha

⁴³ W. Rossi y M. L. Santos: “El costeo basado en actividades”, trabajo basado en la presentación de las XVII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, pág. 6, citado por el Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, op.cit., pág. 20.

expedido reglamentación a este respecto aún, pero habrá que ver si la conclusión del párrafo anterior se valida o invalida con la misma.

Por último queremos señalar que quizás la causa de la prohibición al sistema ABC radica en la dificultad que implicaría para la Administración Tributaria fiscalizar dicho sistema de costeo.

3.2.2.2 Gastos financieros

El Art. 25 establece el tratamiento comentado para los gastos no financieros, por lo que el texto legal los define como indirectos.

Complementando lo anterior, el Art. 62 del decreto reglamentario establece que los contribuyentes que obtengan rentas no gravadas *“considerarán los gastos financieros como indirectos”*.

El principio que subyace para que la Administración Tributaria considere a los gastos financieros como indirectos es que todo el pasivo financia al activo en su conjunto. No obstante, entendemos que la naturaleza de los mismos no los califica como indirectos en la totalidad de los casos.

Por supuesto que pueden existir infinidad de casos en los que por limitaciones en la medición de los mismos éstos deban considerarse indirectos o no exclusivos, pero no son sus factores intrínsecos lo que lo determinan.

El profesor Pérez Pérez en cita a Arnold⁴⁴ señala que *“existen dos enfoques técnicos respecto de la forma de imputar los gastos financieros: su imputación directa a través de mecanismos de vinculación con actividades o ingresos y su imputación sobre la base de criterios de tipo indiciario o convencional”*.

⁴⁴ Brian J. Arnold: “Deducibilidad del interés y otros cargos financieros en el cómputo de la renta”, Cahiers de Derecho Fiscal Internacional, IFA, 1994, citado por el Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, op.cit., pág. 14.

En tal sentido no podemos más que coincidir con el profesor Pérez Pérez en su cuestionamiento acerca de la rigidez de esta norma. Deberían aceptarse excepciones a la regla de la imputación directa en casos debidamente fundados.

Independientemente de lo anterior, la norma los reputa indirectos por lo que corresponde analizar la forma de obtener la porción deducible. En tal sentido el segundo inciso del Art. 25 del Título 4 establece que *“se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio, intereses perdidos y otros gastos financieros... el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales”*. En idéntico tenor se manifiesta el Art. 62 del decreto reglamentario.

Como se aprecia, aquí la norma vuelve a limitar la libertad del contribuyente en cuanto no acepta otra base de distribución que la de los activos, echando por tierra el otro criterio generalmente aceptado por la doctrina es el de la distribución en base a los ingresos. Entendemos que la justificación de la norma es limitar el accionar de las instituciones de intermediación financiera en la imputación de gastos financieros con la finalidad de disminuir la base imponible del impuesto, aplicando distintos criterios. No obstante, la limitación aplica para todas las empresas.

Pérez Pérez en cita a Rossetto señala como ventaja del factor ingresos como base de distribución que *“permite soslayar toda discusión sobre la incluibilidad o no de ciertos rubros (de activo) en las bases de prorratio, y sobre todo, porque evita el problema de la determinación de los promedios de los saldos, que deben cumplir la condición de ser representativos”*⁴⁵.

Por su parte, Pérez Pérez sostiene que *“la justificación fundamental del factor activo es su vinculación más racional – como capital – con el devengamiento de los costos financieros”*

Evidentemente que ninguno de los dos criterios de asignación es mejor que el otro, sino que dependiendo de las organizaciones y de la información que se pueda

⁴⁵ Boletín N° 35, pág. 38, citado por el Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, op.cit., pág. 15.

tener será más conveniente aplicar uno u otro en pos de obtener una proporción más verídica.

En ese sentido, no entendemos la limitación impuesta con respecto al criterio de asignación de los gastos financieros. Entendemos que debería – con el fundamento debido – permitirse utilizar cualquiera de los criterios, de manera de obtener una prorrata más veraz.

3.2.3 Limitaciones específicas

Hemos venido analizando diversas normas de protección fiscal, comenzando por el principio general de deducción, las deducciones no admitidas y el tratamiento de gastos indirectos o no exclusivos. Es momento de analizar ciertas limitaciones o arbitrariedades por parte de la Administración Tributaria.

El Art. 37 del decreto reglamentario en la sección tres de renta neta, al referirse al cómputo de intereses perdidos establece en su último inciso que los *“provenientes de saldos de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera, efectuadas entre las entidades a que refiere el Art. 63 Bis del presente decreto, no serán deducibles en ningún caso”*. Vale mencionar que las citadas entidades son la casa matriz y establecimientos permanentes.

Es claro que esta norma apunta a evitar la elusión internacional entre partes vinculadas. Entendemos que el cometido de esta norma es asimilar casa matriz y establecimiento permanente como una sola unidad, y por lo tanto existe una presunción por parte de la Administración Tributaria de que no pueden existir intereses asociados a préstamos internos.

Por su parte el ya mencionado Art. 42 del decreto 150/007 establece las excepciones al cuarto condicionante del principio general de deducción: que constituya para la contraparte renta gravada.

El literal 16 del Art. 42 establece que no se admitirá la deducción de los gastos de capacitación del personal siempre que *“no exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora”*. Asimismo establece que tampoco serán deducibles cuando se trate de cursos cuyo destinatario *“sea el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director; o los familiares de dichos sujetos hasta en segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad”*. Resulta claro que estas limitaciones están asociadas con el concepto de necesidad del gasto para obtener la renta y mantener la fuente.

Si bien comprendemos el sentido de la norma, entendemos que tiene una excesiva rigidez y puede generar una distorsión no buscada. Es lógico que en determinado tipo de entidades el personal rote internamente, por lo que limitar la deducción a la tarea actual nos parece un exceso. Mejor sería que la limite al giro de la empresa y a servicios conexos.

Por otra parte la inmensa mayoría de las empresas en nuestro país son de mediano y pequeño porte, en las que generalmente existe alguna relación familiar de por medio. Es habitual entonces que los familiares del titular, socio, accionista o director trabajen en la empresa. Por lo tanto limitar la deducción del gasto en cursos para ellos puede desencadenar un aumento en la base imponible del impuesto, lo que evidentemente está lejos del espíritu de la norma.

El literal 19 del mismo Art. 42 limita la deducción de *“los gastos incurridos en el exterior en materia de alojamiento, alimentación, pasajes y similares”* a *“cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva”*.

Por su parte la Res. 1.235/008 fijó las cantidades razonables hasta un 5% de la renta neta gravada del ejercicio anterior. Agrega además que en el caso de exportadores se establece un doble límite: el mencionado y un 2% del valor FOB de las exportaciones. La Administración Tributaria limita tales gastos en el entendido de que por encima de esos límites son por ella considerados como liberalidades.

Compartimos lo expresado por el profesor Pérez Pérez cuando dice que la administración tributaria ejerciendo el juicio de razonabilidad, debería hacerlo sin apartarse del marco conceptual en el cual éste ese inscribe. En tal sentido, cuando

se deba especificar un criterio para evaluar si la cuantía de un gasto es razonable o no, se deben fijar pautas que se basen en características del propio gasto y no en guarismos que no guardan una relación racional con el mismo.

De esa forma, de lo que se trataría es de establecer un límite máximo para la deducción atendiendo los valores corrientes del mercado y no fijar ese límite en función de relaciones con cifras que corresponden a indicadores generales del negocio, como ser ingresos, renta neta u otros de ese tipo⁴⁶.

En tal sentido consideramos que las establecidas por la citada resolución no son medidas que juzguen la razonabilidad de los montos, sino límites arbitrarios que pueden generar una distorsión en la base imponible del impuesto.

En el mismo tenor que lo anterior se encuentra la limitación establecida en el Art. 42 bis del decreto reglamentario referido a la publicidad, el cual fija como tope a la deducción de los gastos por tal concepto al menor de *“el 2% (dos por ciento) de los ingresos brutos del ejercicio”* y *“el 20% (veinte por ciento) del total de los gastos de publicidad y propaganda del ejercicio que deban ser computados por el prestador como renta neta gravada...”*

Si bien el anterior no es un juicio de razonabilidad por parte de la Administración Tributaria, se fijan topes arbitrarios para la deducción de gastos en publicidad en base a conceptos ajenos a las características del propio gasto. Nuevamente vemos que se tiende a distorsionar la base imponible del impuesto.

3.2.4 Precios de Transferencia

Si bien no es el objetivo principal del presente trabajo, consideramos oportuno hacer referencia al nuevo régimen de precios de transferencia, el cual apunta a evitar la elusión internacional por parte de los grupos económicos.

⁴⁶ Conceptos extraídos del Profesor Cr. Juan Antonio Pérez Pérez, op.cit., pág 8.

Recordando los conceptos del capítulo anterior, las diferencias existentes entre los sistemas tributarios de los distintos países propician el ámbito ideal para la realización de una planificación tributaria o fiscal internacional, mediante la cual se logra disminuir la carga tributaria del grupo económico.

La inclusión del régimen de precios de transferencia en la Reforma Tributaria tiene su origen en recomendaciones y lineamientos elaborados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Este organismo estima que más del 60% de los intercambios comerciales a nivel internacional corresponden a transferencias de bienes, intangibles y servicios entre empresas vinculadas. De ahí la importancia de reglamentar los precios de transferencia en los distintos sistemas tributarios de modo de evitar la elusión fiscal a nivel internacional, y en consecuencia reducir el impacto que esta operativa tiene sobre la recaudación tributaria de los Estados involucrados.

Las recomendaciones de la OCDE en este sentido se basan en el principio de “arm’s length”, el cual establece que la relación entre empresas del mismo grupo no debe afectar los términos económicos en sus operaciones, es decir que las condiciones pactadas deben ser las que hubieran acordado en operaciones comparables empresas independientes.

El Capítulo VII del Título 4 del TO 1996 incorpora el régimen de precios de transferencia en nuestra normativa legal, abarcando los artículos 38 a 46 del mismo Título 4.

3.2.4.1 Alcance

En los referidos artículos quedan explicitadas las operaciones comprendidas en este nuevo régimen. Dichas operaciones son:

- Operaciones de contribuyentes de IRAE con entidades vinculadas no residentes.

- Operaciones con entidades no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en países de nula o baja tributación (incluidos los exclaves aduaneros).
- Ciertas operaciones de comercio exterior.

No quedan incluidas en el régimen las operaciones con entidades vinculadas locales, lo cual es coherente ya que el objeto del mismo es evitar la elusión internacional.

Con respecto al primer tipo de operaciones comprendidas, queda explicitado el principio de “arm’s length” en el Art. 38 del Título 4 cuando establece que las operaciones entre partes vinculadas serán consideradas como realizadas entre partes independientes cuando “...sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes..”, señalando además en el último inciso que cuando las mismas “...no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes..”, se ajustarán de acuerdo a los métodos establecidos en el mismo texto legal.

Vale mencionar que la redacción del principio rector establecida en el citado Art. 38 nos resulta un tanto ambigua, ya que no se define en el cuerpo legal cuales son las prácticas normales del mercado. Esto agrega discrecionalidad a la interpretación de la norma, condición no deseada para los textos de ordenamiento tributario.

Más allá de esto, el elemento clave es la vinculación, la cual según el Art. 39 del Título 4 queda configurada según dos criterios: por control o funcional.

Vinculación por control se da cuando dos entidades están sujetas de manera directa o indirecta a la dirección de las mismas personas físicas o jurídicas. La vinculación funcional en cambio, se da cuando las entidades no residentes tengan poder de decisión para orientar o definir las actividades de las locales.

El Art. 1 del Decreto Nro. 392/009 ahonda más en la definición de la configuración de la vinculación, cosa que destacamos como positiva.

Adicionalmente, el Art. 43 del Título 4 establece que cuando se interponga un intermediario entre dos entidades vinculadas y la operación refiera a bienes con cotización conocida en mercados transparentes, la misma quedará también comprendida en el régimen de precios de transferencia, y preceptivamente se deberán ajustar los precios de acuerdo al método de precios comprobables entre partes independientes (con las especificaciones que el artículo otorga).

El Art. 3 del Decreto Nro. 392/009 modificativo del Art. 10 del Decreto Nro. 56/009 extiende lo previsto en el Art. 43 del Título 4 a todas las operaciones de importación y exportación, lo que constituye una norma evidentemente ilegal. Además, establece como condición de inclusión el no cumplimiento de las condiciones establecidas en el mencionado Art. 43, lo que nos parece una aberración desde el punto de vista de la técnica tributaria, ya que una vez más se invierten los procesos de la misma.

Con respecto al segundo tipo de operaciones comprendidas, es de destacar que existe una presunción absoluta de vinculación y de que las mismas no respetan el principio de “arm’s length”. Destacamos como positivo que se liste taxativamente los países considerados de nula o baja tributación. No obstante la lista de treinta y tres países puede ser ampliada vía resolución y puede excluirse algún país en la medida que se realice un acuerdo de intercambio de información o que dicho país adecue su normativa de impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en la materia.

El Art. 42 del Título 4 no exige vinculación alguna, razón por la cual diferenciamos las operaciones de importación y exportación entre partes independientes como una tercera categoría de operaciones comprendidas. Dicho artículo refiere a operaciones que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares. El citado artículo establece que deben usarse dichos precios para determinar la renta neta de fuente uruguaya, admitiendo prueba en contrario.

Posteriormente en el tiempo, el Decreto Nro. 56/009 establece los ámbitos de aplicación de los métodos establecidos en los artículos 42 y 43 del Título 4. Una vez

más por la vía administrativa se exceden los criterios establecidos por el orden legal. A vía de ejemplo, a partir del citado decreto para la aplicación del método prescrito por el Art. 42 del T4 se establece como necesaria la vinculación, cosa que no hacía el mencionado artículo.

Por otra parte, si bien no se define a nivel legal lo que es considerado mercado transparente, destacamos como positivo el Art. 9 de la Resolución de la DGI Nro. 2.084/009 la cual lista taxativamente cuales son los considerados mercados transparentes. Si bien no es lo ideal, ya que sería deseable una definición más que una lista, lo consideramos como positivo porque elimina ambigüedades en la interpretación de la normativa.

3.2.4.2 Ajustes

El Art. 41 del Título 4 establece como métodos de ajuste a los precios de transferencia a los precios comprables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de las ganancias y de margen neto de la transacción.

El Art. 42 ya mencionado establece otro método de ajuste en las condiciones ya mencionadas, el denominado sexto método.

Vale destacar que falta en el texto legal una definición de la regla del mejor método, ya que se establece que el contribuyente deberá optar por el método que resulte más apropiado de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

Vemos con buenos ojos que el fisco otorgue esa libertad al contribuyente ya que consideramos que los métodos establecidos no generarían grandes diferencias sobre los resultados obtenidos en los precios de transferencia. Entendemos que la instauración de este régimen se desarrolla con el objetivo de desalentar las prácticas nocivas relacionadas a los precios entre empresas del grupo, y se logra independientemente de que se establezca un método de referencia o no.

Por otro lado, la contracara de esta situación es que obliga al fisco a tener un considerable grado de especialización en sus funcionarios, ya que el contenido del estudio de precios de transferencia (como veremos después) es un tanto largo y dado que es un ítem novedoso en nuestra legislación tributaria existe un alto grado de probabilidad de que los funcionarios actuales carezcan de la preparación necesaria. El fisco tendrá que evaluar la eficiencia de la medida.

Posteriormente, el Art. 4 del Decreto Nro. 56/009 ahonda un poco más en la definición de los métodos mencionados en el texto legal respecto los cuales realizaremos algunas puntualizaciones sin entrar en un análisis exhaustivo.

Destacamos como positivo que se admita en forma indistinta la situación del sujeto local o del exterior como parte testada.

Destacamos también como positivo que se incluya en la reglamentación de este régimen una definición del rango intercuartil, y los criterios de ajuste establecidos en el Art. 8 del Decreto Nro. 56/009.

3.2.4.3 Documentación

El Art. 15 del Decreto Nro. 56/009 establece que la DGI podrá requerir la presentación de “...*comprobantes y justificativos de los precios de transferencia...*”, agregando que para ello el contribuyente dispone de un plazo “...*no menor a 8 (ocho) meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio económico considerado*”.

Posteriormente, la Resolución de la DGI Nro. 2.084/009 establece quienes son los obligados a presentar la información anualmente y el contenido de la misma, entre la cual distinguimos el estudio de precios de transferencia.

El contenido de dicho estudio establecido en el Art. 11 de la citada resolución consta de al menos trece puntos lo que en principio hace pensar en un informe profundo y hasta exhaustivo del tema.

Por otra parte, vale remarcar que existe una presunción de independencia y de condiciones de “arm’s length” y se otorga al fisco la carga de la prueba debiendo probar fehacientemente lo contrario. No obstante, el Art. 41 del Título 4 establece que el contribuyente deberá suministrar información para “...determinar que los precios se ajustan razonablemente a los de mercado”. También el Art. 46 establece que la DGI “...podrá requerir la presentación de declaraciones juradas especiales...” que contengan los datos necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos. Lo mismo establece el Art. 14 del Decreto Nro. 56/009.

Por último el Art. 15 del citado decreto establece que la DGI podrá requerir “...la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia...”. Por lo tanto, si bien formalmente la carga de la prueba es del fisco, el mismo tiene legal y reglamentariamente los medios como para obligar al contribuyente a brindarle los medios de prueba que estime convenientes.

CAPÍTULO 4: MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EMPRESARIAL EN ESPAÑA

En los próximos dos capítulos, analizaremos detalladamente las legislaciones existentes en España y Chile referentes a la imposición a la renta empresarial y las limitaciones a la deducción de gastos como medidas de protección fiscal consagradas en cada una de ellas, como forma de tener un panorama ampliado de los mecanismos utilizados a nivel internacional.

Si bien nos enfocaremos principalmente en el análisis de los principios en la deducción de gastos, haremos mención también a otros tipos de medidas existentes en cada una de las legislaciones.

A partir de este análisis, realizaremos una comparación con la normativa fiscal nacional lo que nos permitirá tener mayores elementos para posteriormente concluir respecto a las interrogantes planteadas inicialmente en nuestra investigación.

La elección de los países en los cuales nos enfocamos para estudiar e investigar acerca de la aplicación de medidas antielusivas o antievasivas no fue realizada al azar. Para ello decidimos enfocarnos en países cuyo sistema tributario tuviesen un tratamiento similar al IRAE en cuanto a la deducción de gastos.

También influyó en nuestra selección el acceso que tuvimos a los distintos trabajos en nuestra investigación preliminar referidos a la problemática en cuestión. En este sentido debemos destacar que antes de iniciar nuestra investigación, al realizar un análisis preliminar del estado de desarrollo del conocimiento, encontramos diversos trabajos referidos sobre todo al tratamiento de la elusión fiscal en España y Chile.

Por otro lado, a la hora de analizar el tratamiento de la elusión en nuestra legislación, notamos que en muchos de los estudios realizados por distintos autores, se hace referencia constante hacia el tratamiento dado en dichas legislaciones.

4.1 El Impuesto a las Sociedades en España

En la legislación española, el impuesto que grava las rentas de las actividades empresariales es el Impuesto a las Sociedades (IS).

En primer lugar, consideramos oportuno realizar un análisis de la estructura y de las principales características de este impuesto para luego poder comparar con el IRAE de nuestra legislación.

4.1.1 Principales Características del IS

Este impuesto se encuentra regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

Se trata de un tributo de carácter periódico, proporcional, directo y personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Según se define en el Título II del Texto, el hecho imponible se encuentra constituido por la obtención de renta, cualquiera sea su fuente u origen (principio de renta mundial), por parte del sujeto pasivo.

4.1.1.1 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo de este impuesto es definido en el Art. 7 del Título III del Texto, en donde se enumera de manera taxativa el tipo de sociedades que deben tributar.

Básicamente esta lista incluye a toda clase de entidades con personalidad jurídica propia, cualquiera sea su forma o denominación, salvo las sociedades civiles. También se enumera una serie de entidades sin personería jurídica propia que quedan comprendidas.

Más allá de la lista taxativa que presenta este artículo, el criterio fundamental para determinar si una empresa se encuentra comprendida o no, es su residencia fiscal. A los efectos de determinar la residencia fiscal de una entidad, se toman en cuenta tres criterios:

- ✓ Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- ✓ Que tengan su domicilio social en territorio español.
- ✓ Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español

Otra de las características fundamentales es que las entidades que tengan su residencia fiscal en España, tributarán por su renta mundial. Esto implica que los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

A los efectos de evitar la doble imposición, existen una serie de convenios celebrados por España y otros países, los cuales pueden modificar la base imponible.

4.1.1.2 Base Imponible en el IS

Según se define en el Título IV del Texto Refundido de la Ley del IS, la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Existen tres regímenes distintos para determinar la base imponible:

- Estimación directa: es el más común y utilizado en la práctica. El mismo establece que la base imponible será calculada como la diferencia entre los ingresos y los gastos del período, los cuales se determinan en función de las normas contables y serán ajustadas y corregidas por una serie de criterios fiscales que se detallan en la propia ley del impuesto sobre sociedades.
- Estimación objetiva: podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos.

- Estimación indirecta: se aplicará cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, para lo cual podrá aplicar los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, elementos que indirectamente acrediten la existencia de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico.

Si bien la ley permite estos tres mecanismos, el régimen de estimación directa es el más utilizado en la práctica y el que analizaremos a los efectos de estudiar las limitaciones a la deducción de gastos como medidas de protección fiscal.

4.2 Dedución de gastos en el Impuesto a las Sociedades

La determinación de la base imponible, según el Título IV del Texto Refundido es lo que en definitiva regula la deducción de gastos en el Impuesto a las Sociedades.

En función de lo dispuesto por la Ley, existen una serie de requisitos que deben cumplir los gastos para que los mismos sean deducibles:

- Contabilización
- Justificación
- Imputación al ejercicio

Asimismo, además de estos 3 requisitos, el propio Texto Refundido rechaza una serie de gastos a los cuales considera como no deducibles, lo que a nuestro entender constituye también una norma de protección fiscal.

A continuación analizaremos con mayor detalle la implicancia de cada uno de los requisitos, en cuanto limitan la deducción de gastos, así como también los gastos específicamente rechazados por la ley.

4.2.1 Contabilización

Este requisito implica que los gastos deben aparecer reflejados contablemente en estado de resultados del ejercicio, o en una cuenta de reservas si así lo estableciera una norma legal o reglamentaria, para poder ser deducidos.

El requisito de la contabilización surge del Art. 10 del Texto Refundido, el cual regula la determinación de la base imponible: *“la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

Según se desprende de este artículo, la mecánica para determinar la base imponible es la siguiente: se parte del resultado contable y posteriormente se ajustan todos los gastos que no sean admitidos fiscalmente.

De este modo, la norma determina que la base imponible será aquella que surja de la contabilidad de la empresa, por lo cual, en primera instancia, todos los gastos que hayan sido contabilizados por la empresa serán deducibles. Decimos que podrán ser deducidos en primera instancia, ya que deberán cumplir además con los otros requisitos y al mismo tiempo no deben estar específicamente rechazados por la Ley.

A nuestro juicio, este artículo, resulta trascendente en cuanto tiene como finalidad el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable.

En definitiva lo que busca esta norma es la simplificación de la determinación de la base imponible y al mismo tiempo busca respetar el principio de neutralidad, el cual establece que la aplicación del tributo no debe alterar el comportamiento económico de los sujetos pasivos.

Esta situación se pone de manifiesto en el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, el cual menciona a la neutralidad como uno de los principios fundamentales que debe respetar el impuesto.

4.2.2 Justificación

Otro de los requisitos establecidos por la normativa española, se refiere a que el gasto debe estar adecuadamente documentado. No serán deducibles los gastos que carezcan de soporte documental legalmente exigible como ser: factura completa, recibos, nóminas, escritura pública, entre otros medios de prueba admitidos.

Nos resulta interesante resaltar la Sentencia de 13 de Abril de 2000 de la Audiencia Nacional, en referencia a una disposición del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) respecto a la justificación de los gastos deducibles en el IS.

Según lo establece esta Sentencia, en el desarrollo de las actividades empresariales los documentos aportados deben ser "*claros y precisos*" para justificar el gasto aceptando como prueba, cualquiera de los medios admitidos en el Derecho español.

Sin pretender entrar en mayor detalle de lo exigido en el mismo respecto a los medios de prueba, es importante mencionar que más allá de las formalidades exigidas en los comprobantes según la normativa comercial y fiscal, lo que prima es que en el soporte documental estén los aspectos sustanciales que prueben la existencia del gasto como ser: fecha, importe, entidad pagadora, concepto del pago y el nombre, documento y firma del destinatario del mismo.

4.2.3 Imputación al ejercicio

Este requisito implica que tanto ingresos como egresos deben imputarse en el ejercicio comercial de acuerdo al criterio de lo devengado.

El mismo surge del Art. 19 del Texto Refundido: "*Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros*".

Existen sin embargo, casos especiales previstos por la propia ley, donde se pueden utilizar otros criterios, como el criterio de caja, el diferimiento de gastos y la anticipación de ingresos.

Si bien generalmente existe coincidencia entre los principios contables y los principios fiscales a la hora de imputar los gastos, existen casos puntuales en los cuales se constatan discordancias, como por ejemplo en el caso de la amortización acelerada admitida por el Impuesto a las Sociedades.

El propio Art. 19 del Texto Refundido, en su inciso tercero, hace referencia a estas situaciones y como proceder en estos casos, estableciendo que cuando exista un conflicto entre ambos criterios, prevalecerá el fiscal.

Asimismo, este inciso hace referencia a los casos en que los ingresos son contabilizados en un período anterior al de su devengamiento y al caso en que los egresos son contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengamiento. En cualquiera de los dos casos se podrá utilizar el criterio contable, siempre que de la aplicación del mismo no derive una tributación inferior a la resultante de aplicar el criterio fiscal.

4.2.4 Ajustes fiscales a los gastos deducibles previstos por la Ley

Existen determinados gastos, que si bien cumplen con los tres requisitos establecidos por la Ley (contabilización, justificación y devengados en el ejercicio) y no están expresamente rechazados por la misma, se encuentran fiscalmente limitados, según lo dispuesto en los Arts. 11, 12 y 13 del Texto Refundido. Éstos son:

- Las amortizaciones
- Las pérdidas de valor de los elementos patrimoniales
- Las provisiones

Sin entrar en detalle de lo previsto para la deducción de estos gastos, debemos señalar que los mencionados artículos constituyen, a nuestro juicio, normas particulares de protección fiscal, en cuanto limitan la inclusión de pérdidas cuya única finalidad por parte del contribuyente sea la de minorar la base imponible.

4.2.5 Gastos no deducibles

Asimismo, el Texto Refundido, en su Art. 14 del Título IV, realiza una enumeración taxativa de los gastos que no serán deducibles para el Impuesto a las Sociedades. Éstos son:

- Los que representen una retribución de los fondos propios.
- Los derivados de la contabilización del propio Impuesto a las Sociedades.

- Las multas y sanciones penales o administrativas, el recargo por pago y presentación de la liquidación fuera de plazo.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades.
- Las provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias asimiladas a las que son objeto de la legislación española referente a planes y fondos de pensiones.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Respecto a la prohibición de deducir los gastos que representen una retribución de los fondos propios, el Texto Refundido hace nuevamente referencia a este concepto en el Art. 20. Dicho artículo refiere a la subcapitalización, aspecto que analizaremos en el apartado siguiente.

4.2.6 La norma anti subcapitalización del Art. 20 del Texto Refundido

Nos resulta de particular interés analizar lo dispuesto en este artículo ya que consideramos que se trata de una norma antielusiva que busca evitar conductas abusivas por parte del contribuyente a través de la inclusión de gastos que en definitiva representan una retribución a los fondos propios.

El concepto de subcapitalización se refiere al mecanismo elusivo mediante el cual un grupo económico busca exhibir parte de sus recursos o fondos propios como recursos o fondos de terceros, realizando préstamos entre empresas vinculadas.

La característica fundamental de este mecanismo elusivo consiste en hacer figurar a una de las empresas del grupo con un endeudamiento excesivo, por los

préstamos realizados desde otras empresas vinculadas, con la intención de deducir los intereses en el cálculo de la base imponible del Impuesto a las Sociedades.

Tal cual lo establece el autor Félix Alberto Vega, *“respecto a la sociedad financiada, la opción entre recursos propios o ajenos incide directamente en la base imponible, habida cuenta del diferente régimen tributario que recae sobre los intereses y sobre los dividendos”*⁴⁷.

Este mecanismo elusivo busca pasar por alto lo establecido en el Art. 14 del Texto Refundido del Impuesto a las Sociedades, el cual establece que no serán deducibles los gastos que representen una retribución de fondos propios.

De este modo los aportes de fondos propios se exhiben como una deuda en lugar de ser exhibidos como capital, deduciendo egresos que corresponden a la remuneración de fondos propios y no de terceros.

También nos resulta muy ilustrativa la definición dada por Eduardo Sanz respecto a la subcapitalización: *“no consiste propiamente en disimular jurídicamente como recursos ajenos o pasivos financieros lo que realmente son recursos propios, sino en determinar, por parte de la entidad dominante de un grupo de sociedades, una estructura financieramente anómala, en el sentido de excesivamente inclinada al endeudamiento, de alguna o algunas de las entidades integrantes de la misma”*⁴⁸.

Tal cual afirma Félix Vega, el fundamento que subyace a esta norma, al igual que sucede con la regulación en materia de operaciones vinculadas prevista en Art.16 del texto Refundido, es la determinación de la renta de la sociedad prescindiendo de las deducciones que la misma experimente como consecuencia de las transacciones realizadas con sujetos con los que se encuentre vinculada⁴⁹.

El Art. 20 establece entonces que: *“Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos”*.

⁴⁷ Félix Alberto Vega, “La norma Tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del derecho comunitario”, Crónica Tributaria N° 104, Capítulo 1, pág 2.

⁴⁸ Eduardo Sanz Gadea, “Medidas Antielusión Fiscal”, Doc. N° 13/05, Instituto de Estudios Fiscales, Capítulo 6.2, pág 27.

⁴⁹ Op.cit., pág 8.

De este modo, el supuesto de hecho de esta norma se basa en aquellas empresas que presenten:

- Endeudamiento neto remunerado con una entidad vinculada y no residente.
- Dicho endeudamiento sea mayor que tres veces el capital fiscal.

Evidentemente esta norma se refiere únicamente al endeudamiento con una empresa vinculada y al mismo tiempo no residente, debido a que es de esta manera mediante la cual se transfiere la base imponible desde España hacia otro país.

Tal cual lo expresa Palao Taboada: *“en la esfera interna este hecho es normalmente intrascendente pues los intereses deducidos por la sociedad prestataria serán renta sujeta en la prestamista; pero habrá una pérdida neta de recaudación para el Estado de residencia cuando la prestamista sea una entidad no residente. He aquí la justificación de las medidas destinadas a combatir este fenómeno”*⁵⁰.

De todos modos, tal cual señala Félix Alberto Vega, la norma establece un tratamiento diferente respecto a la financiación procedente de residentes y no residentes vinculados, que en principio sitúa a los residentes en una posición mejor a la hora de financiar a la sociedad, especialmente porque ésta no sufrirá ajuste alguno en su base imponible, a pesar de que haya superado su capacidad de crédito⁵¹.

El concepto de capital fiscal es determinado por la propia norma, la cual establece que *“se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio”*. Es por esto que resulta de particular importancia la determinación de los fondos propios y el endeudamiento.

Otro aspecto importante que marca esta norma es la relación técnica de endeudamiento: cuando la deuda con vinculadas sea mayor que 3 veces el capital fiscal, se considera que la empresa se encuentra subcapitalizada y por lo tanto se aplica la norma.

⁵⁰ Carlos Palao Taboada, “Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: Estado de la cuestión”, Revista de Técnica Tributaria, núm. 46, 1999, pág. 47

⁵¹ Op. cit. pág. 9.

De esta manera el Art. 20 define un determinado nivel de endeudamiento, el cual considera razonable. Por encima del mismo, considera que la empresa excede su capacidad de crédito y que su endeudamiento es desproporcionado.

Respecto a este punto, la norma admite que la empresa contribuyente pueda justificar la utilización de un coeficiente distinto: *“los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del Art. 16.7 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas”*.

De todos modos, a pesar de lo dispuesto en este apartado de la norma, la doctrina se ha inclinado en afirmar que esto tiene como fundamento un juicio presuntivo, es decir que el legislador presume que cuando se supera un determinado nivel de endeudamiento el mismo es excesivo y, por tanto, no responde al crédito obtenible en una situación de independencia.

La principal consecuencia de que la norma incluya un juicio presuntivo radica en el hecho de que la misma no admita prueba en contrario, es decir, no puede probar que a pesar de haber rebasado el coeficiente legal de endeudamiento con sujetos vinculados su estructura financiera respeta el principio de independencia⁵².

Dicho de otro modo, lo que si se admite es la aplicación de un coeficiente alternativo, siempre y cuando el mismo haya sido presentado y justificado frente a la Administración Tributaria y la misma lo haya aceptado como válido.

Asimismo, Palao Taboada afirma respecto al apartado tercero del Art. 20: *“no tiene por objeto el examen ex post de la adecuación o inadecuación del coeficiente legal de subcapitalización en un caso concreto, sino la fijación ex ante de un coeficiente alternativo”*⁵³.

La consecuencia que determina la norma frente a la situación de subcapitalización, es la consideración de los intereses devengados, únicamente en relación con el exceso de endeudamiento con vinculadas, como dividendos.

Tal cual afirma Félix Vega, la norma pretende que los intereses devengados por el exceso de endeudamiento no tengan carácter deducible. Por este motivo, los

⁵² Op.cit., pág. 11.

⁵³ Op.cit., pág. 54.

recalifica como dividendos, en línea con el Art. 14, el cual establece que no serán deducibles los gastos correspondientes a la retribución de fondos propios.

Por lo tanto, aunque expresamente la Ley no lo diga, debe entenderse que implícitamente también recalifica la aportación: el dividendo no es deducible porque retribuye fondos propios⁵⁴.

Si bien escapa al objetivo de nuestra investigación, es importante destacar que la norma antisubcapitalización no solo tiene efectos jurídicos sobre la empresa financiada, sino que también se aplica a quien otorga el financiamiento y en ese sentido afecta a los no residentes que tributan por los dividendos obtenidos.

⁵⁴ Op. cit., pág. 15.

4.3 Otras normas antielusión en el Impuesto a las Sociedades

Además de las normas referidas a la deducibilidad de gastos en el Impuesto a las Sociedades, el Texto Refundido incluye varias normas cuya finalidad consiste en evitar mecanismos elusivos o evasivos.

El autor Eduardo Sanz Gadea, en su documento “Medidas Antielusión Fiscal”, además de hacer un análisis profundo de la normativa antielusiva en la legislación española, realiza una clasificación de las mismas en dos grupos⁵⁵:

- a. Las que atienden a la concurrencia de un paraíso fiscal
- b. Las que tutelan la correcta aplicación de un régimen fiscal beneficioso (exención de rentas de fuente extranjera, fusiones y operaciones asimiladas)

Tal cual podemos apreciar, el criterio de residencia seleccionado por la legislación española para la imposición a la renta (principio de renta mundial), determina que los esfuerzos por evitar la elusión se enfoquen fundamentalmente en las operaciones internacionales.

4.3.1 Normas antielusivas en el marco de operaciones internacionales

El Art. 8.2 del Texto Refundido, es el que define el criterio para determinar la residencia del sujeto pasivo: *“el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado”*.

Esta norma busca claramente evitar que aquellas entidades que fueron constituidas en el exterior atendiendo a motivos fiscales, pero cuya dirección y

⁵⁵ Eduardo Sanz Gadea, “Medidas Antielusión Fiscal”, Doc. N° 13/05, Instituto de Estudios Fiscales, Capítulo 10, pág 170.

gestión sean realizadas desde España, puedan tributar por regímenes más beneficiosos.

El Art. 12 del Texto Refundido, el cual refiere a la pérdida del valor de los elementos patrimoniales, determina que *“no serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales”*.

Por otro lado, el Art. 17, determina que *“las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación”*.

Esta norma tiene como principal objetivo evitar la utilización de precios de transferencia con la finalidad de dejar la rentabilidad del negocio en los denominados “paraísos fiscales” (países de baja o nula tributación en materia de renta).

Por su parte, los Arts. 21 y 22, los cuales regulan la exención de dividendos y rentas de fuente extranjera, contiene algunos mecanismos antielusivos.

En primer lugar, se determina la exclusión de la aplicación del régimen cuando la empresa participada o la adquirente sea residente en un país considerado “paraíso fiscal”: *“en ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal”*.

Asimismo, la norma va más a fondo aún cuando establece que no se aplicará la exención prevista cuando *“las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo. Se presumirá que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido”*.

Otra norma incluida en el Impuesto a las Sociedades que hace alusión a la concurrencia de paraísos fiscales es el Art. 23. Este artículo establece un beneficio fiscal que consiste en la reducción de un 50% de los ingresos procedentes de la explotación de determinados activos intangibles, siempre y cuando *“el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal”*.

Por su parte, el Art. 37 del Texto Refundido, el cual regula la deducción de las inversiones o gastos realizados en el exterior por actividades de exportación, determina que no será aplicable tal deducción cuando la inversión o el gasto sea realizado en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

El Artículo 60 del Texto, se refiere específicamente a la Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

El mismo establece que los sujetos pasivos del Impuesto a las Sociedades, que obtengan rentas mediante establecimiento permanente en territorio español y que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad integrada en la base imponible se considerará mayor valor de adquisición, al tiempo que los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación.

También el artículo 87, el cual regula el régimen fiscal del canje de valores, a los efectos de liquidar el impuesto a las sociedades, hace referencia a la concurrencia de un paraíso fiscal: *“Se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos”*.

4.3.2 Otras normas antielusivas

Nos resulta de particular importancia analizar el Artículo 96 del Texto Refundido, el cual en el párrafo 2 incluye una clara norma antielusiva o antiabuso.

Este artículo se refiere a la aplicación del régimen fiscal incluido en el Capítulo VIII del Texto, y determina que *“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”*.

El autor Eduardo Sanz, quien analiza este artículo en el marco de una norma antiabuso, establece que *“los motivos económicos válidos no pueden ser entendidos como el requisito para disfrutar del régimen del Capítulo VIII, pues el núcleo esencial de la norma antiabuso está constituido por la realización de una operación dirigida a la realización de un fraude o evasión fiscal o, simplemente, la mera obtención de una ventaja fiscal entendida ésta en el sentido de alcanzar un resultado objetivamente fraudulento o abusivo”*⁵⁶.

Otra de las normas comprendidas en el impuesto a las sociedades que resulta de gran relevancia en lo que refiere a mecanismos antielusivos, es la que se refiere a la valoración de las operaciones entre compañías vinculadas, a la hora de determinar la base imponible, incluida en el Artículo 16 del Texto Refundido.

Esta norma tiene como objetivo evitar la utilización de precios de transferencia entre empresas vinculadas, a valores distintos a los del mercado con la finalidad de transferir la renta obtenida a entidades residentes en territorio español, a otras entidades vinculadas que se encuentran en el extranjero.

Tal cual afirma Eduardo Sanz Gadea, se trata en este caso de una norma únicamente de valoración, por lo cual únicamente podrían corregirse abusos derivados de la fijación de precios de transferencia diferentes al valor de mercado, pero no podrían regularizarse desplazamientos de beneficios derivados de

⁵⁶ Op. cit., pág. 182.

operaciones con empresas vinculadas de carácter anómalo, pero a precios de mercado⁵⁷.

⁵⁷ Íbidem, pág. 190.

4.4 Análisis Comparativo con Uruguay

Hasta el momento hemos analizado la normativa referente a la deducción de gastos consagrada en el IRAE uruguayo y en el IS español presentado separadamente los requisitos establecidos en cada una de las normativas.

En base a este trabajo, el objetivo de este apartado es analizar los puntos en común y diferencias existentes entre las normativas en lo que refiere a los requisitos exigidos para la deducción de gastos como medidas de protección fiscal.

A modo de resumen comparativo, exponemos los principales requisitos establecidos por ambos países, según fueron analizados:

España	Uruguay
1. Contabilización	1. Necesario para producir y conservar la renta
2. Imputación al ejercicio	2. Devengado en el ejercicio económico
3. Justificación	3. Debidamente documentado
	4. Constituir renta gravada por la contraparte

4.4.1 Contabilización

En cuanto al requisito de contabilización establecido por la ley del IS, no encontramos en el IRAE una norma expresa que haga remisión a este concepto. No obstante, resulta una obviedad ya que el cálculo de la base imponible en el IRAE parte del resultado contable del ejercicio.

Consideramos que el concepto de contabilización mencionado en forma explícita por la normativa española se da como consecuencia de la remisión al Código de Comercio de dicho país.

Como ya señalamos, la finalidad de este requisito es el acercamiento de la base imponible con el resultado contable, en pos de alcanzar el principio de neutralidad en materia tributaria.

4.4.2 Justificación

Respecto al concepto de “justificación” del gasto, consagrado por ambos países, destacamos que en la normativa española existe un sentido extensivo del mismo. Si bien existen ciertos aspectos que deben probar la existencia del gasto, los mismos no reparan en aspectos formales sino en la sustancia, aceptándose todos los medios de prueba admitidos por el Derecho español.

Creemos que esta situación se produce como consecuencia de la no existencia de solemnidades a la hora de emitir comprobantes.

Por otra parte y como ya fuera comentado, el concepto de “debidamente documentado” plasmado en la normativa del IRAE implica un sentido algo más restrictivo que el de “justificado” en la española.

4.4.3 Imputación al ejercicio

Sí existe, a nuestro juicio, una gran similitud conceptual entre ambos países en lo que respecta a la imputación temporal del gasto. Tanto en España como en Uruguay se establece como requisito para que un gasto sea deducible que el mismo se haya devengado en el ejercicio. Asimismo, en ambos países se hace remisión al concepto contable de “devengo”.

4.4.4 Otros requisitos no contemplados en el IS

Como principal diferencia entre el tratamiento de la deducción de gastos para determinar la base imponible entre ambos países, debemos destacar la ausencia de dos requisitos fundamentales consagrados en el IRAE y que no son exigidos en el IS.

Estos dos requisitos son la necesidad del gasto y la subordinación de la deducción a la tributación de la contraparte.

Respecto al concepto de necesidad del gasto, este es un concepto clave o fundamental dentro de lo que es el principio de deducción, constituyendo una clara norma de protección fiscal en cuanto intenta dejar de lado aquellos gastos en los cuales no existe una relación causal entre el egreso y la obtención de renta gravada.

De este modo, la ausencia de una norma que haga una alusión directa a este concepto en la normativa española constituye una diferencia sustancial, en cuanto en principio se admite que todos los gastos que cumplan con los requisitos de contabilización, justificación e imputabilidad al ejercicio pueden ser deducidos de la base imponible del impuesto, con la excepción de aquellos enumerados taxativamente por la normativa.

La única mención que encontramos en la Ley de IS respecto de la correlación entre ingresos y gastos surge del Art.19 del Texto Refundido, el cual se refiere a la imputación temporal, y habla de *“la debida correlación entre unos y otros”*.

No existe de manera explícita o implícita un condicionamiento de la deducción a la tributación de la contraparte, salvo en el caso de contratar con los denominados paraísos fiscales.

En términos comparativos con el Uruguay, la ausencia de estos dos requisitos denota una mayor flexibilidad de parte de la normativa española con respecto a la admisión de gastos deducibles.

En lo que respecta a la norma anti subcapitalización del Art. 20 del Texto Refundido, ya comentada y analizada en el presente capítulo, consideramos que la misma ataca de modo directo a un tipo de conducta elusiva, que consiste en exhibir fondos propios como si fuesen de terceros para poder deducir los egresos financieros asociados a ese fondeo.

Si bien no existe en nuestro país una norma que busque combatir de modo directo este tipo de conductas, consideramos que la inclusión de la “regla candado” evita este tipo de situaciones, ya que solamente podrán ser deducidos los intereses cuando los mismos constituyan renta gravada para la contraparte. De este modo, no tendría sentido que el contribuyente tomara endeudamiento con una empresa vinculada para poder deducir los intereses, ya que solamente serían deducibles en el caso de que la contraparte, es decir la otra empresa vinculada, estuviese gravada por esos intereses ganados.

CAPÍTULO 5: MEDIDAS DE PROTECCIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EMPRESARIAL EN CHILE

Continuando con el análisis de las distintas legislaciones, referidas a los mecanismos de protección fiscal en la imposición a la renta empresarial, corresponde ahora estudiar el caso de Chile.

Al igual que hicimos para el estudio de la normativa española, previamente analizaremos las principales características de este impuesto.

Posteriormente estudiaremos las limitaciones a la deducción de gastos como medidas antielusivas o antievasivas para poder realizar luego un análisis comparativo con la normativa nacional.

Por último haremos referencia a otras medidas anitelusivas consagradas en la imposición a la renta empresarial de Chile.

5.1 El Impuesto a la Renta en Chile

5.1.1 Principales características

El impuesto sobre las sociedades se encuentra regulado por el Decreto Ley N° 824, publicado en el año 1974, cuyo artículo primero contiene el texto íntegro de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

5.1.1.1 Concepto de renta

La legislación chilena utiliza un concepto amplio de renta, tal cual se establece en el Art 2 del LIR: *“se entenderá por renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”*

5.1.1.2 Sujeto pasivo

En cuanto al sujeto pasivo, según lo establece la norma en el Art.3: *“toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.*

5.1.1.3 Categorías en el IR

Si bien se habla del Impuesto a la Renta en términos generales, haciendo referencia al impuesto que grava los incrementos patrimoniales de los sujetos pasivos, debemos diferenciar una serie de impuestos distintos según las rentas y los sujetos pasivos que gravan:

- Impuesto de Primera Categoría: grava las llamadas "rentas de capital", y se aplica fundamentalmente a las personas jurídicas y a las llamadas "sociedades de hecho".
- Impuesto de Segunda Categoría: grava las llamadas "rentas del trabajo", y se aplica fundamentalmente a las personas naturales.
- Impuesto Global Complementario: grava la totalidad de los ingresos de las personas naturales residentes en el país.
- Impuesto Adicional: grava las rentas de fuente chilena, de personas naturales y jurídicas que residen fuera del país.

Una de las características fundamentales del Impuesto a la Renta en Chile, radica en el hecho de que los sujetos de tributación son, en última instancia, las personas físicas.

Conceptualmente, los impuestos pagados por las empresas son solamente pagos a cuenta de los impuestos finales que deben pagar las personas dueñas de estas empresas.

De este modo, el Impuesto de Primera Categoría constituye un crédito para ser utilizado en la liquidación del Impuesto Global Complementario o del Impuesto Adicional, según corresponda.

En cuanto al Impuesto de Segunda Categoría, en la medida que la persona perciba otras rentas distintas, se toman en cuenta todos los ingresos anuales y se liquida el Impuesto Global Complementario.

Finalmente, el Impuesto Global Complementario, se trata de un impuesto personal, global, progresivo y complementario que grava a las personas físicas con residencia

en Chile. Se paga anualmente y la base imponible es determinada conforme a la normas del Impuesto de Primera y Segunda Categoría.

5.1.2 Algunos ejemplos de elusión en el Impuesto a la Renta en Chile

Los autores Norberto Coronado Rivas y Carlos Paillacar Silva, en su texto “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile” realizan análisis de algunos medios específicos de elusión en el impuesto a la renta del Decreto Ley N° 824, que nos resulta interesante destacar a modo ilustrativo, para posteriormente estudiar algunos de los mecanismos antielusivos específicos:⁵⁸

- Distribución o retiro encubierto de utilidades: los retiros o dividendos se encubren de modo en que se elude el Impuesto Global Complementario, por ejemplo si el retiro se disfraza de un préstamo efectuado por la sociedad al socio persona natural.
- Infravalorización de la base imponible: con el fin de evitar o reducir la carga tributaria, la empresa realiza operaciones económicas y financieras no a precio de mercado, sino infravalorando la base imponible.
- Gastos excesivos: en caso en que se produzcan gastos por encima de lo que se considera justo y razonable para la obtención de la renta, estamos en presencia de una forma de elusión tributaria.
- Gastos innecesarios: según el principio de necesidad del gasto, debe existir una correlación entre los ingresos y los gastos del giro, por lo cual si se deducen en un ejercicio gastos que no estén relacionados con la generación de los ingresos, entonces el contribuyente estará eludiendo impuestos. Asimismo, para que sea necesario el gasto, debe ser justificado con documentación fehaciente ya que de lo contrario, su deducción implica también elusión tributaria.
- Beneficios fiscales sin cumplir con todos los requisitos de la disposición legal: al conceder el fisco determinadas rebajas contra algunos impuestos, se debe

⁵⁸ Op. cit., pág 23 y 24.

controlar por parte de la Administración Tributaria, que se cumpla con lo establecido en la normativa y no se incurra en elusión tributaria.

5.2 La limitación a la deducción de gastos en el IR

Continuando con los objetivo central de nuestra investigación, nos enfocaremos principalmente en el estudio de la deducción de gastos en el Impuesto de Primera Categoría, ya que es éste el que grava las rentas obtenidas de las actividades empresariales, para posteriormente realizar el análisis comparativo con el tratamiento dado por nuestra legislación en el IRAE.

La deducción de gastos en el IR, se encuentra regulado principalmente por los Arts. 30 al 33 del Decreto Ley N° 824.

En el inciso primero del Art. 31, se establece que: *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”*.

Según se desprende de esta norma, existe una serie de requisitos que debe cumplir un gasto para que el mismo sea deducible:

- Ser necesario para producir la renta
- Corresponder al ejercicio comercial
- Justificado fehacientemente con documentación que lo acredite.

De este modo, la norma delimita la deducibilidad de gastos, permitiendo únicamente tomar en cuenta aquellos que cumplan con los requisitos, evitando así que el contribuyente incluya gastos abusivos cuya única finalidad sea la minoración de la base imponible.

En cuanto al concepto de que los gastos no hayan sido rebajados en virtud del Art. 30, el cual se refiere a la determinación de la renta bruta, nos resulta una obviedad, ya que de lo contrario se estaría deduciendo dos veces el mismo gasto.

Detallaremos a continuación cada uno de los requisitos que debe reunir un gasto para que la Ley lo considere deducible a los efectos del cálculo del Impuesto a la Renta.

5.2.1 Gastos necesarios para producir la renta

Tal cual lo destacan los autores chilenos Coronado Rivas y Paillacar Silva, al analizar el concepto de necesidad esgrimido por esta norma, establecen que *“el gasto es necesario cuando es indispensable para producir la renta, aun cuando no exista una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta”*⁵⁹.

Estos autores también destacan los conceptos del profesor Alejandro Dumay respecto a los gastos necesarios para producir la renta: *“los desembolsos que, atendida su naturaleza y monto, deben estimarse inevitables u obligatorios para producir la renta”*.

Por otro lado, el inciso segundo del Art. 31 del Impuesto a la Renta, el cual se refiere a los gastos incurridos en el extranjero, reafirma el concepto de necesidad del gasto: *“la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante”*.

La importancia de este inciso radica, a nuestro juicio, en que determina cuales son los elementos o factores para considerar un gasto como razonable o necesario: la relación que debe existir entre los ingresos y los egresos.

También el inciso tercero hace referencia a la relación que existe entre el gasto y el tipo de actividad, lo cual nos está indicando que para que un gasto sea necesario, y por lo tanto deducible, debe pertenecer al giro habitual de la empresa: *“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio”*. Los gastos a los cuales hace referencia este inciso son los siguientes:

- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.
- Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta Ley.

⁵⁹ Op.cit., pág 27.

- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto.
- Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.
- Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado.
- Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación.
- Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio.
- Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa.
- Los gastos de organización y puesta en marcha.
- Los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente.
- Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio.

5.2.2 Gastos correspondientes al ejercicio comercial

El requisito de que los gastos correspondan al ejercicio comercial para poder ser deducidos, refiere al concepto contable de que los mismos se hayan devengado

durante el ejercicio. Esto se desprende de la propia norma cuando habla de gastos “pagados o adeudados”.

Tal cual señalan los autores Coronado Rivas y Paillacar Silva: *“En efecto, desde el momento que para determinar la renta imponible del contribuyente la ley considera no sólo las rentas percibidas, sino también las simplemente devengadas, era lógico que el legislador permitiera deducir, además de los gastos pagados, los gastos adeudados a la fecha del balance”*.

Estos mismos autores también agregan: *“En consecuencia, no queda al arbitrio del contribuyente la elección del ejercicio comercial al cual imputar el gasto, sino que debe deducirse, según la ley, en el período tributario en que se genera”*⁶⁰.

En definitiva lo que busca la norma, al establecer este requisito para poder deducir el gasto, es que el mismo tenga su origen en una operación real y efectiva, y al mismo tiempo que se haya generado en el propio ejercicio comercial y no en otro a elección o en beneficio del contribuyente que liquida el impuesto.

5.2.3 Gastos justificados fehacientemente

La justificación fehaciente de los gastos es a nuestro juicio, un requisito fundamental para evitar la inclusión de gastos abusivos, cuya única finalidad sea la de reducir la base imponible.

Este requisito implica que el contribuyente debe probar la veracidad del gasto, mediante los medios probatorios correspondientes, teniendo el Servicio de Impuestos la facultad para impugnarlos en la medida que entienda que los mismos no son fehacientes.

Esta norma, tal cual lo establecen los autores Coronado Rivas y Paillacar Silva, está en concordancia con lo establecido en el Art. 21 del Código Tributario, el cual determina: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los*

⁶⁰ Op.cit., pág 27.

antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”⁶¹.

Nos resulta de particular interés destacar que, a los efectos de justificar fehacientemente el gasto, el contribuyente podrá utilizar los medios probatorios que disponga, siempre y cuando sean admitidos por la Ley.

También nos resulta interesante comentar nuevamente el inciso segundo del Art. 31, el cual se refiere a la deducción de gastos en el extranjero no documentados: *“los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma (...) aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente”.*

A nuestro juicio, la importancia de este inciso radica en que aún frente a la ausencia de la documentación que respalde el gasto, en la medida en que el mismo sea razonable y necesario, a juicio del organismo fiscalizador, podrá ser deducido, lo cual reafirma el concepto de que el contribuyente podrá utilizar todos los medios probatorios de modo de justificar fehacientemente sus gastos.

5.2.4 Gastos específicamente rechazados por la ley

El Art. 33 de la LIR va más allá de la limitación de los gastos deducibles establecido en el Art. 31, rechazando expresamente determinados gastos, tales como:

- Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años.
- Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.

⁶¹ Op. cit., pág 27.

- Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados.
- Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

A nuestro juicio este artículo, al especificar que determinadas partidas deben ser incluidas en la renta líquida, excluye determinados gastos, siendo una clara norma antiabusiva en cuanto busca evitar que el contribuyente incluya gastos que si bien pueden ser correspondientes al giro de la empresa, puedan tener como finalidad únicamente la reducción de la renta gravada.

También el propio Art. 31 determina algunos gastos que se encuentran específicamente rechazados: *“No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento”*.

5.3 Otras normas de carácter antielusivo en el IR

La tasación de la base imponible es uno de los mecanismos antielusivos del sistema tributario chileno, tal cual señalan los autores Rivas Coronado y Paillacar Silva⁶².

Esta medida antielusión consiste básicamente en la facultad otorgada al Servicio de Impuestos Internos, de realizar una tasación de la base imponible, cuando constate que haya una diferencia sustancial en los precios de los bienes muebles o inmuebles utilizados por la empresa a la hora de liquidar el impuesto y los valores de mercado de estos bienes.

Según lo establece el Art. 64 del Código Tributario: *“Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”*.

Tal cual se puede apreciar, se intenta evitar la elusión del impuesto mediante la utilización de precios distintos a los de mercado, por las partes del negocio, con el objetivo de infravalorar de la base imponible.

Por su parte, el Art. 17 del Decreto Ley N° 824, Inciso octavo, el cual también hace referencia al Art. 64 del Código Tributario, otorga a al Servicio de Impuestos Internos la facultad de realizar una tasación sobre el valor de los bienes muebles en una enajenación en la cual se transfiere dicho bien a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, siempre y cuando exista una diferencia sustancial entre este valor y los valores de mercado.

“El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la

⁶² Op. cit., pág 26.

operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará afecta a los impuestos señalados en el inciso anterior”.

En este caso, la facultad por parte del Servicio de Impuestos para tasar a los bienes también tiene lugar en el caso de la sobrevaloración de la base imponible.

5.4 Análisis comparativo con Uruguay

Luego de haber analizado el tratamiento dado por el sistema tributario chileno, respecto a las limitaciones en la deducción de gastos, realizaremos un análisis comparativo con nuestro país, a los efectos de concluir respecto a las interrogantes planteadas originalmente en nuestra investigación.

En primer lugar, debemos afirmar que ambas normativas establecen una serie de requisitos que deben reunir los gastos para ser deducibles a los efectos del cálculo del impuesto a la renta, que en términos generales son muy similares.

A nuestro entender existe una gran similitud conceptual entre el Art. 31 del Decreto Ley 824 de Chile y el Art. 19 del Título 4 del IRAE, tanto en lo que se refiere al objetivo buscado, como también en cuanto a los mecanismos utilizados.

Es decir que, ambos países utilizan un mismo mecanismo, en este caso la especificación de requisitos que deben reunir los gastos, teniendo en común también el objetivo perseguido: evitar conductas elusivas o evasivas por parte del contribuyente.

A modo de resumen comparativo, exponemos los requisitos establecidos por cada uno de los países:

Chile	Uruguay
1. Necesario para producir la renta	1. Necesario para producir y conservar la renta
2. Pagado o adeudado durante el ejercicio comercial	2. Devengado en el ejercicio económico
3. Justificado fehacientemente	3. Debidamente documentado
	4. Constituir renta gravada por la contraparte

5.4.1 Necesario para producir la Renta

Encontramos una gran similitud en el primero de los requisitos mencionados para cada uno de los países, es decir el concepto de gasto “necesario”, el cual se refiere a la relación causal que debe existir entre el gasto y la finalidad de obtener la renta. No obstante, la doctrina de los dos países comprende dicho condicionante de forma distinta.

Como ya fuera comentado, la doctrina chilena sostiene que serán admisibles únicamente aquellos gastos que sean “indispensables” o “inevitables” para alcanzar el objetivo buscado que es producir o conservar la fuente de la renta.

Al momento de analizar este condicionante en la normativa uruguaya destacamos que de ninguna manera podía asimilarse la causalidad del gasto a la indispensabilidad del mismo. Si analizamos etimológicamente el término “indispensable” encontramos que significa “sin el cual no se podría generar la renta”.

Compartimos el sentir de la doctrina uruguaya y afirmamos que el concepto de necesidad excede el de indispensabilidad u obligatoriedad. Mientras se pueda comprobar objetivamente la *“relación teológica con la producción de la ganancia”*⁶³ el gasto debe ser deducible, correspondiendo al Fisco el análisis de la razonabilidad del mismo.

También existe similitud entre la normativa de ambos países en cuanto a la razonabilidad del monto del gasto, en cuanto se busca evitar la inclusión de gastos “superfluos” o “evitables”, es decir, aún en casos en que exista una debida relación entre el gasto y la obtención de la renta, el monto de la erogación debe guardar relación con los ingresos generados.

Es así que el Art. 31 de la LIR habla de la razonabilidad del gasto atendiendo a factores tales como la relación que debe existir entre los ingresos y los egresos.

También encontramos gran concordancia en lo que refiere al tratamiento de algunas pérdidas que si bien no constituyen estrictamente gastos, son admitidos a los efectos de ser deducidos de la base imponible.

⁶³ Dra. Addy Mazz, op. cit., pág. 90.

De este modo, el inciso tercero del Art. 31 del IR en Chile, al igual que el Art. 21 del Título 4 en Uruguay admiten la inclusión de algunas pérdidas tales como: los créditos incobrables, las pérdidas del negocio, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, la depreciación del activo fijo, entre otros. Son excepciones al principio de lo devengado sin las cuales no se podría obtener una renta neta propiamente dicha.

Por otro lado, el tratamiento dado por el IR en Chile, a los gastos asociados a rentas exentas, es análogo al dado por el IRAE en nuestro país.

El Art. 33 del Decreto Ley 824, cuando realiza una enumeración de gastos o admitidos, incluye los gastos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

Por su parte el Art. 24 del Título 4, establece que no podrán ser deducidos aquellos gastos, o la parte proporcional a los mismos, que se encuentren destinados a generar rentas no gravadas.

5.4.2 Pagado o adeudado en el ejercicio comercial

El segundo de los requisitos establecidos para que un gasto sea deducible, tanto en Uruguay como en Chile, se refiere al concepto contable de gasto “devengado” en el ejercicio económico, es decir que tenga su origen en el ejercicio en cuestión.

Como ya se analizó en el Capítulo 3, no existe en la normativa del IRAE una definición concreta del concepto de gasto devengado, por lo cual la doctrina ha recurrido, mediante la integración analógica, al concepto contable de reconocimiento del gasto en el tiempo.

Por su parte, la normativa del IR en Chile, es un poco más precisa a la hora de referirse a gastos “pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente”.

De todos modos debemos señalar que el objetivo perseguido por ambos países, a través de la introducción del concepto de gasto devengado, es en definitiva, evitar que el contribuyente difiera o anticipe la inclusión de determinados gastos, con la

finalidad de obtener beneficios económicos mediante el diferimiento en el pago de impuestos.

5.4.3 Justificado fehacientemente

En cuanto al tercer requisito que debe reunir un gasto para poder ser deducido, si bien existe similitud conceptual entre ambos países, existen algunas diferencias en la interpretación gramatical de lo dispuesto por ambas normativas.

Mientras que en Chile se hace referencia a gastos *“justificados fehacientemente”*, en nuestro país la normativa se refiere a gastos *“debidamente documentados”*.

Aplicando ambos conceptos en su sentido gramatical, en el caso de Uruguay, el requisito exigido para que un gasto se deducible radica en que este correctamente documentado, mientras que en el caso de Chile, para que un gasto sea admitido, el mismo debe poder ser justificado de modo fehaciente.

Es decir que en Chile aún aquellos gastos que no hayan sido debida o correctamente documentados, podrán ser deducidos en la medida de que sean correctamente justificados, mediante los medios probatorios que se dispongan.

Si bien la finalidad en ambos casos es evitar conductas abusivas de parte de los contribuyentes a la hora de incluir gastos y minorar la base imponible, en el caso de Chile existe una mayor flexibilidad a la hora de poder justificar los gastos.

Tal cual se analizó en el Capítulo 3, en los Arts. 40 y 41 del decreto N° 597/988 de nuestro país, se establece que los sujetos pasivos de impuestos deberán documentar todas sus operaciones y al mismo tiempo se establece que estas operaciones deben estar documentadas en facturas o boletas.

En el caso de Chile, para acreditar la veracidad de las operaciones que declara, el contribuyente podrá disponer de todos los medios probatorios que la ley admita, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él.

Si bien el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad de impugnar los medios probatorios utilizados por el contribuyente para justificar sus gastos, de ninguna manera se limitan los medios probatorios a una lista taxativa.

A nuestro juicio esta diferencia entre ambos países, que en un primer momento puede parecer simplemente gramatical, en el sentido de cómo se encuentran redactadas ambas normas, implica que en Uruguay exista una mayor limitación a la deducción de gastos, lo cual podría redundar en una limitación al principio de equidad.

Esta mayor flexibilidad exhibida en Chile, a la hora de admitir gastos que hayan sido justificados y no necesariamente documentados, queda más aún en manifiesto en lo que respecta a la deducción de gastos en el extranjero.

Tal cual ya se analizó en el apartado 5.2.3, la normativa chilena permite aún deducir gastos que no sean debidamente documentados, en aquellos casos en que la Dirección Regional considere que los mismos son razonables, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Por contrapartida, tal cual ya se comentó en el Capítulo 3 del presente trabajo, el tratamiento dado por nuestro país para la deducción de gastos en el exterior se caracteriza por su alta complejidad a la hora de probar la veracidad y determinar la cuantía de los gastos, lo cual en definitiva termina redundando en una excesiva limitación y atentando de este modo al principio de equidad.

5.4.4 Otros requisitos no contemplados en el IR en Chile

Para concluir nuestro análisis comparativo entre el tratamiento dado por ambos países del principio general de deducción como medida de protección fiscal, debemos señalar que la principal diferencia radica en la presencia del requisito conocido como “regla candado”, el cual se encuentra presente en nuestro país pero no en el Impuesto a la Renta en Chile.

A nuestro juicio, esta diferencia no solo resulta evidente, sino que también tiene una implicancia de fondo fundamental: la presencia de este requisito en la normativa del IRAE, mediante el cual se exige que la contraparte deba estar gravada, determina en definitiva una mayor limitante para el contribuyente a la hora de deducir gastos y determinar su renta neta del ejercicio.

De este modo, analizando comparativamente ambos países, con un énfasis puesto en el punto de vista del contribuyente, con la ausencia de la “regla candado”, nuevamente notamos una mayor flexibilidad dada por la legislación chilena en comparación con nuestro país.

Por otro lado, si nos ubicamos desde el punto de vista de la Administración, claramente la presencia de este requisito en nuestra legislación, implica un tratamiento más agresivo a la hora de combatir conductas elusivas o evasivas por parte de los contribuyentes.

CAPÍTULO 6 - CONCLUSIONES

En la etapa inicial de nuestra investigación, a la hora de establecer los objetivos del trabajo, nos planteamos en primer lugar analizar a fondo el tratamiento dado por nuestra legislación respecto a la deducibilidad de gastos en el IRAE como mecanismo de protección fiscal, estudiando de modo complementario otras medidas comprendidas en este impuesto con la misma finalidad.

Al mismo tiempo decidimos centrar nuestro análisis en los siguientes aspectos que consideramos fundamentales:

- Eficacia de estas medidas, en cuanto cumplen con los objetivos de evitar los fenómenos de la elusión y la evasión.
- Eficiencia de las medidas.
- Como afectan estas medidas los principios fundamentales en los que se debe basar todo sistema tributario.
- La renta neta como indicador de capacidad contributiva en el IRAE

Luego de haber analizado en profundidad estos temas a lo largo de los distintos capítulos de nuestro trabajo, corresponde a ahora concluir respecto al problema de investigación planteado inicialmente.

6.1 Eficacia del principio general de deducción de gastos en el IRAE como medidas de protección fiscal

Nos parece oportuno argumentar respecto la eficacia del Principio General de Dedución, estudiando por separado cada uno de los requisitos consagrados por el Art. 19 del Título 4:

6.1.1 Debidamente documentado

Consideramos que este requisito es eficaz ya que condiciona la deducibilidad de un gasto a que el contribuyente pueda probar la veracidad del mismo en cuanto a su existencia y su cuantía. De este modo, la norma cumple con el objetivo de combatir acciones fraudulentas, tales como la inclusión de gastos que nunca ocurrieron.

Asimismo esta norma tiene otro efecto que consideramos positivo: genera la oposición de intereses lo que favorece la formalización de la economía en cuanto obliga a que la contraparte quede dentro del sistema.

6.1.2 Necesidad del gasto para obtener y conservar la renta

Este requisito implica menor libertad para el contribuyente en lo que refiere a la inclusión de gastos que están manifiestamente fuera del rubro, es decir que no se correlacionan con la generación de renta. Por este motivo consideramos que la norma es eficaz.

6.1.3 Contraparte gravada por IRAE, IRNR, IRPF o imposición efectiva a la renta en el exterior

Como punto principal destacamos que este requisito genera oposición de intereses entre las partes, lo que propicia un control implícito entre las mismas determinando que no se alteren las condiciones de contratación de servicios y/o compraventa de bienes.

Es importante resaltar además que este requisito fue implementado por primera vez en la normativa del IRAE ya que el derogado IRIC no lo contemplaba.

Por estos motivos, y más allá de efectos no deseados que comentaremos más adelante en este capítulo, consideramos que la norma es eficaz.

6.1.4 Devengamiento

Si bien puede ser discutible que el objetivo primario de este requisito sea efectivamente el de protección fiscal, ya que podría considerarse que en realidad lo que pretende es acercar la renta neta fiscal a la renta neta contable, consideramos que si la norma no lo explicitara se le estaría dando margen al contribuyente para la contabilización de gastos en momentos distintos al de su devengamiento.

Al contabilizar gastos no devengados en el ejercicio si bien no se evita el pago del tributo, sí se difiere en el tiempo generando así una ganancia financiera a mediano plazo.

Desde este punto de vista consideramos que evita conductas abusivas por parte del contribuyente siendo por lo tanto una norma eficaz.

6.1.5 Eficacia de la normativa

En base a estos puntos, concluimos que los requisitos establecidos para la deducción de gastos en el IRAE son eficaces como medidas de protección fiscal ya

que reducen el margen de libertad del contribuyente para ubicarse frente a la normativa de la forma más conveniente para sus intereses.

Como mencionamos anteriormente en el desarrollo del trabajo, un mayor grado de libertad del contribuyente genera un ámbito más propicio para la planificación fiscal y para la implementación de mecanismos de elusión afectando así el principio de suficiencia, objetivo fundamental de todo sistema tributario.

Por otra parte, consideramos que los requisitos para la deducción de gastos en la normativa española (contabilización, devengamiento y justificado fehacientemente) y chilena (necesariedad para producir la renta, devengamiento y justificado fehacientemente) valen, desde el punto de vista de la eficacia, los mismos conceptos que para nuestro IRAE.

Si bien cada uno de los criterios en las distintas normativas puede ser definido de forma diversa, todos apuntan, desde el punto de vista conceptual, a la reducción del margen de libertad del contribuyente.

6.2 Eficiencia del principio general de deducción de gastos en el IRAE como medidas de protección fiscal

Como mencionamos en el Capítulo 2, en materia tributaria la eficiencia de un sistema tributario o de un impuesto en particular puede verse desde tres puntos de vista distintos:

- Como sinónimo de neutralidad: en la medida que se logra la menor distorsión posible sobre las decisiones económicas de los agentes económicos.
- Desde el punto de vista de la administración: en la medida que permita obtener una mayor recaudación con el menor costo posible en lo que refiere a fiscalización, medios de recaudación, etc.
- Desde el punto de vista del contribuyente: en la medida que el contribuyente pueda destinar la menor cantidad de recursos a la liquidación del/los impuesto/s.

Una de las cuestiones planteadas al inicio del trabajo refería a la eficiencia de las medidas de protección fiscal implementadas en materia de deducción de gastos en el IRAE desde el punto de vista de la administración fiscal.

Es decir, cómo a través de la implementación de las mismas, se obtiene una mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

Sin pretender entrar en un análisis numérico, consideramos que una forma de determinar si una norma fiscal es en mayor o menor medida eficiente, es a través del análisis del grado en que la misma atenta contra la simplicidad del impuesto.

Como mencionáramos también en el Capítulo 2, la simplicidad del sistema tributario es deseable sobre todo cuando se trata de impuestos de auto declaración. Los sistemas complejos obligan a las personas y empresas a gastar más recursos para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, los cuales en otras circunstancias podrían destinarse a actividades productivas.

Por otra parte, mientras más complejo el sistema, más compleja su liquidación y por ende su fiscalización.

Como ya mencionamos, en definitiva lo que genera una mayor complejidad del sistema tributario es un ámbito propicio para la existencia de fenómenos no deseados en materia tributaria como lo son la elusión y la evasión fiscal.

Analizaremos a continuación cada uno de los requisitos del principio general de deducción en el IRAE desde el punto de vista de la eficiencia del impuesto.

6.2.1 Devengamiento

Consideramos que este requisito no agrega una mayor complejidad al cálculo del impuesto en cuanto el criterio fiscal generalmente coincide con el criterio contable.

Es decir que el contribuyente, a la hora de determinar la base imponible parte del resultado contable, por lo cual este requisito no implica una dificultad adicional.

Tal cual fue analizado en el capítulo 3, existen algunas excepciones al criterio contable, de todos modos consideramos que estas excepciones son muy puntuales y claras o precisas, por lo cual no aumentan la complejidad del cálculo.

Este concepto aplica para las tres legislaciones estudiadas, ya que como vimos, el condicionante se repite en los tres países.

6.2.2 Debidamente documentado

Estrictamente desde el punto de vista de la simplicidad, la normativa fiscal existente en el país (Decreto 597/988) es de sencilla aplicación ya que establece de forma taxativa los requisitos que debe cumplir un comprobante para ser admitido.

Por este motivo, consideramos que este requisito no implica una mayor complejidad en lo que refiere a la liquidación del impuesto por parte del contribuyente y de la fiscalización del mismo por parte de la Administración Tributaria.

No obstante, genera una distorsión en la medida que pueden existir gastos reales y que cumpliendo con los requisitos de necesidad y devengamiento se tornen en no deducibles por no contar con algunas solemnidades.

Por el lado de España y Chile vemos una importante flexibilidad en cuanto a los medios de prueba exigidos para que un gasto sea deducible.

Esto transforma una norma que en principio tiene el mismo espíritu en mucho más eficiente que la nuestra, desde el momento en que generaliza lo que en nuestra normativa sería el concepto de fehacientemente documentado. Se concentra en la sustancia y no en la forma.

6.2.3 Contraparte gravada

A nuestro entender este es el requisito que agrega mayor complejidad tanto para el contribuyente como para la administración tributaria sobre todo por los medios de prueba exigidos para establecer en qué medida un gasto realizado en el exterior es deducible.

Este requisito implica que los gastos realizados en el exterior serán deducibles en la medida que la contraparte esté sujeta a imposición efectiva a la renta.

La normativa establece que cómo medios de prueba para verificar dicha imposición se aceptarán:

- *“...certificados expedidos por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso, en función de la tasa nominal y otros elementos que pudieran reducir el impuesto resultante...”*
- *“...en aquellos casos en que las administraciones tributarias del extranjero no expidan los referidos certificados, se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio...”*.

A nuestro juicio, estos requisitos atentan fuertemente contra la deseada simplicidad. Como mencionamos anteriormente en este trabajo, es impensado que un fisco del extranjero se detenga a estudiar la situación particular de cada contribuyente o que el contribuyente deba afrontar mayores gastos para que una firma de auditoría de reconocido prestigio realice dicho análisis.

Por otra parte, sí consideramos que apunta a la simplicidad el hecho que en vistas de la inclusión de este requisito, la Administración Fiscal emita listados en los que consten las tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generan los referidos gastos tal cual lo establece el Art. 26 del Decreto 150/007.

Independientemente de la eficacia ya reconocida a la regla candado, consideramos que desde el punto de vista de la técnica tributaria consiste en una norma débil y mal concebida, en cuanto invierte el orden normativo requerido por la misma. Además genera varios efectos de distorsión.

Tal cual señala el autor Juan Antonio Pérez Pérez, existen dos fundamentos importantes que apoyan este concepto:

- La lista de *otros gastos admitidos* establecida en el Art. 42 del Decreto 150/007 reglamentario del IRAE, la cual al momento de realizar este trabajo monográfico asciende a la importante suma de 40 numerales, de los cuales la inmensa mayoría refieren a excepciones a la regla candado.

Como ya mencionáramos, a nuestro juicio se deberían establecer condicionantes generales y prohibiciones particulares, no prohibiciones generales y excepciones a la misma.

Esta situación además genera a los contribuyentes y Administración Tributaria la difícil tarea de promover y resolver un número importante de situaciones en las que la aplicación estricta de la norma resultaría irracional.

- Las distorsiones que genera en la tributación de los sujetos:
 - Hace que el monto imponible y por consiguiente el impuesto de cada contribuyente dependa de factores aleatorios, ajenos al propio negocio del sujeto pasivo.
 - Consecuentemente la tasa efectiva seguirá esa aleatoriedad quedando siempre por encima de la nominal.
 - Puede provocar el efecto paradójico que en determinados casos el impuesto que corresponde a una cadena de actividades resulte mayor si una de ellas goza de algún tipo de exención.

En lo que refiere a la eficiencia de la norma desde el punto de vista de los efectos sobre las decisiones de los agentes económicos (neutralidad), consideramos que este requisito implica una importante distorsión.

Desde el momento que un gasto de similar naturaleza y cuantía puede ser deducido en mayor o menor proporción según la modalidad de tributación de la contraparte, es esperable que las decisiones de contratación de servicios y/o compraventa de bienes tendrán esto en consideración. De esta forma se direccionan las operaciones según la posibilidad de deducción.

Como ya vimos, en España y Chile no hay precedentes de un condicionante como la denominada “regla candado” en nuestro país, por lo que no cabe una comparación en este aspecto.

No obstante, dada las importantes ineficiencias que esta norma acarrea a nuestro sistema tributario, podemos señalar que desde el punto de vista de la técnica tributaria el sistema de imposición a la renta en Chile fundamentalmente es más eficiente que el nuestro.

6.2.4 Necesariedad del gasto

En cuanto a la necesidad del gasto, el IRAE se consagra como un impuesto a la renta neta, lo que implica que la deducibilidad o no de un gasto, salvo límites legales, sea una decisión privativa del contribuyente.

Queda claro que para que un gasto sea clasificado como necesario, debe poder probarse en forma objetiva la relación causal entre la realización del mismo y la intención de generación de riqueza.

El problema radica en quién debe juzgar la necesidad de un gasto. En la medida que sea la Administración Tributaria, ésta será proclive a no admitir gastos que a su juicio sean ajenos al giro, aún cuando el contribuyente incurra efectivamente en los mismos con la finalidad de obtener renta.

Por otra parte, si por jurisprudencia administrativa no se aceptan cierto tipo de gastos por considerarse innecesarios, puede afectar directamente el principio de

neutralidad en la medida que lo condiciona a no realizarlo nuevamente, ya que no va a ser deducible, al menos en primera instancia.

6.3 Efectos de la aplicación del principio general de deducción en el IRAE sobre principios tributarios fundamentales

Más allá de la eficacia o eficiencia que puede tener la norma para cumplir con sus objetivos, no se puede pasar por alto aquellos efectos que su implementación pueda tener sobre otros principios tributarios fundamentales que hemos ido mencionando a lo largo del trabajo como lo son: equidad, igualdad y legalidad.

En particular nos resulta interesante analizar en qué medida se respetan estos principios a la hora de aplicar los distintos requisitos del principio general de deducción en el IRAE.

6.3.1 Contraparte Gravada y Dedución Proporcional

Si bien consideramos que el requisito de deducción proporcional está bien concebido desde el punto de vista conceptual, en la medida que evita mecanismos abusivos de minorización de la carga tributaria por la vía de la diferencia de tasas, entendemos que el mismo afecta de modo significativo el principio de equidad.

Llevado a la práctica, empresas que realizan un gasto similar en cuanto a su naturaleza y cuantía, lo podrán deducir en mayor o menor proporción según la modalidad de tributación de rentas de la contraparte (IRAE, IRPF, IRNR o imposición efectiva a la renta en el exterior).

Como mencionamos anteriormente, un ejemplo práctico que ilustra claramente esta situación son los arrendamientos de locales comerciales. Aquellas empresas cuyo arrendatario sea un contribuyente de IRAE podrán deducir la totalidad del gasto mientras que una empresa cuyo arrendatario tribute IRPF podrá deducir apenas el 48%.

En la medida que el porcentaje de deducción depende de esto, atenta contra el principio de equidad ya que empresas con igual capacidad contributiva (ambas realizaron el mismo gasto) tributarán a una tasa efectiva diferente.

6.3.2 Gastos Necesarios

Cuando analizamos cómo afectaba este requisito al principio de neutralidad (eficiencia), concluimos que en los casos en que sea la Administración Tributaria la encargada de juzgar si un gasto es necesario o no, la misma será proclive a no admitir gastos que a su juicio sean ajenos al giro, aún cuando el contribuyente incurra efectivamente en los mismos con la finalidad de obtener renta.

En estos casos, el sujeto tributará en base a una capacidad contributiva mayor a la correspondiente, con lo cual se ve afectado la renta neta como medida de la capacidad contributiva ya que se estaría tributando por una base imponible mayor.

Por otro lado, el establecimiento de límites, topes o coeficientes a la deducción de gastos por la vía de decretos o resoluciones (vía administrativa), podría considerarse inconstitucional en la medida que se podría incrementar la tasa efectiva del impuesto sin una norma con fuerza de Ley que lo disponga, lo cual no respeta el principio de legalidad consagrado por la Constitución Nacional.

En lo que respecta al principio de igualdad, en la medida que el Fisco aplique un mismo criterio para la admisión o no de ciertos gastos, entendemos que el mismo no se ve afectado.

6.3.3 Gastos debidamente documentados

Tal cual ya hemos mencionado anteriormente, consideramos que el requisito de la debida documentación es poco flexible en cuanto a las formalidades exigidas. Esta percepción queda más en manifiesto cuando se hace un análisis comparativo con lo dispuesto las normativas de otros países (España y Chile).

Podrían darse casos de gastos efectivamente incurridos y justificados fehacientemente que por no cumplir estrictamente con lo exigido por la norma no pueden ser deducidos, lo que consideramos atenta contra el principio de equidad.

A nuestro juicio deberían aceptarse más medios de prueba fehacientes, de modo de poder incluir gastos que cumplen con todos los requisitos pero que no se

encuentran debidamente documentados, de modo de no violentar el principio de capacidad contributiva medido a través de la Renta Neta.

Por otro lado, respecto a este requisito también consideramos oportuno señalar que la flexibilidad establecida en materia de gastos/compras en el exterior promueve la neutralidad en las decisiones de los empresarios, en la medida que no los condiciona a la hora de elegir donde realizarlos.

6.4 Renta neta como indicador de capacidad contributiva en el IRAE

Tal como analizamos en el presente trabajo, las limitaciones a las deducciones de gastos, son incorporadas buscando básicamente dos objetivos:

- Protección fiscal, en la medida que buscan combatir prácticas fiscales nocivas, como son la elusión y la evasión.
- Simplificar la fiscalización del impuesto por parte de la Administración Tributaria.

Si bien estos son los objetivos buscados, en los hechos distorsionan el concepto de renta neta como manifestación de la capacidad contributiva.

Estas limitaciones determinan que la base imponible sea generalmente superior a la renta neta obtenida en el ejercicio lo que, como ya mencionamos, atenta contra el principio de equidad.

En la práctica, el principio general de deducción, fundamentalmente el requisito de necesidad del gasto, de cierto modo cae en la generalización y considera que todos aquellos gastos que no cumplen con alguno de los requisitos fueron realizados con la única finalidad de reducir la base imponible y pagar menos impuestos.

La consecuencia directa de esta situación, en la cual en lugar de gravar la renta neta se termina gravando un monto superior, a nivel micro implica que la tasa efectiva pagada por el contribuyente termina siendo mayor a la prevista por el legislador.

A nivel macro, este mismo fenómeno se puede considerar también como un ajuste fiscal.

Es imposible concluir de manera determinante si la finalidad del fisco a la hora de limitar los gastos es aumentar la recaudación. Sin embargo a través de esta vía se logra ensanchar la base cuantitativa sobre la que se aplicará la alícuota del IRAE, y genera que la imposición efectiva sea mayor que la legal.

BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía consultada

- Dr. Oswaldo Anzola: “La Ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos”, 2008.
- Norberto Coronado Rivas y Carlos Paillacar Silva: “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta en Chile”, 2007.
- Héctor Villegas: “Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario”, 2001.
- Héctor Villegas y otros: "La evasión fiscal en la Argentina" Revista Derecho Fiscal-Bs As-T° XXIII.
- Dino Jarach: “Estudios de Derecho tributario”, 1998.
- Abelardo Delgado Pacheco: “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, 2005.
- Dr. Leonardo Costa Franco: “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 2007.
- David Eibe: “Tributación interna: reflexiones hacia una reforma tributaria”, Revista Tributaria del IUET, Nº 180, 2004.
- Álvaro Romano: “La reforma tributaria en Uruguay un proceso hacia la equidad”, 2008.
- Dr. Roque García Mullin: “El devengo en el Código Tributario”, Revista Tributaria del IUET, Nº 5, 1975.
- Cr. Juan Antonio Pérez Pérez: “Los condicionamientos generales para la deducción de gastos en el IRAE”, 2009.

- Dr. Ramón Valdés Costa: “Manuales impositivos: Impuesto a la Renta”, 1971.
- Cr. Jorge Rossetto: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, 1976.
- Dr. José Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, 1988.
- Dino Jarach: “Finanzas públicas y Derecho Tributario”, 1985.
- Dra. Addy Mazz: “Curso de Derecho Financiero y finanzas”, Tomo II, 1987.
- Dr. Juan Alberto Benítez y Cr. Carlos Borba: “El Impuesto a la Renta de las Empresas en las zonas de integración, XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario”, 1996.
- Dr. José Carlos Bordolli: “La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC”, Revista Tributaria del IUET, Nº 84, 1988.
- Dr. Ramón Valdés Costa, Dra. Nelly Valdés de Blengio y Dr. Eduardo Sayagués Areco: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, comentado y concordado”, 2002.
- Dr. Ramón Valdés Costa: “Curso de Derecho Financiero”, 1996.
- Dr. José Pedro Montero Traibel: “Derecho Tributario Moderno”, T. I, Vol. II, FCU, 2006
- Dr. Leonardo Costa Franco y Dr. Juan Bonet Tellechea: “Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducción de gastos en el IRAE”, 2008.
- Cr. Walter Rossi y María Liliana Santos: “El costeo basado en actividades”, 1994.
- Brian J. Arnold: “Deducibilidad del interés y otros cargos financieros en el cómputo de la renta”, 1994.

- Félix Alberto Vega: “La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de doble imposición y del Derecho comunitario”, Crónica Tributaria Nº 104, 2002.
- Eduardo Sanz Gadea: “Medidas antielusión fiscal”, Documento Nº 13/05, Instituto de Estudios Fiscales (España), 2005.
- Carlos Palao Taboada: “Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: estado de la cuestión”, Revista de Técnica Tributaria Nº 46 (España), 1999.

Páginas web consultadas

- <http://cetuchile.cl>
- <http://www.wikipedia.org/>
- <http://www.sii.cl>
- <http://www.economiaynegocios.cl>
- <http://www.lexureditorial.com>
- www.rae.es
- www.dgi.gub.uy
- www.meh.es
- <http://noticias.juridicas.com>
- www.capic.cl