

Implicaciones y desafíos de las modificaciones normativas en sede del IRAE

Andrés Hessdörfer

Universidad de Montevideo

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA



La cláusula anti-abuso de la Ley No. 20.095

Algunos desafíos prácticos a la hora de su aplicación

Texto normativo – Art. 7 quáter Título 4

A los efectos de lo dispuesto en los **numerales 6) y 7) del artículo 7º, y de los artículos 7º Bis y 7º Ter. del presente Título**, la Dirección General Impositiva podrá, mediante resolución fundada, **desconocer las formas, mecanismo o serie de mecanismos** que, habiéndose establecido con el **propósito principal** o uno de los propósitos principales de obtener una **ventaja tributaria que desvirtúe el objeto o finalidad perseguida por dichos artículos**, resulten **impropios** tomando en consideración los hechos y circunstancias pertinentes. Los referidos mecanismos podrán ser considerados de manera individual o conjunta.

A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, una forma, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán impropios cuando **para su adopción o realización no existan razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica**.

En tales casos se podrá **recalificar el ingreso o la calidad de entidad** como no calificados, debiéndose determinar la obligación tributaria de conformidad con lo dispuesto en el presente Título.

Características principales de la cláusula

- **Específica:** sólo a los efectos de la aplicación de las nuevas soluciones en materia de IRAE para grupos multinacionales (entidad e ingreso calificado). No trasiega resultados de aplicación a nada que no sea reconsiderar a entidad o a ingreso como **no calificada**.
- **Anti-elusiva:** ataca situaciones de **elusión** o de “fraude a la ley”, no de simulación. Insuficiencia del inciso 2o del art. 6 del CT para abordar esta temática.

¿Por qué era inadecuado procurar resolver la cuestión desde el principio de realidad?

- En los casos que se busca abordar, puede **no haber discrepancia entre forma y sustancia**.
- Los mecanismos (o serie) **existen**, se ejecutan.
- Los documentos (o formas) reflejan transacciones que **coinciden con realidad fáctica**.
- El *quid* está en el “**espíritu**” o finalidad de la norma. Los mecanismos sólo suceden para obtener una ventaja no deseada por el ordenamiento. Reflejan la realidad práctica pero son **insinceras**.

Dos cuestiones para reflexionar en torno a la aplicación de la cláusula anti-abuso

La correcta aplicación del test de propósito principal y el análisis de los mecanismos en orden al tiempo

La correcta aplicación del test de propósito principal

- La cláusula requiere, para su aplicación, que los mecanismos se hayan establecido con el **propósito principal** o uno de los propósitos principales de obtener una **ventaja tributaria que desvirtúe el objeto o finalidad perseguida** por la norma y que sean **impropios**.
- El objetivo del mecanismo implementado por el contribuyente **puede (y seguramente sea)** obtener una ventaja tributaria, materializada en **mantener el tratamiento de sus rentas pasivas de fuente extranjera**.
- La norma -en el marco del PPT- pide algo más: que la la ventaja lograda **desnaturalice la finalidad del nuevo régimen**. Paralelismo con Acción 6 BEPS.

La correcta aplicación del test de propósito principal

- **Paradoja:** hasta 2023, **cuanto menos, mejor**. Cualquier exceso de sustancia en el país podía derivar en riesgo de considerar una **cuota-parte de renta de fuente uruguaya**.
- Razonablemente, aquellas entidades integrantes de GM alcanzadas por la Ley No. 20.095 que se mantuvieron en el país, **adoptaron medidas para cumplir con los requisitos de entidad calificada o ingresos calificados** (i.e.: alquiler de un espacio físico, contratación de personal, nombramiento de un director residente, etc.).
- Esas medidas son adoptadas teniendo como uno de los propósitos principales obtener una **ventaja tributaria**: mantener tratamiento de rentas de fuente extranjera. Pero ello **no merece reproche**.

La correcta aplicación del test de propósito principal

- El PPT debe concluir no sólo la intención de obtener una ventaja tributaria, sino que la obtención de **dicha ventaja, a raíz del mecanismo, contravenga la finalidad de la Ley No. 20.095.**
- La finalidad de la Ley No. 20.095 fue restringir una ventaja tributaria (la derivada de criterio de la fuente) a entidades integrantes de grupos multinacionales **que no cuenten con una sustancia mínima en el país.**
- En consecuencia, **sólo habrá lugar a la aplicación de la cláusula cuando el mecanismo desvirtúe el objetivo de gravar a aquellas entidades integrantes de GM sin sustancia en el país,** por sus rentas pasivas de fuente extranjera.
- En adición a lo anterior: análisis de característica de **impropio** (realidad económica + razones comerciales válidas).

Análisis de los mecanismos en orden al tiempo

- La cláusula anti-abuso no puede ser aplicada a “mecanismos” **plenamente consumados** antes de la vigencia de la Ley No. 20.095.
- Primer foco: **principios Constitucionales** (seguridad jurídica, libertad e irretroactividad de la ley tributaria).
- Segundo foco: **texto de la norma**. Para aplicar la cláusula anti-abuso, el mecanismo o serie de mecanismos, deben haberse establecido con el objetivo de **desvirtuar el objeto o finalidad perseguida por la norma**.
- Sería de **prueba imposible** acreditar que una decisión adoptada antes de la existencia de la Ley No. 20.095, lo fue en procura de desvirtuar una norma que no existía.

Análisis de los mecanismos en orden al tiempo

- No resulta posible, por ejemplo, cuestionar cómo se adquirió o se decidió adquirir un activo generador de rentas pasivas de fuente extranjera, si esto sucedió antes de la Ley No. 20.095
- ¿Dónde estaría el límite? En admitir que:
 - Nada de lo ocurrido en el pasado puede haber sido con el objetivo de desvirtuar el fin de una **norma que no existía**.
 - Que aquellas decisiones **plenamente consumadas**, están por fuera (aun cuando sigan generando efectos en el presente).
 - Que los **nuevos hechos** derivados de dichas decisiones **que sí despliegan efectos en el presente**, pueden ser mirados desde la óptica de la prevención del abuso. Por ejemplo, **cómo se gestiona hoy** ese activo generador de rentas pasivas de fuente extranjera que fue adquirido en el pasado.

¡Muchas gracias!

Andrés Hessdörfer

Universidad de Montevideo

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

