



Jornadas Tributarias 2012

Asimetrías entre el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y el Impuesto al Patrimonio en la deducción de gastos y de pasivos.

Natacha Mainard
Ana Laura Pérez
Beatriz Rodríguez
María Laura Sorribas



ÍNDICE

1.- ANTECEDENTES	3
1.1.- IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	3
1.2.- IMPUESTO AL PATRIMONIO.....	4
2.- ANÁLISIS DE LAS ASIMETRÍAS.....	5
3.- CONTRAPARTE COMPRENDIDA EN EL IRAE	6
3.1.- CONTRIBUYENTES GRAVADOS POR EL IRAE.....	6
3.2.- CONTRIBUYENTES EXONERADOS DEL IRAE	8
3.2.1.- GASTOS INCURRIDOS CON CONTRIBUYENTES DEL IMEBA QUE ADEMÁS ENAJENEN BIENES DEL ACTIVO FIJO O PRESTEN SERVICIOS AGROPECUARIOS	8
3.2.2.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES COMPRENDIDOS EN EL LITERAL E) DEL ARTÍCULO 52 DEL TÍTULO 4 DEL TEXTO ORDENADO DE 1996	9
3.2.3.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DE MONOTRIBUTO Y MONOTRIBUTO SOCIAL MIDES	9
3.2.4.- GASTOS INCURRIDOS CON INSTITUCIONES CULTURALES O DE ENSEÑANZA	10
3.2.5.- GASTOS CONTRAÍDOS CON CONTRIBUYENTES EXONERADOS QUE BRINDEN PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	10
4.- GASTOS CONTRAÍDOS CON EL ESTADO	11
5.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF	12
5.1.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF POR RENTAS DEL FACTOR CAPITAL	12
5.1.1.- CONTRIBUYENTES GRAVADOS POR EL IRPF CATEGORÍA I	12
5.1.2.- CONTRIBUYENTES NO GRAVADOS POR EL IRPF CATEGORÍA I	13
5.2.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF POR RENTAS DEL FACTOR TRABAJO	14
6.- GASTOS CON PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS DEL EXTERIOR	15
6.1.- PRESTACIONES DE SERVICIOS	16
6.2.- RETENCIONES DEL IRNR E IP	17
6.3.- ADQUISICIONES DE BIENES	18
6.4.- OPERACIONES ENTRE CASA MATRIZ Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN URUGUAY	19
7.- CUENTA DE SOCIOS	20
8.- AJUSTE POR INFLACIÓN	21
9.- CONCLUSIONES	23
10.- BIBLIOGRAFÍA	24

ASIMETRÍAS ENTRE EL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y EL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS Y DE PASIVOS

En el presente trabajo, se analizarán las asimetrías en el tratamiento tributario de los gastos y pasivos asociados a ellos, en la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y del Impuesto al Patrimonio (IP) respectivamente.

A nivel fiscal, no existen definiciones de gasto o pasivo, por lo que es posible remitirse a las normas contables.

Según el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros” aprobado por el IASB en abril del 2001, se reconoce un gasto cuando ha surgido una reducción en los beneficios económicos futuros, relacionado con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, siempre que el mencionado gasto pueda medirse con fiabilidad. Es decir, que se reconocerá el gasto simultáneamente con un incremento en las obligaciones o una reducción en los activos (por ejemplo en el devengamiento de los salarios, o la depreciación del activo fijo).

El mismo Marco Conceptual, define pasivo como una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, el deudor debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El presente trabajo se centrará en los gastos asociados al aumento de los pasivos, es decir aquellos gastos que surgen en forma simultánea al reconocimiento del pasivo y aquellos que se generan durante la permanencia del mismo.

Siguiendo esta línea de razonamiento, se analizará cual es el tratamiento del gasto y del pasivo en la liquidación de ambos impuestos.

1.- ANTECEDENTES

1.1.- IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El IRAE grava las rentas netas de fuente uruguaya fiscalmente ajustadas, derivadas de actividades realizadas, bienes situados o derechos utilizados en el territorio nacional tal como se establece en los artículos 1 y 7 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

El mismo fue creado por la Ley N°18.083 de 27 de diciembre de 2006 (Ley de Reforma Tributaria), rigiendo para ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de Julio de 2007, teniendo como antecedente inmediato el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), que fue tomado como punto de partida, aunque con importantes modificaciones.

Algunos de los objetivos buscados con la creación del IRAE fueron, lograr una mayor equidad, tanto horizontal como vertical, respecto al sistema tributario anterior “generalizando” el impuesto a la renta, ampliando la base imponible y profundizando la lucha contra el fraude fiscal. Esto se promueve distribuyendo la carga tributaria de modo más homogéneo entre un mayor número de contribuyentes, y con la disminución del sistema de exoneraciones que carecían de nexo causal claro con políticas vinculadas al bienestar común, lo que también ayuda a mitigar la competencia desleal.

En sede del IRIC, para que un gasto fuera deducible, debían verificarse tres requisitos: haberse devengado en el ejercicio, ser necesario para obtener y conservar las rentas gravadas y estar debidamente documentado. No obstante, se establecieron ciertos límites en la deducción de determinados gastos, cuando no existía oposición de intereses, es decir, cuando la renta que obtenía la contraparte no se encontraba gravada.

La Administración Tributaria, verificó la existencia de abusos en las liquidaciones del IRIC, tanto en la creación de gastos inexistentes así como incrementos indebidos en los gastos reales, entre otros. Esto motivó que en el IRAE, se incluyera una nueva condición para que un gasto sea deducible: que el mismo se encuentre gravado para quien recibe la renta (aunque existen algunas excepciones, como se verá más adelante), lo que también ayuda a la lucha contra la informalidad.

Al momento de la liquidación del IRAE, por el régimen real, se debe aplicar lo que comúnmente se denomina “regla candado”, la cual consiste en analizar el impuesto que grava al enajenante del bien o al prestador del servicio, para luego ver el tratamiento que el mismo tendrá en la liquidación del impuesto a la renta de quien realiza la erogación.

Cabe mencionar que, cuando los ingresos de la contraparte se encuentren gravados por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por rentas de capital (Categoría I), o el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), la deducción del gasto, estará limitada por la aplicación del cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas según su categoría en el impuesto correspondiente y la tasa del IRAE. Si, además, se encuentran gravadas por una imposición a la renta del exterior, para el mencionado cociente se sumarán ambas tasas, teniendo como máximo una deducción del 100% del gasto, suponiendo para ello, que la tasa efectiva del impuesto equivale a la nominal.

En síntesis, en el IRAE, para que un gasto¹ sea deducible, de acuerdo a lo que se establece en los artículos 19 y 20 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- ser devengado en el ejercicio;
- considerarse necesario para mantener y conservar la renta gravada;
- estar debidamente documentado; y
- que constituya para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, el IRPF, el IRNR, o por una imposición efectiva en el exterior.

De esta forma, con la aplicación de la denominada “regla candado”, se implanta una medida antiabuso que busca preservar la base imponible del impuesto.

1.2.- IMPUESTO AL PATRIMONIO

El IP grava el patrimonio neto, determinado por la diferencia entre los activos situados en el país y los pasivos que posee el contribuyente a la fecha de cierre de ejercicio fiscal.

En su creación, en el año 1964², los objetivos buscados para establecer una imposición al patrimonio fueron, la distribución más equitativa de la riqueza y la obtención de mayores ingresos públicos, así como el castigar al patrimonio improductivo, o ineficientemente productivo, el desestímulo de las inversiones que exclusivamente provengan del factor capital (tendiendo a fomentar el uso del factor trabajo), y como un mecanismo de control del impuesto a las ganancias ya que (en un sentido puro) debería ser la diferencia de patrimonios fiscales al inicio y final del ejercicio económico, neto de integraciones y distribuciones de capital. Y si bien, en principio, este impuesto tuvo carácter transitorio, ya en el año 1967³, se le dio carácter definitivo.

A lo largo de la vigencia de este impuesto, se han realizado sucesivas modificaciones al mismo, las primeras, refirieron básicamente a los sujetos pasivos, al activo gravado, la forma de computar el pasivo y las alícuotas aplicables.

¹ Si bien el artículo 19 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, hace referencia a los gastos, el artículo 16 del mismo Título, en la redacción dada por el artículo 11 de la Ley N° 18.341 de 30 de agosto de 2008, establece que dicha limitación será aplicable tanto a gastos como a costos.

² Ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964.

³ La Ley N° 13.637 de 21 de diciembre de 1967.

En este sentido, eran computables los bienes situados y derechos utilizados en el Uruguay, y como pasivo, eran admitidas todas las obligaciones contraídas siempre que estuvieran documentadas o se justificaran fehacientemente⁴.

Posteriormente, comenzaron una serie de ajustes en la deducibilidad de los pasivos, alejándose del criterio de deducibilidad universal de los mismos. Los fundamentos para estas restricciones, fueron variados, entre los cuales, se pueden visualizar los siguientes:

- La estructura vigente hasta el momento en materia de deducibilidad de pasivos, no gravaba uniformemente todo el patrimonio nacional, debido a la existencia de exoneraciones, tanto de activos como de sujetos pasivos, lo que traía aparejado que no todos los pasivos deducibles, constituían activos gravados en cabeza del acreedor.
- La admisión de la deducibilidad de los pasivos sin limitaciones, estimulaba el endeudamiento, en menoscabo de la financiación con fondos propios, en consecuencia, se terminaba “castigando” a quien no se endeudaba.
- Se verificó una tendencia al endeudamiento para la adquisición de bienes exentos, o no comprendidos, con lo que se verificaba una disminución del IP por una vía ficticia.
- Se comprobó que existían prácticas de evasión del impuesto, que consistía en la “invención” de pasivos inexistentes.
- También se recurría a la toma de pasivos al cierre del ejercicio, para disminuir la base imponible del IP, los que eran cancelados inmediatamente, al inicio del ejercicio siguiente.

Esto perjudicaba tanto la recaudación del IP, como el principio de igualdad ante las cargas públicas, lo cual originó la adopción de medidas antiabuso, para evitar la erosión de la base imponible del impuesto. Si bien a la hora de corregir los problemas planteados al momento de “reformular” el IP, se plantearon soluciones tales como gravar jurídicamente a todos los sujetos⁵ y eliminar las exoneraciones⁶, se optó por limitar la deducción de pasivos.

Actualmente, en lo referente a la deducción de pasivos admitidos existen dos limitaciones. Por un lado, una nómina taxativa de los pasivos admitidos, establecida en el artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996⁷. Por otro lado, dentro del mismo artículo, se establece que, *“Cuando existan activos en el exterior, activos exentos, bienes excluidos y bienes no computables de cualquier origen y naturaleza, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos”*.

Cabe mencionar, que en el presente trabajo, al referirse a la deducibilidad o no de un pasivo, se estará haciendo referencia exclusivamente a la primera limitación mencionada en el párrafo anterior.

2.- ANÁLISIS DE LAS ASIMETRÍAS

Cabe recordar que existen vinculaciones entre el IRAE y el IP. Además, este último, como se mencionó con anterioridad, puede establecerse como un mecanismo de control del impuesto a las

⁴ Esta condición de que los pasivos deben ser probados fehacientemente fue introducida por la Ley N°14.100 de 29 de diciembre de 1972, previamente no existía limitación alguna en lo referente a la deducibilidad de pasivos.

⁵ Se concluyó que esta solución era administrativamente imposible debido a la gran nómina de contribuyentes que resultaría, lo que traería aparejado un difícil control.

⁶ Se resolvió no aceptar esta propuesta debido a que muchos activos exentos eran valores públicos, y, de eliminar las exoneraciones, una de las ventajas de la tenencia de los mismos, desaparecería.

⁷ Esta limitación no es aplicable para bancos, casas financieras y quienes tengan como actividad habitual y principal la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin, tal como lo establece el inciso quinto del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

rentas, "ya que en un sentido puro debería ser la diferencia del patrimonio fiscal al inicio y al final del ejercicio económico, neto de integraciones y distribuciones de capital"⁸.

No obstante, este trabajo, no puntualizará en las vinculaciones entre ambos impuestos, sino en las asimetrías entre las deducción de gastos y pasivos.

El análisis será abordado desde el punto de vista de los gastos. Los mismos serán clasificados en función a la imposición a la renta a que esté sujeta la contraparte. Esto determinará la deducibilidad (total o proporcional) o no del gasto para el IRAE. Posteriormente se considerará el tratamiento del pasivo para el IP, para concluir frente a qué tipo de asimetría se está, o si en su defecto, la misma no existe.

Si el gasto cumple con las condiciones para su deducción, y el pasivo asociado es admitido para el IP, no existirá ninguna asimetría. Lo mismo sucede si se está frente a un gasto no deducible en la liquidación del IRAE y un pasivo no admitido en el IP. Por otro lado, se pueden encontrar gastos que no sean admitidos en el IRAE, pero el pasivo asociado puede considerarse admitido en la liquidación del IP, o viceversa, produciéndose así, una asimetría total. En otras hipótesis, puede ocurrir que se trate de un gasto parcialmente admitido en la liquidación del IRAE, y admitido para el IP (o no admitido para el mismo), de esta forma se está ante una asimetría que se denominará parcial.

Al momento de analizar el ajuste por inflación en el IRAE, se considerará asimetría la no correlación de pasivos admitidos en este impuesto y en el IP.

Cabe aclarar que, a lo largo del presente trabajo, se partirá de la premisa de que el gasto a considerar cumple con las restantes condiciones establecidas para que sea deducible, es decir, que sea: devengado en el ejercicio, necesario para mantener y conservar la renta, y se encuentre debidamente documentado.

A continuación se analizará cual es el tratamiento respecto del IRAE y del IP, de los gastos y los pasivos respectivamente, resultantes de las transacciones comerciales y financieras llevadas a cabo por los contribuyentes de tales impuestos.

El análisis se abordará teniendo en cuenta la contraparte involucrada en la operación a considerar, esto es, si se trata de un contribuyente del IRAE, el IRPF o de una persona física o jurídica del exterior, y en función de ello se detectará la existencia o no de las asimetrías antes mencionadas.

Asimismo, se analizará el caso particular de las cuentas de socios a la luz de las disposiciones establecidas en la Ley N° 18.083.

Por último, se abordará el caso particular del ajuste por inflación donde las asimetrías a señalar se relacionarán con la admisión o no de los pasivos a tener en cuenta a efectos de determinar la base de cálculo del referido ajuste, versus el cómputo de los pasivos en la liquidación del IP.

3.- CONTRAPARTE COMPRENDIDA EN EL IRAE

En este punto, podemos diferenciar dos situaciones respecto a la imposición tributaria de la contraparte:

- a) Contribuyentes gravados por el IRAE.
- b) Contribuyentes exonerados del IRAE.

3.1.- CONTRIBUYENTES GRAVADOS POR EL IRAE

⁸ Concepto extraído de: "Los pasivos deducibles en el IP". Dr. Andrés Blanco y Cr. Daniel Porcaro. Revista Tributaria 150.

Si el contribuyente incurre en un gasto con otro contribuyente del IRAE, el gasto es totalmente deducible, dado que dicha renta se encuentra gravada en su totalidad. También en esta hipótesis quedan comprendidos, aquellos gastos con contribuyentes del IRPF que optaron por el IRAE o quedaron incluidos preceptivamente en el mismo, ya sea por rentas de categoría I (capital) y/o categoría II (trabajo).

Los gastos incurridos con los contribuyentes del IRAE, pueden generar pasivos que podrán ser o no admitidos. Los mismos se pueden clasificar en: deudas comerciales, financieras o diversas.

Con respecto a las deudas generadas con personas físicas o jurídicas del exterior, las mismas serán analizadas con posterioridad.

En cuanto a los proveedores de bienes o servicios de plaza, el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996, admite en principio como pasivos, las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo las deudas que se generen por préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor.

De esta forma todos los gastos incurridos con contribuyentes gravados por el IRAE, que generen pasivos comerciales en plaza, serán admitidos tanto en el IRAE como en el IP, no produciéndose de esta forma asimetría alguna.

Un aspecto a destacar con respecto a las deudas comerciales de plaza, es que si las mismas son generadas por la adquisición de bienes que se encuentren depositados en: recintos y depósitos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y en zonas francas, quedan incluidas dentro del concepto de "saldo de precio de importación". Esto se encuentra establecido en el Decreto N° 203/004 de 23.06.004. Asimismo, este criterio es sustentado en la Consulta N° 5.272. En la misma, se plantea la situación en donde un contribuyente del IRAE adquiere a una sociedad local un bien que se encuentra en zona franca, el cual le genera un pasivo por la adquisición del mismo al cierre de su ejercicio. Se concluye que no se admite la deducción de ese pasivo, por corresponder a una deuda por la adquisición de bienes situados en zona franca.

En conclusión los gastos generados con contribuyentes del IRAE, por bienes situados en los exclaves anteriormente mencionados, que generen deudas comerciales, serán admitidos en el IRAE pero no en el IP, produciéndose así una simetría total.

Con respecto a las deudas financieras, la normativa del IP⁹, establece particularidades respecto a su admisión. Considera que solamente serán admitidas el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas exclusivamente en el país con determinados sujetos mencionados en forma taxativa. Estos son: bancos públicos y privados; casas financieras; cooperativas de ahorro y crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 15.322 de 17 de setiembre de 1982; empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin; los fondos de inversión cerrados de crédito; los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

De manera que en el IP, existe una distorsión de carácter temporal, en la determinación de estos pasivos, en la medida que se consideran los promedios, y no los saldos contraídos al cierre del ejercicio. Claramente, en la normativa interna, ésta es una medida antiabuso.

Cuando se analizan los gastos financieros que generan estos pasivos, a modo de ejemplo, los intereses y diferencias de cambio, se debe hacer la distinción respecto a si el contribuyente que contrae estos gastos, tiene la totalidad de sus rentas gravadas o no por el IRAE.

⁹ Literal A) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

En el primer caso, los gastos son totalmente deducibles, pues la contraparte también tiene sus rentas gravadas (con excepción de las cooperativas de ahorro y crédito mencionadas con anterioridad; pero los gastos financieros generados con las mismas son admitidos, por así disponerlo el numeral 9 del artículo 42 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007). De esta manera se produce una asimetría parcial, dado que el pasivo es admitido solamente en promedio. Por otra parte, la asimetría será total cuando el gasto sea admitido y el pasivo sea no deducible por no estar contemplado en el artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

Cuando se obtienen rentas no gravadas, en aplicación del artículo 62 del Decreto N° 150/007, se consideran los mismos como indirectos, debiéndose aplicar el coeficiente que surja del cociente entre el promedio de los activos que generan rentas gravadas¹⁰ y el promedio del total de activos valuados según normas fiscales. En este caso, puede ocurrir que no exista tratamiento asimétrico o que la asimetría sea parcial.

No existirá tratamiento asimétrico cuando, el gasto sea admitido en proporción (en aplicación del mencionado artículo 62) y el pasivo sea deducible en promedio.

La asimetría será parcial cuando: a) el contribuyente del IRAE que incurre en gastos financieros, posea exclusivamente activos generadores de rentas no gravadas (dado que el coeficiente al que hace referencia el artículo 62 del Decreto N° 150/007 es 0), y el pasivo sea deducible en promedio, ó b) cuando el gasto sea admitido en proporción y el pasivo sea no deducible.

Con respecto a las deudas diversas, son varios los pasivos que se encuentran mencionados en este capítulo, los que serán analizados en los puntos siguientes.

3.2.- CONTRIBUYENTES EXONERADOS DEL IRAE

Existen contribuyentes del IRAE, que la propia ley exonera. En su mayoría, se encuentran mencionados en el artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996. Si el contribuyente incurre en un gasto cuya contraparte se encuentra exonerada del IRAE, en principio, y en aplicación de la “regla candado”, el mismo no sería deducible, salvo que se establezcan excepciones para su deducción.

A continuación, se enunciarán ejemplos de gastos que tengan asociados pasivos que sean contraídos con contribuyentes de IRAE exonerados.

3.2.1.- GASTOS INCURRIDOS CON CONTRIBUYENTES DEL IMEBA QUE ADEMÁS ENAJENEN BIENES DEL ACTIVO FIJO O PRESTEN SERVICIOS AGROPECUARIOS

El inciso final del artículo 6 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, establece que los contribuyentes del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) que obtengan rentas derivadas de enajenación de bienes del activo fijo afectados a la explotación agropecuaria, de pastoreos, aparcerías y actividades análogas, y de servicios agropecuarios, liquidarán preceptivamente el IRAE por tales rentas, sin perjuicio de continuar liquidando el IMEBA por los restantes ingresos.

Por otra parte, los artículos 57 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y 162 del Decreto N° 150/007 exoneran las mencionadas rentas siempre que, en el ejercicio no excedan las 300.000 unidades indexadas valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio.

Aquellos contribuyentes del IRAE, que adquieran bienes del activo fijo o reciban alguno de los servicios mencionados anteriormente, no podrán realizar la deducción del gasto ya que la contraparte no tributa por dichas rentas en caso de que goce de la exoneración antes mencionada. El artículo 42 del Decreto N° 150/007, admite únicamente la deducción de gastos con quienes realicen explotaciones

¹⁰ Corresponde recordar que el último inciso del artículo 62 del Decreto N° 150/007, establece que a efectos de la determinación del coeficiente para gastos financieros, los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que deriven de operaciones de exportación gravadas.

agropecuarias y hayan optado por tributar el IMEBA. Esta fue la posición de la Administración, en la Consulta N° 4.760.

En referencia a las normas del IP, los pasivos generados por las adquisiciones y prestaciones de estos bienes y servicios, quedan comprendidos en el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

Bajo estas consideraciones, existe una asimetría total entre ambos impuestos, únicamente en el caso de encontrarse exonerada la contraparte por la prestación de servicios agropecuarios o enajenación de bienes del activo fijo.

3.2.2.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES COMPRENDIDOS EN EL LITERAL E) DEL ARTÍCULO 52 DEL TÍTULO 4 DEL TEXTO ORDENADO DE 1996

Los contribuyentes comprendidos en el mencionado literal, son los denominados contribuyentes del "IVA Mínimo" y en el anterior régimen tributario, contribuyentes del Impuesto a la Pequeña Empresa.

En lo pertinente a la deducibilidad de los gastos incurridos con estos contribuyentes, es oportuno mencionar la Consulta N° 4.882, en la cual la Administración consideró que, al no verificarse el principio general para la deducción, ni encontrarse comprendida en las excepciones previstas, no era posible la admisión del gasto.

Las adquisiciones de bienes y servicios que se realicen a estos contribuyentes pueden generar un pasivo y el mismo se considera admitido para el IP. En esta situación, el tratamiento tributario que obtiene el gasto y el pasivo produce una asimetría total.

La única excepción existente en la normativa para la deducción de un gasto contraído con un contribuyente de "IVA Mínimo", se encuentra en las adquisiciones de quesos a productores artesanales, dispuesta en el numeral 17 del artículo 42 del Decreto N° 150/007. Corresponde recordar, que estos contribuyentes pueden optar por quedar comprendidos en este régimen, en virtud de lo establecido por el artículo 86 de la Ley N° 18.083.

3.2.3.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DE MONOTRIBUTO Y MONOTRIBUTO SOCIAL MIDES

Es importante destacar en este punto, que los contribuyentes comprendidos en el Monotributo deben realizar sus ventas a consumidores finales, salvo las excepciones previstas en el artículo 9 del Decreto N° 199/007 de 11.06.2007, es decir: determinados bienes artesanales; diarios, periódicos y revistas de cualquier naturaleza con excepción de los pornográficos, producción de ladrillos y bloques en forma artesanal; algunas prestaciones de servicio (guías de turismo, limpiavidrios, paradas de taxis, utilización de espacios radiales en radioemisoras del interior del país con un máximo de 5 horas semanales) y pesca artesanal. A diferencia de estos, los contribuyentes comprendidos en el Monotributo Social MIDES, pueden enajenar bienes y realizar prestaciones de servicios independientemente de quien sea el destinatario¹¹.

Con respecto a los gastos incurridos cuando la contraparte se encuentra comprendida en el Monotributo y Monotributo Social Mides, el gasto para el IRAE no es admitido, ya que no cumple con la condición de que la contraparte se encuentre gravada por alguna imposición a la renta.

En lo relativo al IP, en ambos casos, de generarse un pasivo con estos contribuyentes, el mismo es admitido por el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

De esta forma, la asimetría es total, ya que como se mencionó anteriormente, se está ante un gasto no admitido y un pasivo deducible.

¹¹ Ley N° 18.874 de 23 de diciembre de 2011 y Decreto N° 220/012 de 03.07.012.

3.2.4.- GASTOS INCURRIDOS CON INSTITUCIONES CULTURALES O DE ENSEÑANZA

Los gastos incurridos por las empresas en cursos de capacitación para su personal, son por lo general realizados con instituciones públicas o privadas que se encuentran exoneradas por el artículo 69 de la Constitución de la República (exoneración incorporada en el literal G) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996). De esta forma, los mencionados gastos no cumplirían con el principio general para su deducción, y por lo tanto no serían admitidos.

En el numeral 16 del artículo 42 del Decreto N° 150/007, se prevé una excepción a este principio general, estableciendo determinadas condiciones para su deducción: a) solamente podrán considerarse aquellos gastos de capacitación para el personal de la empresa en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección; b) deben realizarse en instituciones públicas y en universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, o instituciones que se encuentren inscriptas en el registro del Ministerio de Educación y Cultura; c) debe existir un nexo causal entre el curso y la actividad que desarrolla el empleado; d) no podrán considerarse las carreras de nivel terciario, maestrías, licenciaturas o cursos de postgrado destinados a los titulares de empresas unipersonales, socios, accionistas o directores, o sus familiares hasta segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad.

De no verificar estas condiciones, el gasto en capacitación, no se podría considerar como admitido en la liquidación del IRAE.

En referencia al IP, el pasivo asociado a dicho gasto es admitido en su totalidad, no produciéndose asimetría alguna. Por el contrario si no se cumplieran los requisitos antes mencionados, la asimetría sería total, ya que el gasto no sería deducible.

Como excepción, se encuentran los gastos de capacitación en las áreas prioritarias mencionadas en el artículo 43 Bis del Decreto N° 150/007, los que podrán deducirse una vez y media su monto real. En cuanto al pasivo, el mismo es deducible por encontrarse dentro de la nómina de pasivos admitidos, por ser comerciales. Por el análisis realizado, se concluye que se está frente a una asimetría parcial.

En cuanto a las erogaciones con instituciones culturales, al no existir excepciones para su deducción, no constituyen gastos admitidos al momento de la liquidación del IRAE. En lo referente al IP, por tratarse de un proveedor de bienes y servicios, es admitido en su liquidación. Por lo que se está, ante una asimetría total.

3.2.5.- GASTOS CONTRAÍDOS CON CONTRIBUYENTES EXONERADOS QUE BRINDEN PUBLICIDAD Y PROPAGANDA

Otro tipo de gastos, cuya contraparte puede ser una persona jurídica que no persigue fines de lucro, lo constituyen los gastos por publicidad y propaganda. A modo de ejemplo, se puede mencionar la publicidad que un contribuyente puede realizar en la camiseta de un equipo de fútbol de un club deportivo. En este caso, la normativa permite deducir el gasto pero con determinados límites cuantitativos, como forma de evitar abusos en su deducción (el menor entre el 2% de los ingresos brutos del ejercicio y el 20% del total de los gastos de publicidad y propaganda del ejercicio que tengan que computarse por el prestador como renta gravada¹²).

El pasivo que este tipo de gastos puede generar, correspondería incluirlo dentro de los pasivos admitidos por tratarse de proveedores de bienes y servicios¹³. De esta manera, se produce una asimetría parcial (siempre que el gasto sea superior a los límites cuantitativos previstos).

¹² Artículo 42 bis, del Decreto N° 150/007.

¹³ Literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

4.- GASTOS CONTRAÍDOS CON EL ESTADO

El artículo 28 del Título 3 del Texto Ordenado de 1996, hace referencia a la inmunidad tributaria que posee el Estado, los organismos comprendidos en el artículo 220 de la Constitución y los Gobiernos Departamentales, por sus bienes y actividades no comerciales ni industriales.

Corresponde recordar que los Entes Autónomos y los Servicios Descentralizados que se dedican a actividades comerciales e industriales no gozan de la inmunidad tributaria anteriormente mencionada.

Una consideración que es importante realizar a los efectos de poder analizar las normas del IRAE y el IP, es la distinción respecto a las personas de Derecho Público, las que pueden ser estatales o no estatales. Las primeras forman parte del Estado (en su acepción amplia), en cambio las segundas, son entidades que aunque no pertenecen a la organización del Estado, tienen cometidos que son considerados por el propio Estado como inherentes a sus funciones (asignación, distribución, estabilización)¹⁴.

De acuerdo al mencionado artículo 28 del Título 3 del Texto Ordenado de 1996, el Estado no está sujeto al pago del IRAE, por lo cual los gastos incurridos con él, en principio no serían deducibles. No obstante el literal A) del numeral 4 del artículo 42 del Decreto N° 150/007, admite la deducción de los costos correspondientes a adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o el prestador sea una persona de Derecho Público. A modo de ejemplo, en la Consulta N° 5.410, la Administración consideró que los gastos por concepto del "Servicio 222" contratado con el Ministerio del Interior, son admitidos en aplicación del numeral mencionado.

En lo que refiere al IP, el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996, establece que no son deducibles las deudas con proveedores de bienes y servicios, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente del impuesto, por lo que no serán admitidos en la deducción para la liquidación del IP. De manera que en este aspecto, la asimetría también es total, en la medida que se tiene un gasto admitido en IRAE, pero el pasivo que puede generar no lo es.

Por otra parte, el literal D) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, considera que solamente serán admitidas las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido. Es decir que, es posible que se hayan incurrido en gastos con personas públicas no estatales que fueron deducidos en la liquidación del IRAE, pero que por haber vencido no sean admitidos en el IP, generando de esta forma una asimetría total.

Una consideración particular, debe realizarse en materia de gastos por tributos, y puntualmente en lo que refiere a impuestos. Se debe tener presente que, el artículo 56 del Decreto N° 150/007 establece que no serán considerados como gasto: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que no constituya costo, el IRAE, el IP y el Impuesto a las Concentraciones de Inmuebles Rurales (ICIR). En lo que refiere al pasivo por IP, el artículo 8 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996 establece que el propio impuesto no se computará como pasivo para la determinación del patrimonio gravado. Para los restantes, se establece que son deducibles las deudas por tributos, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio. De manera que, en lo que refiere al IVA (siempre que no constituya costo), el IRAE y el ICIR, la asimetría es total, mientras en lo que refiere al IP, no existiría asimetría alguna.

Podría plantearse la duda respecto a qué ocurre con aquellos impuestos que fueron admitidos como gastos, pero que por encontrarse impagos, se ha celebrado en el ejercicio un convenio. En este aspecto, la Administración consideró en la Consulta N° 3.675, que los convenios con la Dirección General Impositiva (DGI) o con el Banco de Previsión Social corresponden a impuestos cuyo plazo para el pago

¹⁴ Concepto extraído de: "Las Personas Públicas no Estatales y los Paratributos" por la Dra. María Verónica Duarte y el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez. Revista Tributaria 212.

está vencido, y por lo tanto tales saldos no son computables como pasivo para liquidar el IP. De esta forma, la asimetría es total.

Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio comercial e industrial del Estado, son contribuyentes del IRAE. Por ende, los gastos realizados con los mismos, por la provisión de bienes y servicios, son totalmente deducibles.

Respecto al IP, se debe diferenciar si estos organismos son contribuyentes o no de este impuesto.

En este sentido, el Poder Ejecutivo en el literal D) del artículo 1 del Decreto N° 600/988 de 21.09.988, designó contribuyentes a determinados Entes Autónomos y Servicios Descentralizados: *“La Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland; la Administración Nacional de Telecomunicaciones; la Administración Nacional de Usinas y Trasmisiones Eléctricas; la Administración de Obras Sanitarias del Estado; la Administración Nacional de Puertos; el Banco de la República Oriental del Uruguay y el Banco Hipotecario del Uruguay”*.

En consecuencia, se está ante una asimetría total, cuando el Ente Autónomo o Servicio Descentralizado no sea contribuyente del IP. A modo de ejemplo, es posible mencionar los seguros contratados con el Banco de Seguros del Estado, para cubrir riesgos sobre los inmuebles destinados al asiento de actividades de la empresa.

5.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF

El IRPF es un impuesto anual, de carácter personal y directo, que grava las rentas de las personas físicas residentes. Para configurar la residencia se puede cumplir tanto el criterio objetivo, es decir, permanecer en el país más de 183 días, o el subjetivo, que es cuando radican en el territorio nacional el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos o vitales de la persona física¹⁵.

Este impuesto se encuentra estructurado en dos categorías. Por un lado, las rentas provenientes del factor capital (Categoría I), y por otro las rentas derivadas del factor trabajo (Categoría II).

5.1.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF POR RENTAS DEL FACTOR CAPITAL

Quedan comprendidos en esta categoría, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, así como los derivados de los incrementos patrimoniales.

Las tasas vigentes oscilan entre el 3% y el 12%, en función del tipo de renta de que se trate. Sin embargo, a efectos de la deducción de estos gastos en la liquidación del IRAE, se deben proporcionar en función de la relación entre la tasa máxima del IRPF y la tasa del IRAE, sin considerar la tasa efectiva de tributación de dicha renta. En consecuencia, cuando los gastos son incurridos con contribuyente del IRPF Categoría I se admite, en principio, la deducción del 48% de los mismos por aplicación de la “regla candado”, como se analizará.

Es importante destacar, que existen excepciones a dicho tratamiento fiscal, dadas por la existencia de rentas exoneradas o no comprendidas en el IRPF (no gravadas), que determinan un tratamiento especial en el ámbito del IRAE, en función de las disposiciones reglamentarias existentes.

5.1.1.- CONTRIBUYENTES GRAVADOS POR EL IRPF CATEGORÍA I

Para estos gastos, será de aplicación la proporcionalidad de tasas antes mencionada, por lo que la deducción ascenderá, al 48% de los mismos¹⁶.

¹⁵ Artículo 6 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996.

¹⁶ Salvo que se encuentren sometidos a tributación en el exterior, en cuyo caso se deberá adicionar al 12% la tasa de imposición en el exterior, no pudiendo deducirse más del 100% de dicha erogación.

En el ámbito del IP, los pasivos cuyo acreedor sea un sujeto pasivo del IRPF, sólo serán admitidos en la medida en que se traten de pasivos comerciales, es decir, que se originen por la adquisición de bienes, o prestaciones de servicios, siempre que los mismos se destinen a la actividad del deudor; excluyéndose expresamente los préstamos, colocaciones, y garantías¹⁷. Por este análisis, se concluye que se está ante una asimetría parcial¹⁸.

Como caso particular de estos gastos, se encuentran los préstamos otorgados por personas físicas que devenguen intereses. En lo que refiere al IRAE, también se debe aplicar a los intereses la proporcionalidad de tasas comentada anteriormente, además de corresponder el tratamiento mencionado para los gastos financieros.

El pasivo originado por este tipo de préstamos, no es admitido para la liquidación del IP, por no encontrarse en los pasivos financieros admitidos en los literales A) y B) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996. Por lo que se está ante una asimetría parcial. Corresponde mencionar, que en el caso de que el contribuyente del IRAE tenga todas sus rentas gravadas, no podrá descontar el gasto, por lo que no existirá asimetría alguna.

5.1.2.- CONTRIBUYENTES NO GRAVADOS POR EL IRPF CATEGORÍA I

En principio, existen rentas que cumplen con el hecho generador del IRPF pero se encuentran exoneradas en virtud del artículo 27 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996, impactando en la deducibilidad del gasto. Al ser erogaciones que constituyen para la contraparte rentas no gravadas por el IRPF no son deducibles en la liquidación del IRAE, ni siquiera en proporción¹⁹. Tal es el caso, por ejemplo, de algunos incrementos patrimoniales que no superan determinado monto²⁰ y ciertas enajenaciones de inmuebles destinados a vivienda permanente²¹. Aunque en el caso de los incrementos patrimoniales, donde deba actuar un Escribano en la enajenación, el mismo deberá dejar constancia de que el vendedor declara encontrarse, hasta el momento, en condiciones de acceder a la exoneración, suele ser difícil para el contribuyente del IRAE confirmar si finalmente se cumplieron todos los requisitos solicitados por la norma, situación que igualmente no lo exime de la imposibilidad de deducir dicho gasto²².

Al ser un gasto que no es admitido en la liquidación del IRAE y, en la medida en que se trate de un pasivo comercial para el deudor incluido en el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996, la asimetría es total.

Como excepción a la aplicación de la “regla candado”, existen rentas no gravadas por el IRPF ya sea en virtud de exoneraciones vigentes, o por no quedar comprendidas en el hecho generador del impuesto, que son admitidas en la liquidación del IRAE, ya sea en proporción o íntegramente.

En el caso de los arrendamientos de inmuebles que se encuentran exonerados²³, se permite su deducción en la liquidación del IRAE, como si se encontraran gravados, es decir, que se admite deducir el 48% del gasto como se desprende del numeral 8 del artículo 42 del Decreto N° 150/007. En lo que respecta al pasivo, el mismo es deducible por encontrarse comprendido en el mismo literal mencionado anteriormente. En este caso, la asimetría es parcial.

¹⁷ Literal C), artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

¹⁸ Sin embargo, puede no existir asimetría, por ejemplo en casos de marcas o regalías, cuando de encontrarse sujeto a una imposición en el exterior, la misma sea a una tasa del 13% o superior.

¹⁹ Este tratamiento corresponde aplicarlo en el caso de que se trate de bienes destinados a la venta.

²⁰ Literal I) del artículo 27, del Título 7 del Texto Ordenado de 1996.

²¹ Literal L), artículo 27, del Título 7 del Texto Ordenado de 1996.

²² Numerales 28 y 29 bis de la Resolución N° 662/007 de 29 de junio de 2007. Cabe aclarar que no en todos los casos de incrementos patrimoniales que puedan encontrarse exonerados, es obligatoria la intervención de un Escribano, y por lo tanto, carecerá del documento en donde el enajenante declare que se encuentra en condiciones de exonerarse, tal como se establece en el artículo 41 del Decreto N° 148/007 de 26 de abril de 2007.

²³ Literal J), artículo 27, del Título 7 del Texto Ordenado de 1996.

Dentro del mencionado artículo 27 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996, se incluyen las diferencias de cambio y reajuste de precios, y las enajenaciones de títulos de deuda pública, acciones y demás participaciones al portador, entre otras.

En referencia a las diferencias de cambio y reajuste de precios originados por préstamos en moneda extranjera o con reajuste de precio, si bien son rentas exoneradas del IRPF, son admitidas en su totalidad en el ámbito del IRAE. Por su parte, en la liquidación del IP no se admite como pasivo, la deducción de las deudas financieras con personas físicas, en consecuencia la asimetría sería total. Sin embargo, al tratarse de gastos financieros, se deberán tratar como indirectos para la liquidación del IRAE por aquellos contribuyentes que obtengan rentas no gravadas, pudiendo no descontarse en su totalidad, transformando la asimetría en parcial.

Cabe aclarar que, en el caso de las diferencias de cambio y reajuste de precios, si, en lugar de originarse un pasivo financiero, se origina en la adquisición de bienes, asociados a la actividad del contribuyente del IRAE, el pasivo, al ser comercial, será deducible en su totalidad. Sin embargo, esto no implica necesariamente la inexistencia de asimetrías, ya que no pierden su calidad de gastos financieros.

En cuanto a las enajenaciones de títulos de deuda pública, acciones y demás participaciones al portador, el costo de adquisición de los mismos es deducible íntegramente en la liquidación del IRAE, por encontrarse comprendidos en las excepciones previstas por el artículo 42 del Decreto N° 150/007.

Dentro de las rentas no comprendidas en el hecho generador del IRPF se encuentra el costo de los bienes adquiridos con anterioridad al 1 de Julio de 2007, que, a pesar de ello, es posible su deducción en forma íntegra en la liquidación del IRAE, por estar incluido en la norma citada en el párrafo anterior.

Tanto para los títulos de deuda pública, acciones y demás participaciones al portador, así como los bienes adquiridos con anterioridad al 1 de Julio de 2007, en la medida que se esté frente a la adquisición de bienes relacionados al giro del deudor, y por lo tanto, tratándose de pasivos comerciales, no existe asimetría alguna, ya que no hay ajustes para el pasivo en el IP, y el gasto es admitido en su totalidad en la liquidación del IRAE²⁴.

5.2.- GASTOS CON CONTRIBUYENTES DEL IRPF POR RENTAS DEL FACTOR TRABAJO

Las rentas derivadas del factor trabajo, se definen como las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, y las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con algunas excepciones²⁵.

Para la deducibilidad de estos gastos en la liquidación del IRAE, en principio, son deducibles en su totalidad, siempre que representen para la contraparte rentas gravadas para el IRPF. Para ello, además, será necesario que, de tratarse de servicios personales en relación de dependencia, se realicen los correspondientes aportes jubilatorios a menos que, por la normativa vigente, no corresponda realizarlos²⁶.

Como excepción a ello, se encuentran las remuneraciones que se encuentran exoneradas del IRPF por la aplicación del mínimo no imponible, las que, a pesar de esto, podrán deducirse íntegramente.

Otra partida que también tiene un tratamiento especial en las rentas en relación de dependencia, es la indemnización por despido. En este tema, cabe diferenciar la erogación correspondiente al mínimo legal obligatorio, y los montos abonados, que superen dicho importe. En el primer caso, si bien, es un

²⁴ Este tratamiento corresponde aplicarlo en el caso de que se trate de bienes destinados a la venta.

²⁵ Las rentas de trabajo se encuentran definidas en el artículo 30 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996. Las excepciones están dispuestas en el literal C) del artículo 2 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996 y en el inciso final del artículo 30 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996.

²⁶ Artículo 19 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 y artículo 34 del Decreto N° 150/007.

ingreso exonerado por el IRPF, el mismo es deducible para el IRAE. Respecto a los importes que superan el mínimo legal obligatorio, existe un cambio en el tratamiento tributario. La Administración se expidió en diferentes consultas, por ejemplo, la N° 4.904, acerca de la “no necesidad” del gasto. Sin embargo, con la sanción del Decreto N° 331/009 de 20.07.009, se estableció que este gasto, siempre es necesario para obtener y conservar la renta gravada. Con ello, la indemnización por despido, siempre será deducible sin limitación alguna (sin importar que la contraparte se encuentre gravada o no por el IRPF).

En cuanto al tratamiento de estas erogaciones en la deducibilidad de pasivos para el IP, son aplicables los comentarios que se realizaron para los gastos con contribuyentes de IRPF Categoría I, es decir, que sólo serán deducibles en la medida que sean comerciales y correspondan a servicios vinculados a la actividad del deudor²⁷.

De este análisis, en principio, parecerían no existir asimetrías, sin embargo, existen gastos por servicios personales fuera de la relación de dependencia que pueden ser deducidos por una vez y media de su erogación real, por lo que se estaría frente a una asimetría parcial. Este es el caso de los honorarios abonados por los contribuyentes del IRAE del sector agropecuario en áreas que el legislador ha considerado prioritarias²⁸.

6.- GASTOS CON PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS DEL EXTERIOR

La tributación de los no residentes fue sustancialmente modificada con la incorporación de la Ley de Reforma Tributaria. Se consideran no residentes a todas aquellas personas físicas, jurídicas y demás entidades, que no se encuentren incluidas en la definición de residentes.

Se realiza la definición de residencia para personas físicas en función de un elemento objetivo y elementos subjetivos, como señaló anteriormente. La definición de residencia para personas jurídicas y demás entidades se basa exclusivamente en un criterio objetivo, considerando residentes a quienes se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales²⁹.

Desde el punto de vista de la tributación de los no residentes, con la Ley N° 18.083, se pasa de una tributación de ciertas rentas generadas en nuestro país³⁰, a una tributación más amplia, basada en la existencia o no de un establecimiento permanente. El establecimiento permanente puede definirse como la presencia mínima requerida a una empresa para considerarla contribuyente del IRAE. De existir establecimiento permanente, entonces, las rentas se encuentran alcanzadas por el IRAE, mientras que, en caso contrario, se encuentran comprendidas en el IRNR.

El IRNR grava las rentas puras de capital y puras de trabajo (considerando las definiciones establecidas por el IRPF para iguales rentas), así como las rentas provenientes de actividades empresariales (utilizando las definiciones dadas por el IRAE), en tanto dichas rentas no se obtengan a

²⁷ Literal C), artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

²⁸ Artículo 23 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 y el artículo 57 del Decreto N° 150/007.

²⁹ Artículo 8 del Título 8 del Texto Ordenado de 1996. El artículo 13 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 en la redacción dada por el artículo 783 de la Ley N° 18.719 de 27 de diciembre 2010, establece “... Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

Asimismo, se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales han dejado de ser residentes en territorio nacional, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.”

³⁰ En sede del IRIC, se encontraban gravadas las rentas correspondientes a regalías, servicios técnicos, dividendos, derechos de autor y rentas de combinación de capital y trabajo, obtenidas por no residentes.

través de un establecimiento permanente³¹. Respecto al aspecto espacial, el impuesto grava las rentas de fuente uruguaya, previendo la extensión de la fuente para el caso de servicios de carácter técnico prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto.

Para analizar los gastos con entidades del exterior, siempre que no constituyan establecimiento permanente en el país, se considerará por un lado, las prestaciones de servicio y por otro, las adquisiciones de bienes. Además se tratará la relación entre casa matriz y establecimiento permanente.

Asimismo, se analizarán las obligaciones en calidad de agente de retención vinculadas a los referidos servicios y su tratamiento fiscal.

Para los gastos con entidades del exterior que constituyan establecimiento permanente en Uruguay, al ser contribuyentes del IRAE, corresponden los mismos comentarios realizados previamente, al analizar los gastos con dichos contribuyentes.

6.1.- PRESTACIONES DE SERVICIOS

Respecto a las prestaciones de servicios por no residentes, se encuentran alcanzados por el IRNR todos los servicios, independientemente de los factores productivos utilizados, cuando los mismos son prestados en el Uruguay, así como los *“servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo”* cuando son prestados desde el exterior, según el artículo 11 Decreto N° 149/007 de 26.04.007.

Cuando se cumple el hecho generador del IRNR, los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten los mencionados servicios son responsables de la retención del tributo.

Respecto de la deducibilidad del gasto, a efectos de determinar el porcentaje de deducción del mismo, se considera la relación entre la tasa efectiva de tributación en el exterior más la tasa máxima del IRNR (que asciende al 12%), respecto a la del IRAE³²; pudiéndose deducir como máximo el 100% de los mencionados gastos.

En referencia al IP, se consideran admitidas las deudas con proveedores de servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones y garantías, tal como se expresa en el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

Cabe destacar que, por los saldos adeudados por este concepto a no residentes al 31 de diciembre de cada año, la empresa deudora, contribuyente del IRAE, se encuentra designada agente de retención, de acuerdo al inciso 4 del artículo 1 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996. No aplica la retención, cuando se trate de préstamos y depósitos, por encontrarse exoneradas las personas físicas y jurídicas del exterior por dichos activos en el país³³.

De esta forma, la persona del exterior que posee un crédito a cobrar en el país por la prestación de servicios, tributa IP vía retención, y paralelamente, para la empresa es admitida la deducción del pasivo correspondiente en la liquidación del IP. Por otra parte, cuando la persona del exterior posee un crédito a cobrar originado en un préstamo, dicho activo se encuentra exonerado del IP y no se admite la deducción del mismo para la empresa en el ámbito de este impuesto, por no encontrarse contemplado en el mencionado literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

Por lo analizado anteriormente, en relación a los gastos incurridos por la prestación de servicios con personas del exterior que originen pasivos comerciales (con excepción de los financieros), la deducción al momento del liquidar el IRAE dependerá de su tratamiento en el ámbito del IRNR y en el

³¹ El artículo 2 del Título 8 del Texto Ordenado de 1996, remite para estas definiciones a los numerales 1) y 2) del literal B) del artículo 3 y al artículo 4 del Título 4 del mismo Texto Ordenado.

³² Artículo 20 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

³³ Artículo 22 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

país de origen del prestador para establecer el porcentaje del gasto admitido. Sin embargo, la deducción de dichos pasivos en la liquidación del IP, será absoluta, por lo que, se estaría frente a asimetrías parciales, que pueden desaparecer cuanto mayor sea la carga tributaria de los mencionados servicios en el exterior.

Si se está frente a sujetos pasivos del IRNR que prestan servicios referentes a áreas que se han determinado como prioritarias³⁴, como se vio en los servicios personales gravados por el IRPF, los comentarios son igualmente aplicables, por lo que también se estaría ante una asimetría parcial, pero esta vez con un pasivo admitido en su totalidad, y un gasto que se deducirá en un 150% al momento de liquidar el IRAE. Idénticos comentarios merecen ciertos gastos de capacitación incurridos en el exterior³⁵.

Como excepción al análisis anterior se encuentran los gastos de transporte y seguros relacionados a mercaderías importadas o en tránsito, las cuales son íntegramente deducibles para el IRAE y admitidas para el IP (además de ser objeto de retención del IP como los restantes servicios mencionados anteriormente), por lo que no existe asimetría.

Respecto de los servicios financieros brindados por entidades del exterior, sólo se admitirá deducir como pasivo, a pesar de no corresponder la retención del IP antes vista, *“las deudas contraídas con Estados, organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay... y con instituciones estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos”*, según lo establece el literal B) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

En lo relativo a los préstamos con entidades del exterior, en la deducibilidad de pasivos en el IP, la situación previa a la Ley N° 18.083, consistía en la deducibilidad de todos los pasivos financieros que fueran computables para la liquidación del Impuesto a los Activos Bancarios (IMABA) por parte del prestador, aunque fuera por vía de retención (tanto los préstamos otorgados por personas físicas como jurídicas del exterior que no actuaran en el Uruguay mediante sucursal, agencia o establecimiento – con excepción de los organismos internacionales de crédito para los cuales no aplica esta limitación – se encontraban sujetos a la retención del IMABA, impuesto derogado con la sanción de la mencionada Ley)³⁶. Actualmente, los únicos préstamos admitidos como pasivos al ser contratados en el exterior, son los mencionados en el literal B) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

En cuanto a los pasivos originados en la prestación de servicios financieros, al no ser deducibles para el IP, y tener igual tratamiento para el IRAE que el visto previamente para los restantes servicios, la asimetría también es parcial. Si, de este tipo de servicios, surgiera diferencia de cambio o reajuste de precio, corresponden iguales comentarios que los realizados para el IRPF, por lo que, al estar ante un gasto admitido para el IRAE sin limitación, y un pasivo no admitido para el IP, se está ante una asimetría total.

6.2.- RETENCIONES DEL IRNR E IP

En particular, respecto a la retención del IRNR y del IP, corresponde mencionar la posición de la Administración sobre la deducibilidad de la misma al momento de liquidar el IRAE. Al respecto se deben distinguir dos escenarios:

- Cuando la empresa retiene efectivamente el impuesto del monto a pagar a la entidad del exterior. En este caso, la retención, forma parte del precio pactado con el prestador, por lo tanto, el impuesto retenido sigue idéntico tratamiento fiscal que el servicio brindado, ya que conforman una única partida.

³⁴ Artículo 57 del Decreto N° 150/007.

³⁵ Artículos 43 a 47 Decreto N° 150/007.

³⁶ Modificación introducida por la Ley N° 17.453 de 28 de febrero de 2002, y los Decretos N° 70/002 de 28.02.002 y 99/002 de 19.03.002.

- Cuando la empresa se hace cargo del impuesto que le correspondería al no residente. La DGI, en este caso, considera que afrontar el impuesto es un acuerdo entre privados, como lo sostuvo en las Consultas N^{os} 886 y 4.413 donde se establece: *“siendo la ley fiscal de orden público, los acuerdos privados no son válidos para el Estado, por lo cual el importe consultado no será admitido como gasto deducible”*.

En cuanto a la liquidación del IP, en relación con los saldos adeudados como agente de retención, los mismos serán admitidos como pasivo sólo en el caso en que la empresa retiene efectivamente el impuesto del monto a pagar a la entidad del exterior, siendo admitido por constituir parte del saldo adeudado por el servicio del no residente, no como un adeudo con la Administración.

Por lo analizado anteriormente se concluye que, en el primer caso, se está ante una asimetría parcial, mientras que no existe un tratamiento asimétrico en el último caso analizado.

6.3.- ADQUISICIONES DE BIENES

En este punto, se tratarán las adquisiciones de bienes situados en el exterior, y situados en el Uruguay, de forma separada para abordar el tema.

Respecto a los proveedores de bienes situados en el exterior, el costo de adquisición es admitido en la liquidación del IRAE en su totalidad, por encontrarse establecido expresamente en la excepción establecida en el numeral 4 del artículo 42 del Decreto N° 150/007, sin necesidad de analizar la tasa de tributación de la contraparte. Sin embargo, al referirse a bienes situados en el exterior, la mencionada norma se refiere a *“importaciones de bienes, o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, y zonas francas”*

En la liquidación del IP estos saldos de precios de importación, son pasivos no admitidos. Dichos saldos son activos en el país para la entidad del exterior, sin embargo, se encuentran exonerados de IP, por lo cual la no admisión de estos pasivos se basa en la idea de que todo lo que sea pasivo para un contribuyente de IP debe ser computado en cabeza de otro como activo gravado³⁷.

Además, el Decreto N° 203/004 establece que se incluyen en el concepto “saldo de precio de importación” las deudas por la adquisición de bienes situados en el exterior de la República y en los exclaves mencionados en el numeral 7) del artículo 34° del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 (recintos aduaneros y depósitos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas).

En síntesis, en la adquisición de bienes en el exterior, tomando las definiciones establecidas en las normas citadas, el costo de adquisición es un gasto admitido para el IRAE, mientras que en el IP, los saldos adeudados por tal concepto son pasivos no admitidos; por lo cual se está ante una asimetría total.

En referencia a la adquisición de bienes situados en territorio aduanero nacional, son válidos los comentarios realizados previamente para el IRPF. Para la liquidación del IRAE en relación a los gastos, es de aplicación la “regla candado”, para lo que deberá tenerse en cuenta si este tipo de rentas es objeto de imposición en el exterior al momento de calcular el coeficiente para la deducción del gasto. Cabe aclarar que los contribuyentes del IRAE serán responsables por obligaciones tributarias de terceros cuando paguen o acrediten rentas originadas en incrementos patrimoniales a contribuyentes del IRNR (salvo que actúen los agentes de retención mencionados en los artículos 37 y 39 del Decreto N° 149/007), según establece el Decreto N° 155/008 del 11.03.008.

Para el IP, serán pasivos admitidos, en la medida que se trate de las deudas comerciales con proveedores de bienes y servicios. Se debe mencionar que sobre estos créditos, también se debe realizar la retención del IP.

³⁷ Dr. José Carlos Bordolli “Modificaciones introducidas en el Impuesto al Patrimonio por la Ley N° 16.170 del 28.12.1990” Revista Tributaria N° 117 IUET año 1993.

Por el análisis realizado, se desprende que se está ante asimetrías parciales, que irán disminuyendo a medida que aumente la carga tributaria del exterior para el enajenante de los bienes.

6.4.- OPERACIONES ENTRE CASA MATRIZ Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN URUGUAY

Las hipótesis de configuración del establecimiento permanente se encuentran definidas en el artículo 10 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

Las operaciones celebradas entre la casa matriz y el establecimiento permanente se consideran efectuadas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes (principio arm's length)³⁸.

En caso de que no se cumpla el principio antes mencionado, será de aplicación el régimen de precios de transferencia. Esto podrá originar un ajuste en el costo de adquisición de los bienes o servicios. Sin embargo, el pasivo asociado a los mismos permanecerá incambiado. De esta manera existirá un tratamiento asimétrico.

Para analizar la relación entre casa matriz y establecimiento permanente, corresponde separar las enajenaciones de bienes y los servicios no financieros, de los servicios financieros. Además cabe destacar, que es indistinto que quien se encuentre ubicado en el país, sea la casa matriz o el establecimiento permanente.

Respecto a los costos por adquisición de bienes a la casa matriz o al establecimiento permanente, si se cumple con el principio arm's length, serán gastos deducibles íntegramente en aplicación de la excepción establecida en el numeral 4 del artículo 42 del Decreto N° 150/007, sin interesar la tasa efectiva de tributación que tenga la casa matriz en el exterior por esta transacción.

Para la enajenación de bienes situados en el exterior, como se analizó para el tratamiento con entidades no residentes, no serán pasivos admitidos, por lo que, en este caso, se está ante una asimetría total.

En cuanto a los servicios no financieros, también es de aplicación el principio antes mencionado (arm's length). Con respecto a la deducibilidad del gasto, se deberá realizar igual análisis que para las erogaciones referentes a servicios brindados por personas jurídicas del exterior.

En concordancia con lo anterior, las operaciones entre un establecimiento permanente con su casa matriz estarán sometidas al régimen general de retención del impuesto³⁹, salvo que correspondan a los servicios financieros.

En relación a la prestación de este tipo de servicios, el pasivo es admitido en su totalidad, y, al estar frente a un gasto sometido a la "regla candado", el mismo será deducible en proporción, por lo que, la asimetría, en este caso, es parcial.

Para los servicios financieros existe una disposición expresa que considera cuentas de capital "*los saldos originados en cuentas de aportes y retiros de capital, colocaciones y en general a cualquier operación financiera, correspondientes a operaciones efectuadas entre el establecimiento permanente*

³⁸ Artículo 38 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996. Quedan sujetas a las mismas condiciones establecidas, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

³⁹ Artículo 41 Decreto N° 149/007. Se incluye también a las operaciones entre un establecimiento permanente con "*otros establecimientos permanentes del exterior, y entre casa matriz con otros establecimientos permanentes del exterior*".

de una entidad no residente y dicha entidad, serán considerados cuentas de capital.”⁴⁰ En consecuencia, no se admiten gastos ni pasivos originados en servicios de financiamiento.

Por los argumentos antes aludidos, al no admitirse el gasto y no ser deducible el pasivo asociado, en esta situación, no existe asimetría alguna.

7.- CUENTA DE SOCIOS

Con respecto a los saldos acreedores de socios (al igual que los saldos deudores) es importante recordar que el tratamiento tributario de los mismos a partir de la entrada en vigencia del IRAE, representa uno de los cambios más importantes respecto al tratamiento que tenían en sede del IRIC.

En vigencia del IRIC, se entendía que los socios y la sociedad eran la misma persona, por lo cual no se generaban resultados ni cuentas patrimoniales entre los mismos, y además los bienes de los socios afectados a la sociedad integraban el activo de la misma.

En el IP, el tratamiento de las cuentas de socios difería si la sociedad era contribuyente o no del IRIC.

En el caso de que la sociedad fuera contribuyente del IRIC, no se computaban cuentas de activo ni de pasivo con socios y en caso de que existiesen, se excluían a efectos fiscales (según lo establecido en el Decreto N° 101/996 de 20.03.996) presentando así igual tratamiento que en el ajuste por inflación en el IRIC.

Si la sociedad no era contribuyente del IRIC, se computaban cuentas de activo y pasivo con socios. Además, tal como se expresa en la Consulta N° 3.178, los bienes afectados a la sociedad se computan en el activo y en el pasivo en la cuenta particular del socio.

Como se mencionó con anterioridad, el tratamiento tributario de las cuentas de socios, varió sustancialmente con la entrada en vigencia del IRAE. Esto se fundamenta en que actualmente, los socios se consideran terceros respecto de la sociedad. Por ende se reconocen resultados (intereses, diferencias de cambio, etc.) entre estos y la sociedad, y además se computan saldos en el activo o pasivo a efectos del cálculo del ajuste por inflación. Esto último se ve reflejado en el artículo 29 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, que establece, a estos efectos, la compensación de saldos de las cuentas de socios.

Considerando lo dispuesto en este último artículo, es posible concluir que, la existencia del pasivo fiscal ocurrirá cuando los saldos acreedores superen los saldos deudores y las pérdidas incluidas en el activo (si los socios están obligados a restituirlas a la sociedad por expreso mandato del estatuto social).

En el IP, con la entrada en vigencia del IRAE, la normativa aplicable es la misma que en sede del IRIC. Esto es así debido a que los Decretos N° 600/988 y N° 101/996 no fueron derogados

De manera que, dado que permanecen vigentes los Decretos antes mencionados, las cuentas de socios en las sociedades contribuyentes del IRAE no deben computarse en la liquidación del IP.

La excepción la constituyen las sociedades contribuyentes del IRAE por opción⁴¹, que no opten por tributar el “IP empresarial”⁴² y las sociedades personales no contribuyentes del IRAE. En este caso, son los socios los contribuyentes del impuesto y no la entidad. Esta última, deberá determinar su

⁴⁰ Artículo 24 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996. Además se aclara que *“Igual tratamiento tendrán los saldos correspondientes a operaciones efectuadas entre una casa matriz residente en territorio nacional y sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y entre establecimientos permanentes de una misma casa matriz, ubicados en territorio nacional y en el exterior”*.

⁴¹ Artículo 5 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

⁴² Literal C) del artículo 1 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

patrimonio incluyendo las cuentas de socios, para luego determinar la cuota parte que le corresponde a cada socio⁴³.

En conclusión, las cuentas de socios tienen tratamiento asimétrico para uno y otro impuesto.

8.- AJUSTE POR INFLACIÓN

La realización del ajuste por inflación tiene su impacto en la liquidación del IRAE, en la medida que implica la realización de un ajuste fiscal.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 27 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, aquellos contribuyentes que liquiden por el régimen de contabilidad suficiente, deberán realizar el ajuste por inflación, siempre que hayan obtenido ingresos provenientes de operaciones en el ejercicio.

En la determinación del ajuste, deben considerarse los activos y pasivos admitidos al inicio del ejercicio, ajustados por la aplicación del porcentaje de variación del índice de precios al productor de productos nacionales⁴⁴ entre los meses del cierre del ejercicio anterior y del que se liquida.

En cuanto al tratamiento tributario de los pasivos, es posible observar que presenta algunas diferencias respecto al tratamiento que los mismos tienen en el IP.

Para puntualizar alguna de estas diferencias se comenzará por recordar el artículo 28 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996. El mismo establece que se admite como pasivo:

- "1. Deudas en dinero o en especie, incluso las que hubieran surgido por distribución de utilidades aprobadas a la fecha de comienzo del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.*
- 2. Reservas matemáticas de las compañías de seguros.*
- 3. Pasivo transitorio."*

Asimismo se establece que en caso de existir activos afectados a la producción de rentas no gravadas, el pasivo se computará en la proporción que guarda el activo afectado a la producción de rentas gravadas con respecto al total del activo valuado según normas fiscales.

Por su parte el artículo 96 del Decreto N° 150/007, establece los pasivos que deberán computarse, y es más específico, ya que menciona como admitidos los siguientes pasivos:

- "1) Deudas exigibles al cierre del ejercicio, en dinero o en especie, incluidas las que surjan por distribución de utilidades aprobadas a la fecha de cierre del ejercicio, salvo que se trate de dividendos en acciones.*
- 2) Reservas matemáticas de las entidades aseguradoras, de capitalización y similares.*
- 3) Provisiones para gastos devengados y no contabilizados*
- 4) Los tributos que se hayan devengado al cierre del ejercicio, incluido el IP.*
- 5) Importes que representen beneficios a liquidar en ejercicios siguientes derivados de servicios a prestar en el futuro y de ventas de inmuebles a plazo.*

Los saldos acreedores de dueño no deberán computarse en el pasivo, así como tampoco aquellos saldos acreedores que provengan de aportes, colocaciones y cualquier operación financiera, realizadas entre casa matriz y establecimiento permanente."

⁴³ Artículos 25 y 26 del Decreto N° 600/988.

⁴⁴ De acuerdo al artículo 58 bis del Decreto N° 150/007, el contribuyente puede optar por aplicar el Índice de Precios al Consumo.

En primer lugar y en términos generales, es posible visualizar que los pasivos computables a los efectos del ajuste por inflación son mayores que los admitidos a los efectos del IP.

Además, sólo se admiten las obligaciones que sean consideradas deudas ciertas, salvo las reservas matemáticas de las compañías de seguros. Es decir que no quedan comprendidas aquellas que pueden estar sujetas a contingencia.

De esta forma, los gastos que surjan con obligaciones que no constituyan una deuda cierta, serán consideradas efectivamente como gasto, en el ejercicio económico en el cual dicha eventualidad se concrete.

Puntualmente, en lo que refiere al propio IP, en el ajuste por inflación, el saldo adeudado por este impuesto se debe considerar como pasivo. Sin embargo, en la liquidación del IP el artículo 8 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996, establece expresamente la prohibición de su cómputo: *"Este impuesto no se computará como pasivo para la determinación del patrimonio gravado"*.

Con respecto a las cuentas de socios, como se mencionó con anterioridad, a los efectos de consideradas en la base de cálculo del ajuste por inflación, deberán compensarse (artículo 29 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996).

A diferencia del tratamiento que se le otorga a los socios, los saldos deudores o acreedores con accionistas, en el ajuste por inflación deben computarse en el activo y pasivo respectivamente, mientras que en el IP, constituyen activo gravado pero no pasivo deducible. De manera que la asimetría en este caso, es total.

Con respecto a las operaciones realizadas entre casa matriz y establecimiento permanente el artículo 96 del Decreto N° 150/007, establece que no podrán considerarse pasivo admitido para el ajuste por inflación los saldos derivados de aportes y retiros de capital, colocaciones u otras operaciones financieras, ya que son consideradas cuentas de capital.

Los saldos originados en pasivos por operaciones financieras, no serán admitidos para el ajuste por inflación ni para el IP. En consecuencia no se verifica un tratamiento asimétrico.

En lo que refiere al ajuste por inflación, los saldos que se originen en operaciones no financieras se considerarán pasivos admitidos y en el IP serán deducibles siempre que se encuentren comprendidos en el artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

De esta forma, en este tipo de operaciones no existiría asimetría alguna, salvo en aquellos casos que en el IP no se admita la deducción (este tratamiento fue analizado con anterioridad en el punto 6.4).

Otra cuenta de pasivo, que debe ser analizada en forma particular es anticipos de clientes.

Si bien esta cuenta no es generada por ningún gasto, sino que surge por un adelanto realizado por un cliente (y que generará una ganancia), en lo que refiere al IRAE, debe ser considerada en el ajuste por inflación, ya que se encuentra comprendida en los pasivos mencionados en el artículo 96 del Decreto N° 150/007.

Con respecto al IP, la Administración ha puesto de manifiesto su posición en la Consulta N° 5.027, en donde se consideró que no se trata de un pasivo admitido comprendido en el literal C) del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

Con estas consideraciones, se puede concluir que la asimetría es total, dado que es un pasivo que deberá considerarse en el ajuste por inflación, pero no es admitido en la liquidación del IP.

Las integraciones de capital realizadas en sociedades cuyo capital se exprese en acciones, según lo establecido en el artículo 97 del Decreto N° 150/007, no deberán considerarse como pasivo, siempre que hayan sido aprobados por el órgano social competente. Considerándose, por lo tanto, como cuentas

de patrimonio. Es decir que, hasta que la Asamblea de Accionistas no apruebe dicho aporte, constituye un pasivo, y por ende tiene sus consecuencias en el ajuste por inflación, ya que puede generar una ganancia fiscal por la exposición a la inflación.

En lo que respecta al IP, en caso de que estos saldos sean considerados como pasivos, no se encuentra admitido en el artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

De esta forma, la asimetría en el tratamiento de estas cuentas es total, porque como se mencionó anteriormente, deben considerarse en el ajuste por inflación, y se excluyen del IP.

9.- CONCLUSIONES

En primer lugar, tanto en el IRAE, en materia de deducción de gastos, a través de la regla candado, como en el IP, en relación a la limitación de los pasivos deducibles, se está ante la presencia de medidas internas antielusivas. En este sentido, es posible establecer que en ambos impuestos a través de las mismas, se busca preservar el principio de igualdad ante las cargas tributarias, así como evitar la erosión de la base imponible, lo que perjudica la recaudación de los mismos. Claramente existe, en este aspecto en el IRAE y el IP un mismo objetivo.

No obstante, como se mencionó a lo largo del trabajo, los criterios mantenidos en ambos impuestos, para la deducibilidad o no de un gasto y su pasivo relacionado, en varios casos no coinciden produciéndose así asimetrías parciales o totales.

En este sentido se debe recordar que los gastos incurridos con los contribuyentes del IRAE, para la determinación de la renta neta, deben cumplir con ciertos requisitos para su deducción: ser devengados en el ejercicio, ser necesarios para mantener y conservar la renta gravada, encontrarse debidamente documentados y que se encuentren gravados por una imposición a la renta para la contraparte. Esta última condición, trae aparejado que los gastos puedan ser deducidos en su totalidad, en proporción o no admitidos.

Considerando que los gastos pueden ocasionar pasivos a la fecha de la determinación del patrimonio neto, solamente se considerarán como admitidos, los mencionados expresamente en el artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado de 1996.

En esta línea de razonamiento se determinaron, en el presente trabajo, las asimetrías existentes en el IRAE y el IP, en la deducción de gastos y pasivos.

10.- BIBLIOGRAFÍA

- Ley N° 13.241 de 1964.
- Ley N° 13.319 de 1964.
- Ley N° 13.637 de 21 de diciembre de 1967.
- Ley N° 14.100 de 29 de diciembre de 1972.
- Decreto - Ley N° 14.416 de 28 de agosto de 1975.
- Ley N° 15.767 de 13 de setiembre de 1985.
- Ley N° 15.768 de 25 de setiembre de 1985.
- Ley N° 15.903 de 10 de noviembre de 1987.
- Ley N° 16.170 de 28 de diciembre de 1990.
- Ley N° 16.462 de 11 de enero de 1994.
- Ley N° 16.470 de 29 de marzo de 1994.
- Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996.
- Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.
- Título 4 del Texto Ordenado de 1996.
- Título 7 del Texto Ordenado de 1996.
- Título 8 del Texto Ordenado de 1996.
- Título 14 del Texto Ordenado de 1996.
- Decreto N° 600/988 de 21 de setiembre de 1988.
- Decreto N° 148/007 de 26 de abril de 2007, y modificativos.
- Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007, y modificativos.
- Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, y modificativos.
- "El impuesto al patrimonio global en Uruguay". Dr. Juan Carlos Peirano Facio. Revista tributaria N° 150.
- "La imposición al patrimonio de las empresas y de las personas físicas". Dr. Juan Carlos Peirano Facio. Revista tributaria N° 116.
- "Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto en el IRAE" Dr. Juan Carlos Bonet y Dr. Leonardo Costa. Exposición en las Jornadas Tributarias de 2008.
- "Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos" Cr. Juan A. Acosta, Cra. Catalina Camejo, Dr. Guillermo Nieves, Cra Johanna Sonderegger, Colaboración: Cr. Álvaro Romano. Exposición en las Jornadas Tributarias de 2008.
- "Los condicionamientos generales para la deducción de gasto en el IRAE" Cr. Juan Antonio Pérez Pérez. Exposición en las Jornadas Tributarias de 2008.
- "Modificaciones introducidas en el impuesto al patrimonio por la Ley N° 16.170 del 28.12.1990 (presupuesto nacional) Dr. José Carlos Bordolli. Revista tributaria N° 117.
- "Pasivos deducibles en el impuesto al patrimonio de las empresas". Dra. Geraldine Ifrán Sosa. Revista tributaria N° 171.
- "Los pasivos deducibles en el IP". Dr. Andrés Blanco y Cr. Daniel Porcaro. Revista Tributaria N° 150.

- "Las Personas Públicas no Estatales y los Paratributos" por la Dra. María Verónica Duarte y el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez. Revista Tributaria N° 212.
- "Cómputo de resultados entre establecimiento permanente y casa matriz". Cr. Álvaro Romano. Exposición en las Jornadas Tributarias de 2010.
- "El Establecimiento permanente en Uruguay" Cr. Enrique Ermoglio Revista Tributaria N° 212.
- "Lineamientos básicos para la reforma tributaria documento de consulta pública" - Página de presidencia de la República, realizado por la comisión de trabajo creada por el MEF: http://archivo.presidencia.gub.uy/_WEB/noticias/2005/11/consulta_publica_rt.pdf
- "La reforma tributaria en Uruguay un proceso hacia la equidad" - Alvaro Romano diciembre de 2008 Documento publicado en La Comisión Económica para América Latina (CEPAL): http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/7/34687/Alvaro_Romano_Reforma_tributaria_en_URUGUAY.pdf