

V JORNADAS TRIBUTARIAS

27 y 28 de setiembre de 2012 – Montevideo, Uruguay

Tema: *“Asimetrías entre el IRAE y el IP en la deducción de gastos y pasivos”*

Autores: *Cra. Carmen Sforza y Cr. Guillermo Möller*

ESQUEMA GENERAL DEL TRABAJO

1. INTRODUCCIÓN

2. CONCEPTOS GENERALES

- 2.1. Concepto de gasto deducible: principio general y excepciones. Otras consideraciones de interés
 - 2.1.1. Principio general
 - 2.1.2. Deducción proporcional
 - 2.1.3. Excepciones al principio general
 - 2.1.4. Gastos no deducibles
- 2.2. Concepto de pasivo deducible. Diferencia con concepto de pasivo computable
 - 2.2.1. Definición de pasivo computable en el IRAE
 - 2.2.2. Definición de pasivo deducible en el IP

3. CASUÍSTICA DE ASIMETRÍAS

- 3.1. Casos de deducción del gasto y no deducción del pasivo
- 3.2. Casos de no deducción del gasto (total o parcial) y deducción del pasivo
- 3.3. Caso particular del Ajuste Impositivo por Inflación (AIPI)

4. CONSIDERACIONES RESPECTO DE DETERMINADAS ASIMETRÍAS

- 4.1. Con el Estado
 - 4.1.1. Con personas de Derecho Público no contribuyentes del IP
 - 4.1.2. Por tributos – IRAE e ICIR
 - 4.1.3. Por otros tributos diferentes al IRAE, IP e ICIR y por prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, no vencidas
- 4.2. Deudas financieras no comprendidas en el artículo 15 del Título 14
- 4.3. Gastos y pasivos con Organismos internacionales
- 4.4. Gastos con el exterior por servicios

5. CONCLUSIONES FINALES

1. INTRODUCCIÓN

Los montos imponible del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), así como del Impuesto al Patrimonio (IP) son determinados por sus correspondientes normas, que pueden coincidir o no entre sí, en todo o en parte.

En principio, en la normativa del IP tenemos una remisión al IRAE, pero, como veremos, en muchos casos las disposiciones respecto de cada impuesto resultan diferentes, en función de normas específicas que así lo disponen.

Esto deriva en asimetrías entre el IRAE y el IP en la deducción de gastos y pasivos, que pueden resultar justificables o no. Como resultado de este trabajo nos gustaría realizar algunas consideraciones respecto a la existencia y al sentido de estas asimetrías, y en algunos casos de si son justificadas o no.

Cabe señalar que, según lo estipulado, nuestro análisis se centrará en lo referente a gastos y pasivos, aún cuando pudieran plantearse otras asimetrías para estos impuestos.

Esta situación ya se planteaba con el anterior impuesto a las rentas, el IRIC, y fue tratado en forma global y general por el Cr. Jorge Rossetto¹, en su trabajo denominado “Determinación de la renta neta. Conciliación del resultado fiscal con el capital fiscal”. En el mismo trata en forma genérica las diferencias que pueden existir entre un ajuste en lo que él denomina el “balance fiscal” para el resultado fiscal y si ese ajuste es acompañado o no por un ajuste en el capital. Lo analiza tanto para pérdidas y ganancias como para activos y pasivos, y desarrolla la siguiente fórmula:

$$CFF - CFI = RF - Ba) + Bb) + Ca) - Cb)$$

Donde:

CFI = Capital Fiscal Inicial, es decir, capital fiscal al comienzo del ejercicio.

CFF = Capital Fiscal Final, es decir, capital fiscal al final del ejercicio.

RF = Resultado Fiscal del ejercicio.

Ba) = Ajustes que aumentan la ganancia o disminuyen la pérdida sin aumentar el patrimonio fiscal.

Bb) = Ajustes que disminuyen la ganancia o aumentan la pérdida sin disminuir el patrimonio fiscal.

Ca) = Aumentos de patrimonio fiscal que no aumentan la ganancia o no disminuyen la pérdida.

Cb) = Disminuciones de patrimonio fiscal que no disminuyen la ganancia o no aumentan la pérdida.

Por último, a modo introductorio resulta de interés repasar el significado del término utilizado “asimetría” que fuera definido por la Real Academia Española como “falta de simetría”, lo que induciría a realizar una valoración contraria a las asimetrías. Al final de este trabajo realizaremos algunas reflexiones al respecto.

¹ El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Parte II. Cr. Jorge Rossetto. Ediciones Rogal.

2. CONCEPTOS GENERALES

2.1. Concepto de gasto deducible: principio general y excepciones. Otras consideraciones de interés

2.1.1. Principio general

De acuerdo con el criterio general establecido por las normas fiscales, serán deducibles en la liquidación del IRAE los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.

Adicionalmente, la Ley N° 18.083 del 27/12/2006 de Reforma Tributaria incorpora otra condición para su deducción, estableciendo que sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por:

- el IRAE
- el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) o por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).
- una imposición efectiva a la renta en el exterior.

De esta forma se recoge en los artículos 19 del Título 4 T.O. 96 y 25 del Decreto Reglamentario N° 150 del 26/04/2007 el principio general para establecer la renta neta².

2.1.2. Deducción proporcional

Por otra parte, la Ley de Reforma Tributaria antes mencionada introdujo la regla de la deducción proporcional, que encontramos en los artículos 20 del Título 4 y 26 del Decreto Reglamentario.

Cuando los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRPF, en la categoría I de este impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente (12%) y la tasa del IRAE (25%).

En cuanto a los gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% si la tasa efectiva fuera igual o superior al 25%. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite a que refiere el párrafo anterior. Se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal,

² Recordemos que de acuerdo con la interpretación realizada por la Ley N° 18.341, recogida en el literal A) del artículo 16 del Título 4 T.O. 96, este principio general y la regla de la proporción aplican tanto a los gastos como a los costos, sin perjuicio de las excepciones dadas por los artículos 21, 22 y 23 de este Título.

salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

El Decreto Reglamentario agrega que cuando los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas tanto por una imposición efectiva a la renta en el exterior como por el IRPF en la Categoría I (Rentas de Capital) o por el IRNR, se sumarán en el numerador del cociente la tasa máxima del impuesto local y la tasa efectiva del impuesto del exterior, aclarándose que la deducción nunca podrá superar el 100% del gasto.

2.1.3. Excepciones al principio general

Sin embargo, fueron previstas algunas excepciones para la deducción de determinados gastos. Se admitirá deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico, determinados gastos/costos para los que si bien las condiciones generales no se cumplen, a nivel legal o reglamentario se prevé una excepción, en atención a la naturaleza de la actividad que los origine y dentro de determinados límites, considerando además las disposiciones específicas que pudieran corresponder en materia de Precios de Transferencia (PT).

Es así que tenemos las excepciones dadas por los artículos 21, 22 y 23 del Título 4, como también otras previstas a nivel reglamentario.

Cabe resaltar que en algunos casos para la aplicación de la excepción se establecen límites de deducción, no obstante lo cual, el monto a deducir nunca será inferior al que surja de la aplicación de la regla de la proporción del artículo 20 del Título 4.

A efectos de nuestro análisis resulta de interés mencionar las siguientes excepciones:

Artículo 22 - Excepciones al principio general

- *Los intereses de préstamos realizados por organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, y por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas*
- *Tributos, con excepción de los dispuestos por el literal F) del artículo 24 de este Título (IRAE, IP e ICIR) y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales*

Excepciones previstas a nivel reglamentario

Además, se cuenta con otras excepciones previstas a nivel reglamentario en el artículo 42 del Decreto 150/007, en atención a lo indicado por el último inciso del artículo 22, entre las que podemos resaltar:

- *Adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o el prestador sea una persona de Derecho Público.*
- *Importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas.*
- *Las diferencias de cambio y reajustes que constituyan para la contraparte rentas exentas del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas o del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, de acuerdo a lo dispuesto por los literales G) y H) del artículo 27º del Título 7 y por los literales F) y G) del artículo 15º del Título 8³.*
- *El 48% (cuarenta y ocho por ciento) de los gastos de arrendamiento que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF en aplicación del literal J) del artículo 34º del Decreto Nº 148/007.*
- *Las comisiones pagadas o acreditadas a personas del exterior por exportaciones, hasta un máximo del 2% (dos por ciento) del valor FOB de la exportación.*
- *Sanciones no tributarias efectivamente abonadas a personas de Derecho Público nacionales y a entidades públicas no residentes, en tanto tales entidades no sean de las referidas en el artículo 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.*

2.1.4. Gastos no deducibles

Por otra parte, existen normas que disponen la no deducción de determinados gastos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del Título 4 no pueden deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por el IRAE. Asimismo, en este artículo se prohíbe la deducción de, entre otros:

³ Dichos artículos del IRPF y su copia textual para el IRNR establecen: art. 27 T. 7 literal G) *Las rentas producidas por la diferencia de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos en dicha moneda;* literal H) *Las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste.*

Asimismo, y a los efectos de este trabajo, su reglamentación en el Decreto 148/007 del IRPF (con su copia textual en el Decreto 149/007 del IRNR) establece en el art. 34 literal G) *Las rentas producidas por la diferencia de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera, o en depósitos y créditos en dicha moneda salvo cuando esos créditos correspondan a cuentas a cobrar por rendimientos del capital, rendimientos del trabajo, o saldos de precio por transmisiones patrimoniales de bienes distintos a los mencionados en el presente literal y en el literal H).*

- *Sanciones por infracciones fiscales.*
- *El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, el Impuesto al Patrimonio y el Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales.*

Finalmente, en el último inciso del artículo 24 del Título 4 se indica que *los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales, así como los 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 de una entidad no residente y dicha entidad, serán considerados cuentas de capital. 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.*

2.2. Concepto de pasivo deducible. Diferencia con concepto de pasivo computable

2.2.1. Definición de pasivo computable en el IRAE

A efectos de nuestro análisis resulta necesario el repaso de la definición de pasivo computable prevista en la normativa del IRAE, que, según plantearemos en el siguiente punto, será luego objeto de determinadas limitaciones o condicionantes para la determinación del Impuesto al Patrimonio (IP).

El artículo 96 del Decreto N° 150/007 establece que el pasivo computable estará integrado por:

1. *Deudas exigibles al cierre del ejercicio, en dinero o en especie, cualquiera fuera su naturaleza, incluso las que hubieran surgido de la distribución de utilidades aprobadas a la fecha de cierre del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.*
2. *Reservas matemáticas de las entidades aseguradoras, de capitalización y similares.*
3. *Provisiones para hacer frente a gastos devengados y no contabilizados.*
4. *Los tributos devengados al cierre del ejercicio. El impuesto al Patrimonio sólo será computable a los efectos del cálculo del resultado de la desvalorización monetaria.*
5. *Importes que representen beneficios a liquidar en ejercicios siguientes derivados de servicios a prestar en el futuro y de ventas de inmuebles a plazos.*

Los saldos acreedores de dueño no se computarán en el pasivo. Tampoco se computará en el pasivo los saldos acreedores provenientes de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera, efectuados entre la Casa Matriz y establecimientos permanentes.

2.2.2. Definición de pasivo deducible en el IP

Para el IP, el pasivo será objeto de determinadas limitaciones o condicionantes, que señalaremos a continuación.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 del Título 14 del T.O. 96, el patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el IRAE, se avaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto.

Cabe señalar que nos referiremos únicamente a la normativa aplicable a contribuyentes del IRAE, ya que no es del caso lo establecido en el artículo 15 del Título 14 para personas físicas. A efectos del IP, sólo se admitirá deducir como pasivo:

A) El promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

- 1. Los Bancos públicos y privados*
- 2. Las Casas Financieras*
- 3. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982*
- 4. Las 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.*
- 5. Los fondos de inversión cerrados de crédito*
- 6. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía*

Las entidades acreedoras mencionadas en el inciso anterior deberán entregar al deudor anualmente una constancia de los referidos saldos, dentro de los 90 días de la fecha de determinación del patrimonio.

B) Las deudas contraídas con Estados, con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, con la Corporación Nacional para el Desarrollo y con instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

C) Las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones⁴, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor.

Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente de este impuesto, no serán deducibles.

⁴ Cabe resaltar que por aplicación del Decreto Nº 203/004, a efectos del IP se considerarán saldos de precios de importaciones las deudas por la adquisición de bienes situados: a) en el exterior de la República, b) en los exclaves mencionados en el numeral 7) del artículo 34 del artículo 34 del Decreto 220/998.

D) Las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.

E) Las deudas documentadas en debentures u obligaciones, siempre que su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública y que dichos papeles tengan cotización bursátil. Las deudas emitidas a partir de la vigencia de esta ley, documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:

- 1. Que tal emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.*
- 2. Que dichos instrumentos tengan cotización bursátil.*
- 3. Que el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, una vez contempladas las preferencias admitidas por la reglamentación, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.*

Asimismo serán deducibles las deudas documentadas en los instrumentos a que refiere el presente literal, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional.

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.

En función de lo anterior, si bien en el IP no se establece de forma explícita la condición de tributación de la contraparte como sucede en el IRAE para la deducción de gastos, puede observarse que la lista taxativa de pasivos admitidos guarda cierta relación con la situación de la contraparte, buscándose que la nómina de pasivos deducibles tenga como contraparte acreedora a un sujeto pasivo del IP.

En este sentido, recordemos que el artículo 22 del Título 14 exonera del IP los saldos de precio que deriven de importaciones, préstamos y depósitos, de personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el exterior y los hace computar a los solos efectos de la determinación ficta del valor del ajuar y muebles de la casa-habitación.

Por lo que los saldos que una empresa mantenga con el exterior por estos conceptos no generan en la contraparte la obligación de pago de IP por el Patrimonio en el Uruguay (impuesto que sería pago por retención, a cargo de la empresa). Entonces esto justifica que en la lista taxativa de pasivos deducibles expresamente se disponga la no deducción de pasivos por estos conceptos.

3. CASUISTICA DE ASIMETRÍAS

A continuación agruparemos algunas asimetrías en función de si la parte no deducible corresponde al gasto o al pasivo.

3.1. Casos de deducción del gasto y no deducción del pasivo

- Acreedores por importación de bienes situados en el exterior de la República y en los exclaves, de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto 203/004.

Si bien estrictamente estamos ante el caso de un costo y no de un gasto, haremos referencia de todas formas a la asimetría que aquí se presenta.

Costos – el literal b) del numeral 4 del artículo 42 del Decreto 150/007 establece como excepción la deducibilidad de los costos correspondientes a las *importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas; sin perjuicio de las disposiciones específicas en materia de precios de transferencia y de las establecidas en los incisos finales del artículo 47 del Título que se reglamenta.*

Pasivos – los pasivos por saldo de precios de importaciones no son deducibles en el IP de acuerdo a lo establecido en el literal c) del numeral 6 del artículo 15 del Título 14 del T.O. 96 así como tampoco los son las deudas por la adquisición de bienes situados en el exterior de la República o en los exclaves mencionados en el numeral 7) del artículo 34 del artículo 34 del Decreto 220/998, de acuerdo a lo establecido en el Decreto 203/004.

Por lo tanto, aquí se da una asimetría en la deducción de costos y pasivos en el IRAE y el IP.

- Resultado generado por las cuenta de socios

Las cuentas de socios de sociedades personales a los efectos del IRAE son consideradas cuentas de activos y pasivos en la medida que no se les proporciona un tratamiento distinto como sí se lo hace para otras cuentas en el último párrafo del artículo 24 del Título 4 del T.O. 96.

Sin embargo, a efectos del IP, los saldos con socios son considerados cuentas de capital, tanto si estamos ante una sociedad que transparenta o no. Si la empresa por su forma jurídica es contribuyente del IRAE y entonces del IP estos saldos se consideran capital a todos los efectos. Asimismo, si nos encontramos ante una sociedad de hecho o sociedad civil, de acuerdo con lo establecido por los artículos 25 y 26 del Decreto Reglamentario 600/988 los saldos deudores y acreedores de socios se consideran cuentas de activo y pasivo sólo a los efectos de determinar la participación que en el patrimonio social corresponde a cada socio.

En esta línea se ha expresado la Comisión de Consultas de la DGI, por ejemplo en la Consulta 4998 del 1/04/2008.

Por lo tanto, la diferencia de cambio perdida y los intereses perdidos que pudieran generar estas cuentas son gastos deducibles total o parcialmente en el IRAE (luego se asociarán indirectamente a las rentas gravadas) mientras que a efectos del IP no se reconocen ya que las cuentas que los generan son de capital.

- Compra de bienes y servicios con personas de Derecho Público no contribuyentes de IP. Como veremos más en detalle luego en el punto 4.1.1, el gasto resulta deducible, pero el pasivo no.
- Gastos y deudas por tributos diferentes al IRAE, IP, Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR) y por prestaciones coactivas a personas no estatales, todas ellas vencidas. El gasto resulta deducible, pero el pasivo no, tal como desarrollaremos en el punto 4.1.3.
- Rentas puras de capital financieras (para la contraparte) con personas físicas o personas jurídicas no comprendidas en el artículo 15 del título 14 del T.O.96. Según ampliaremos en el punto 4.2, aquí se plantea la situación de deducción del gasto (total o parcial) y no del pasivo.

3.2. Casos de no deducción del gasto (total o parcial) y deducción del pasivo

- IRAE e ICIR no vencidos. El cargo del período por estos impuestos no resulta deducible, pero el pasivo sí, según plantearemos en el punto 4.1.2.
- Los gastos a los cuales les aplica la regla de la “proporcionalidad” y resultan no deducibles en su totalidad o en forma parcial mientras que el pasivo asociado resulta deducible en la medida que se encuentre dentro de los pasivos establecidos en el artículo 15 del Título 14 del T.O. 96.

Un caso ejemplar en este sentido sería un gasto con un contribuyente comprendido en el literal E) del artículo 52 del Título 4 del T.O. 96 el cual no es deducible a los efectos del IRAE mientras que el pasivo, en caso de existir, al cierre del ejercicio fiscal, sería deducible en la liquidación de IP del contribuyente.

- Ajustes de Precios de Transferencia (PT)

La aplicación de un régimen de PT para el Uruguay fue establecido para el IRAE en virtud de los artículos 38 a 46 del Título 4 del T.O. 96 y los Decretos reglamentarios. Por lo tanto este régimen no aplica para el IP.

En virtud de lo anterior, un ajuste de PT que resulte en un mayor gasto fiscal en la liquidación de IRAE de la empresa en cuestión, no es acompañado por un mayor pasivo fiscal a los efectos de la liquidación de IP. Por lo tanto, estamos frente a una asimetría aunque un tanto especial pues existe un gasto fiscal pero el pasivo realmente no existe, no es que no sea deducible sino que directamente no existe.

Un caso similar pero opuesto, sería un ajuste de PT que resulte en un menor gasto. En este caso, existiría un pasivo fiscal en el IP mientras que no existiría o no sería deducible parte del gasto en el IRAE en virtud de normas de PT.

- Remuneración de directores del exterior con saldo a pagar al cierre.

De acuerdo con el artículo 33 del Decreto 150/007 *la deducción por retribuciones a directores de sociedades será admitida hasta el monto por el cual se realicen aportes jubilatorios*. Asimismo, según el artículo 171 de la Ley 16.713 del 3/09/1995 se estableció que están exentos de realizar aportes jubilatorios los directores de sociedades anónimas *radicados en el extranjero, extremo que debe ser probado fehacientemente*.

Sin embargo, el pasivo que pudiera existir al cierre del ejercicio fiscal por concepto de remuneraciones a directores del exterior, ya sea que se lo considere como dependiente o como no dependiente⁵, sería un pasivo deducible a efectos de la liquidación de IP, en la medida que estaría comprendido dentro del literal C del artículo 15 del Título 14 del T.O. 96. Por lo tanto, estamos ante un gasto no deducible en el IRAE mientras que el pasivo es deducible en la liquidación de IP, lo cual genera una asimetría a estos efectos.

- Gastos destinados a generar rentas no gravadas por el IRAE.

Los gastos asociados a la obtención de rentas no gravadas podemos dividirlos en directos e indirectos.

Los gastos directos destinados a generar rentas no gravadas no son deducibles en el IRAE de acuerdo con el principio general establecido en el artículo 19 del Título 4 del T.O. 96, y el artículo 24 del Título 4. Sin embargo, el pasivo al cierre del ejercicio fiscal, en caso de existir, por este concepto sería deducible de la liquidación de IP en la medida que se encuentre dentro de los pasivos establecidos en el artículo 15 del Título 14 del T.O. 96.

Por lo tanto, estamos ante un gasto no deducible en el IRAE y un pasivo en principio deducible en el IP, lo cual genera una asimetría a estos efectos.

En la misma situación se encuentran los gastos indirectos financieros asociados a rentas no gravadas, si el financiamiento se contrajo con entidades del artículo 15 del Título 14 por lo

⁵ No es objeto de este trabajo discutir el carácter de dependiente o no dependiente de los Directores de Sociedades Anónimas. Además, esta condición no afecta la asimetría que se plantea.

que el pasivo resulta deducible, y no así el gasto al estar asociado indirectamente a la obtención de rentas no gravadas. Luego, para los restantes financiamientos, se presenta una situación diferente según plantearemos en el punto 4.2.

El tratamiento fiscal para el IP en tiempos anteriores era diferente, pues el Pasivo se computaba de forma proporcional. Con la normativa actual, si bien para el IRAE se calcula qué parte del gasto financiero considerar, a través de un prorrateo simplificado, considerando la relación entre el promedio de los activos generadores de renta no gravada y el promedio del activo fiscal, para el IP ese plantea una solución distinta, realizando un cómputo directo, restando del pasivo fiscal los activos generadores de rentas no gravadas.

- Rentas puras de capital no financieras (para la contraparte) con contribuyentes del IRPF o IRNR (asimetría parcial).

El ejemplo paradigmático en esta asimetría es un arrendamiento de un inmueble con una persona física residente o no residente (que no tribute en el exterior) y el saldo a pagar al cierre. El gasto por arrendamiento es deducible en el IRAE en forma proporcional un 48% mientras que el saldo a pagar al cierre es deducible 100% en la liquidación de IP.

- Gastos administrativos (no intereses) y diferencia de cambio por intereses a pagar, originados por préstamos con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay y por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos. Estos cargos no son deducibles (total o parcialmente), mientras que el pasivo sí. Al respecto realizaremos algunos comentarios en el punto 4.3.
- Gastos por servicios con el exterior. También encontramos algunas asimetrías para estos gastos, según desarrollaremos en el punto 4.4.
- Gastos de publicidad que no constituyan para los prestadores renta gravada por IRAE.

En este caso el pasivo es deducible, tanto el proveedor sea local como del exterior, mientras que el gasto será deducible en tanto *los prestadores sean entidades que se hallen en goce de personería jurídica y establezcan en sus estatutos que no persiguen fines de lucro. En el caso de instituciones deportivas, deberán además estar afiliadas a asociaciones o federaciones reconocidas en el ámbito nacional o departamental*⁶. Asimismo, deberán ser necesarios para obtener y conservar la renta gravada y no podrán exceder en el ejercicio el menor de los siguientes límites:

- El 2% de los ingresos brutos del ejercicio.

⁶ Art. 42 bis del Decreto 150/007.

- El 20% del total de los gastos de publicidad y propaganda del ejercicio que deban ser computados por el prestador como renta neta gravada, a efectos de la liquidación del IRAE.

3.3. Caso particular del Ajuste Impositivo por Inflación (AIPI)

Si bien no es directamente una asimetría, sí lo es por su forma de cálculo pues en el AIPI se da el caso particular de que las cuentas de socios son consideradas cuentas de activos y pasivos luego de determinadas compensaciones establecidas en el artículo 29 del Título 4 del T.O. 96. Por lo tanto tienen incidencia en el resultado fiscal por inflación que se pudiera determinar. Mientras que en el IP, como se mencionara anteriormente, las cuentas de socios son consideradas cuentas de capital.

En consecuencia podríamos estar frente a una pérdida por AIPI en el caso en que el coeficiente utilizado (variación del IPPN o del IPC) fuera negativa, generada entre otras cosas por un pasivo fiscal (cuenta acreedora de socios) a los efectos del IRAE, que a los efectos de la liquidación de IP será considerado como cuenta de capital.

4. CONSIDERACIONES RESPECTO DE DETERMINADAS ASIMETRÍAS

4.1. Con el Estado

Para los gastos con el Estado⁷ podemos identificar varias asimetrías, según los comentarios que realizaremos a continuación de la normativa aplicable por un lado para con los gastos y por otro para con los pasivos.

Normativa aplicable a los gastos con el Estado

En el Estado encontramos entidades que tributan IRAE: los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.

Por lo que con estas entidades se cumple con el principio general para la deducción de gastos: la contraparte tributa el IRAE. Por tanto, no tenemos limitación para deducir el gasto.

Luego, para gastos con otros entes del Estado podemos destacar las siguientes excepciones:

⁷ La expresión Personas de Derecho Público, en su acepción amplia comprende al Gobierno Central, Gobiernos Departamentales, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del Estado y Personas Públicas no Estatales. Esto porque, como señalara el Dr. Horacio Cassinelli Muñoz, el Derecho Público es el que concierne al Estado. Y la expresión Estado, en un sentido amplio, incluye los mencionados organismos, según lo dispuesto por el artículo 24 de la Constitución. En un viejo boletín de la DGI (número 212) fue publicado un detalle aclaratorio de conceptos referentes a esta expresión, donde la DGI también da un alcance amplio a la expresión Personas de Derecho Público.

- *donaciones a entes públicos* (literal D, artículo 22, Título 4)
- *tributos, con excepción de los dispuestos por el literal F) del artículo 24 de este Título* (IRAE, IP e ICIR) (literal H, artículo 22, Título 4)
- *prestaciones coactivas a personas públicas no estatales* (literal H, artículo 22, Título 4)⁸
- *adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o el prestador sea una persona de Derecho Público* (numeral 4 a), artículo 42, Decreto Reglamentario)
- *los gastos de capacitación del personal, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas, sujetos a determinadas condiciones* (numeral 16, artículo 42, Decreto Reglamentario)
- *sanciones no tributarias efectivamente abonadas a personas de Derecho Público nacionales* (numeral 35, artículo 42, Decreto Reglamentario)

En definitiva, con la inclusión de estos conceptos dentro de las excepciones se cubren otros gastos con el Estado, que de esta forma pueden también ser deducidos sin limitación.

Por otra parte, según lo previsto por el artículo 24 del Título 4 no pueden deducirse los cargos por sanciones por infracciones fiscales, ni por el IRAE, IP e ICIR.

Normativa aplicable a los pasivos con el Estado

Por otra parte, en relación al IP encontramos dentro de la lista de pasivos deducibles los siguientes:

- *las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor.*

*Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente de este impuesto, no serán deducibles*⁹.

- *las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.*

Entonces, corresponde señalar que si bien fue prevista la deducción de pasivos con el Estado, se le dieron determinadas limitaciones, a saber: que la entidad del Estado proveedora de bienes o servicios sea contribuyente del IP, y para las deudas por tributos y prestaciones coactivas, que los

⁸ Como personas públicas no estatales que perciben prestaciones coactivas en este boletín de la DGI en su momento se enumeraban: Caja de jubilaciones y Pensiones Bancarias, Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones, Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, Secretariado Uruguayo de la Lana, Instituto Nacional de Carnes, Instituto Nacional de Vitivinicultura, Laboratorio Tecnológico del Uruguay y Administración Nacional de Servicios de Estiva.

⁹ Recordamos que el texto de este artículo fue dado por la Ley de Reforma Tributaria. Previo a la Reforma la limitación era todavía mayor en tanto no se permitían deducir deudas "cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público"

saldos a pagar no estén vencidos a la fecha de la determinación del pasivo a computar en el cálculo del IP.

En función de lo anteriormente señalado, se presentan las asimetrías que mencionaremos a continuación.

4.1.1. Con personas de Derecho Público no contribuyentes del IP

Pasivos – no resultan deducibles.

Gastos – podemos deducirlos porque se previeron las excepciones anteriormente señaladas.

Estamos ante un caso de tratamiento dispar, según la contraparte sea una entidad privada o pública, porque como señaláramos se presentan casos de privados no contribuyentes de IP cuyo pasivo resulta deducible, por ejemplo los saldos a pagar con contribuyentes del literal E) del artículo 52 del Título 4 (donde el gasto no es deducible), no aplicándole entonces la limitación aquí establecida.¹⁰

4.1.2. Por tributos – IRAE e ICIR

Pasivos – deducibles, según lo dispuesto por el artículo 96 del Decreto Reglamentario del IRAE, siempre y cuando el saldo a pagar no estuviera vencido.

Gastos – no deducibles, según lo dispuesto por el literal F, artículo 24, Título 4.

Cabe señalar que para el cargo por el IP del ejercicio no se plantean asimetrías: tanto el pasivo como el gasto resultan no deducibles.

4.1.3. Por otros tributos diferentes al IRAE, IP e ICIR y por prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, no vencidas

Pasivos - no resultan deducibles si estuvieran vencidos.

Gastos – podemos deducirlos según lo dispuesto por el literal H, artículo 22, Título 4.

La no deducción del pasivo en este caso representa un doble castigo. En esta situación tendríamos por ejemplo un saldo a pagar vencido por IVA, que está generando sanciones por pago fuera de fecha, a lo que se agrega el castigo/costo adicional por la no deducción del pasivo al cierre del ejercicio.

¹⁰ Dentro de los sujetos pasivos del IP fueron incluidos quienes estén mencionados en el artículo 3º del Título 4, con excepción, entre otros, de los incluidos en el literal E) del artículo 52 del Título 4, salvo que se encuentren comprendidos en el literal A) del artículo 3º del mismo Título.

En resumen

En función de lo anterior, en principio para el IRAE resultan deducibles los gastos con el Estado, tomando como sustento distintas normas, salvo escasísimas limitaciones: el IRAE, el IP y el ICIR, y las sanciones por infracciones fiscales.

Por otra parte, para el IP las normas que habilitan a deducir los pasivos que pudieran existir al cierre son más estrictas, por lo que en muchos casos el gasto resulta deducible, pero el pasivo no. No obstante lo anterior, para los cargos por IRAE e ICIR se plantea la situación opuesta: el gasto del período no es deducible, mientras que, de existir, los pasivos sí resultan deducibles, si no estuvieran vencidos.

4.2. Deudas financieras no comprendidas en el artículo 15 del Título 14

Pasivos - no deducibles los saldos a pagar.

Gastos – pueden deducirse, ya sea de forma total o parcial, según el caso.

Las deudas financieras no comprendidas en el artículo 15 del Título 14, no son pasivo deducible a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio.

Sin embargo, los gastos asociados a estos pasivos financieros sí son deducibles a los efectos del IRAE, en forma parcial o total, dependiendo de quién sea la contraparte.

En caso que la contraparte fuera un contribuyente de IRAE, los gastos por intereses y diferencias de cambio (con su posterior asociación indirecta a renta gravada) serían deducibles 100%, de acuerdo al principio general de deducibilidad mencionado al inicio. Mientras que el pasivo, como se mencionaba anteriormente, no es deducible.

Si se analiza desde el punto de vista de la contraparte (acreedor), este activo financiero que posee, es un activo gravado en su Impuesto al Patrimonio en la medida que cumple con el hecho generador de dicho impuesto. Por lo tanto, estamos ante una injustificada asimetría y doble tributación en este impuesto por este activo financiero¹¹.

En caso que la contraparte fuera un no contribuyente de IRAE, los gastos por intereses (con su posterior asociación indirecta a renta gravada) serán deducibles en forma proporcional de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 del Título 4 del TO 96. Sin embargo los gastos por diferencia de cambio perdida que se generen por el capital prestado (con su posterior asociación indirecta a renta gravada) serán deducibles en un 100%, de acuerdo a la excepción establecida en el numeral 5 del artículo 42 del Decreto 150/007. Por su parte, la diferencia de cambio generada por los

¹¹ Recordar que en caso que la contraparte fuera del exterior, los saldos a cobrar al 31 de diciembre de cada año que tenga en el Uruguay están exonerados por aplicación del artículo 22 del T. 14 del TO 96.

intereses a pagar sería deducible en forma proporcional de acuerdo al mismo artículo. Mientras que el pasivo que generaría ambos resultados, como se mencionaba anteriormente, no sería deducible en su totalidad, por lo tanto, estamos ante una asimetría total (diferencia de cambio por el capital) o parcial (intereses y diferencia de cambio por los intereses a pagar).

En este caso, si se analiza desde el punto de vista de la contraparte (acreedor) este activo financiero también tendría que computarlo como activo gravado en su IP (personas físicas) o en la imputación que realice a los socios en caso de ser una sociedad. De cualquier forma podría resultar también en una doble tributación por esta partida en la medida que se supere el Mínimo No Imponible del IPPF. En este caso, a diferencia del anterior, la diferencia de tasas entre el IP del contribuyente analizado (deudor contribuyente de IRAE) y el IP de la contraparte (acreedor no contribuyente de IRAE) justificaría la no deducibilidad del pasivo. Sin embargo, la asimetría se sigue manteniendo entre IRAE e IP a nivel de gasto y pasivo.

En resumen

Se presentan asimetrías en la deducción de gastos y pasivos por las partidas financieras con entidades no comprendidas en el artículo 15 del Título 14 del T.O. 96. De esta forma, los pasivos en ningún caso son deducibles del IP independientemente de quién sea la contraparte (contribuyente o no contribuyente de IRAE) y los gastos generados por estas partidas son deducibles total o parcialmente.

Asimismo, se presenta una doble imposición en el IP en la medida que el pasivo en ningún caso es deducible, mientras que el activo, en el caso que la contraparte sea local, lo considera como activo gravado en su liquidación de dicho impuesto.

4.3. Gastos y pasivos con Organismos internacionales

Pasivos - resultan deducibles los saldos a pagar por todo concepto.

Gastos – se deducen únicamente los cargos por intereses. No así los restantes cargos pagos al exterior vinculados a la financiación.

A efectos del IP resultan enteramente deducibles los saldos a pagar por deudas contraídas con Estados, con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, con la Corporación Nacional para el Desarrollo y con instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos. No así determinados gastos, según comentaremos a continuación.

Además, tengamos presente que estas entidades no tributan impuestos en su país, así como tampoco en el Uruguay. En efecto, dentro de las rentas exoneradas del IRNR se encuentran las que obtengan los organismos internacionales a los que se halle afiliado el Uruguay, y los intereses y

reajustes correspondientes a préstamos otorgados por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

Es así que considerando que la contraparte no tributa por estas rentas impuestos ni en su país ni en el Uruguay, para la deducción del gasto se está a lo que se disponga como excepción.

Como viéramos al comienzo de este trabajo, dentro de las excepciones previstas en el artículo 22 del Título 4 encontramos a los intereses de préstamos realizados por organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, y por instituciones financieras estatales del exterior¹² para la financiación a largo plazo de proyectos productivos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas.

Por tanto, para este tipo de gastos fue prevista una excepción particular, pero únicamente para los cargos por concepto de intereses.

Entonces, considerando que la contraparte no tributa por estas rentas impuestos ni en su país ni en el Uruguay, otros cargos que se abonen a estas instituciones, que si bien están relacionados a la financiación no constituyen intereses, no resultan deducibles. Dentro de estos cargos podemos encontrar conceptos vinculados a costos administrativos o de apoyo, así como de asesoramiento vinculados tanto a la financiación como a la inversión propiamente dicha.

Por otra parte, la entidad local podrá computar gastos por diferencia de cambio perdida sobre saldos que se generen (con su posterior asociación indirecta a renta gravada), los que serán deducibles en un 100%, de acuerdo al numeral 5 del artículo 42 del Decreto N° 150/007. Sin embargo, la diferencia de cambio generada por los intereses a pagar sería deducible en forma proporcional de acuerdo al mismo artículo y al principio general.

En resumen

Por tanto, para el IRAE no resultan deducibles los cargos con estas entidades que no sean intereses de la financiación mientras que para el IP las normas nos habilitan a deducir de forma íntegra los pasivos que pudieran existir al cierre.

Esto deriva entonces en una asimetría entre el IRAE y el IP en la deducción de gastos y pasivos para estos cargos diferentes a intereses vinculados a financiaciones con estas entidades.

¹² Según lo dispuesto por el numeral N) del artículo 23 del Decreto N° 149/007 Reglamentario del IRNR, se entenderá por institución financiera estatal del exterior aquella que cumpla conjuntamente las siguientes condiciones: 1) La titularidad de su patrimonio sea mayoritariamente de propiedad estatal, 2) El Estado ejerza efectivamente la dirección y control de la entidad.

4.4. Gastos con el exterior por servicios

Pasivos - son deducibles los saldos a pagar por servicios recibidos del exterior.

Gastos – la deducción de los gastos va a depender de la tributación de la contraparte, en el Uruguay y/o en el exterior.

Recordemos que cuando los gastos constituyen para la contraparte rentas gravadas por el IRNR, la deducción está limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente (12%) y la tasa del IRAE (25%).

Además, cuando los gastos constituyen para la contraparte rentas gravadas tanto por una imposición efectiva a la renta en el exterior como por el IRNR, se sumarán en el numerador del cociente la tasa máxima del impuesto local y la tasa efectiva del impuesto del exterior.

Existen casos admitidos como excepción, ejemplo de las comisiones por exportación, en que se puede deducir el gasto hasta un 2% del valor FOB de la exportación, por más que la contraparte no esté alcanzada por ningún tipo de imposición efectiva en el Uruguay ni en el exterior.

Por otra parte, para la deducción del pasivo no tenemos limitación alguna, porque este tipo de pasivos está expresamente previsto en la enumeración de pasivos deducibles. Luego, si por este concepto existiera un pasivo a pagar al 31 de diciembre, la contraparte tributaría el IP correspondiente, impuesto que será pago por la empresa deudora, que fuera designada agente de retención.

Por consiguiente, si los gastos con el exterior no tributan ni en el Uruguay ni en el exterior, entonces no está permitido deducir el gasto, salvo en las excepciones específicamente establecidas.

Por tanto, estamos ante gastos que muchas veces no resultan deducibles, o lo son sólo de forma parcial. Ahí se presentan los casos de asimetría total o parcial, y solamente para el caso en que el gasto fuese deducible de forma total no se plantearía asimetría alguna.

En resumen

Para el IRAE muchas veces no resultan enteramente deducibles los gastos por servicios con el exterior mientras que para el IP las normas nos habilitan a deducir de forma íntegra los pasivos que pudieran existir al cierre.

Esto deriva entonces en una asimetría entre el IRAE y el IP en la deducción de gastos y pasivos por estos conceptos.

5. CONCLUSIONES FINALES

Si bien en el IP los patrimonios *de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), se evaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto*¹³, en muchos casos las disposiciones establecidas para cada impuesto difieren y resultan en asimetrías (totales o parciales) en la deducción de gastos y pasivos en el IRAE y en el IP, situaciones objeto de este trabajo.

Este tema fue tratado por el Cr. Jorge Rossetto quien desarrolló una fórmula que contempla en forma genérica todas las posibles asimetrías y concilia el capital fiscal a los efectos del IP y el resultado fiscal a los efectos del Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC) vigente en ese momento. Vemos entonces que ya en la época del IRIC se planteaban asimetrías entre ambos impuestos, asimetrías que fueron estudiadas y clasificadas por Rossetto, quien desarrolló una especie de evolución al patrimonio en términos fiscales, que permite verificar la coherencia entre los ajustes planteados para ambos impuestos.

Como mencionáramos en la introducción de este trabajo, el planteo de una falta de simetría entre estos impuestos induciría a realizar una valoración contraria a las asimetrías. Sin embargo, de nuestro análisis concluimos que solamente en algunos casos resultan injustificadas, tal como plantearemos a continuación.

Se previeron para ambos impuestos distintas normas que podemos calificar de antielusivas, que no necesariamente deben coincidir para los dos impuestos. Es así que una norma antielusiva para el IRAE no tiene porqué replicarse para el IP, porque el IP se aplica a la situación patrimonial a determinada fecha como evidencia de la capacidad contributiva de un contribuyente, pero a esos efectos no interesa si el gasto se dedujo o no. En consecuencia, las asimetrías seguramente se planteen, pero debieran tener cierta medida.

En teoría los tributos directos como el IP y el IRAE son instrumentos de medición de una capacidad contributiva y en líneas generales no deberían plantearse asimetrías. Sin embargo, en la realidad hay situaciones que contemplar, por lo que se plantean normas antielusivas, que llevan a que la simetría entre ambos impuestos se pierda. Esto resulta aceptable, pero no hasta el punto de afectar al instrumento como medidor de la base contributiva, porque en dicho caso se pierde la capacidad de medir lo que se buscaba.

Con lo cual, del análisis aquí efectuado arribamos a una serie de asimetrías respecto de la deducción de gastos y de pasivos en el IRAE y en el IP, algunas de las cuales resultan justificadas y otras no.

¹³ Artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado 96.

Nos parece relevante destacar aquellas que en nuestra opinión deberían salvarse y de esa forma eliminar una asimetría innecesaria, a saber:

- Caso de partidas (distintas de tributos, prestaciones coactivas y sanciones fiscales) con personas de Derecho Público no contribuyentes de IP (punto 4.1.1)

En estos casos estamos frente a gastos deducibles en el IRAE, de acuerdo con diferentes excepciones establecidas, mientras que el pasivo correspondiente no sería deducible en la liquidación de IP. Entendemos que es una asimetría injustificada.

- Caso de deudas por tributos (excepto IRAE, IP e ICIR) y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales cuyo plazo para el pago estuviera vencido al cierre del ejercicio (punto 4.1.3)

En este caso estamos frente a un pasivo no deducible a los efectos de la liquidación del IP mientras que los gastos son deducibles en el IRAE. Entendemos que es un doble castigo la no deducción del pasivo en la medida que el vencimiento de estas partidas ya genera sus propias sanciones y no deducir el pasivo sería un segundo castigo injustificado.

- Caso de partidas distintas de intereses con Organismos Internacionales de crédito que integre el Uruguay, y con instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos (punto 4.3.)

En este caso el pasivo con estas entidades es deducible del IP mientras que los cargos pagos al exterior, distintos de intereses, no son deducibles del IRAE. Entendemos que esto fue una omisión del legislador en la excepción establecida en el literal G) del artículo 22 del Título 4 del T.O. 96 y por consiguiente debiera solucionarse incluyendo la deducibilidad por excepción de estas otras partidas.

- Caso de pasivos financieros con contribuyentes de IRAE no incluidos en el artículo 15 del Título 14 del T.O. del 96 (punto 4.2)

En este caso el pasivo no es deducible a los efectos del IP mientras que los gastos que pueda generar dicho pasivo (intereses y diferencia de cambio) sí son deducibles en forma total (con su posterior asociación indirecta a renta gravada). Asimismo, el contribuyente de IRAE (contraparte acreedora) computará este activo financiero en su liquidación de IP como un activo gravado, por lo tanto no sólo estamos frente a una injustificada asimetría en la deducción de gastos y pasivos sino también frente a una injustificada doble imposición por esta partida.

Entendemos que debería modificarse la norma de IP y permitir deducir el saldo o al menos el promedio de estos pasivos como se establece para otros casos en el literal anteriormente mencionado.

Si se quisieran evitar maniobras evasivas entre la parte acreedora y la parte deudora, se podría limitar esta deducción y permitirla solamente para saldos pasivos al cierre para aquellos casos en que tanto la parte acreedora como la parte deudora posean la misma fecha de cierre de ejercicio fiscal. De esta forma se evitarían maniobras en contribuyentes con fecha de cierre fiscal distinta en la medida que la parte acreedora podría generar un pasivo al cierre de su ejercicio y cancelarlo luego, de tal forma que al cierre del ejercicio fiscal del deudor este no tuviera que computarlo dentro de su activo gravado. O, en todo caso, con el cómputo del pasivo por el promedio anual, en cierta forma se estaría también evitándolo.

—.—