

A decorative graphic on the right side of the page. It features three concentric blue circles of different sizes, each with a lighter blue ring around it. Two thin blue lines originate from the top left and extend diagonally towards the right, passing behind the circles.

La Contabilidad y las Asimetrías entre el IRAE y el IP

Asimetrías entre el IRAE y el IP en la
deducción de gastos y de pasivos

**Trabajo presentado a las
V Jornadas de Tributación
organizadas por la DGI**

CR. JAVIER FORTE – CRA. ROSARIO GAMIO
UNIVERSIDAD DE LA EMPRESA

28/09/2012

1. RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo, analiza dentro del tema “asimetrías entre IRAE e IP”, la vinculación de las mismas con el sistema de información contable que se utiliza para la determinación del IRAE e IP.

Considerando la variedad de situaciones que se presentan en el tema planteado, se ha delimitado el alcance del trabajo a la intersección de los conjuntos definidos en el Alcance del Trabajo conformado por:

- Actividades empresariales por naturaleza jurídica y por actividad que determinen el IRAE por régimen real con contabilidad suficiente, excluyendo las tipificadas como agropecuarias, las obtenidas por las Instituciones de Intermediación Financiera, y las que la ley define como comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). También se excluyen las rentas obtenidas por Asociaciones y Fundaciones definidas en el Artículo 5° del Título 3 del TO/996
- El Patrimonio de los sujetos definidos en el inciso B) del Artículo 1° del Título 14 con la expresa exclusión de quienes realicen actividades agropecuarias, por lo que tomaremos a los que están comprendidos en el IRAE por actividades empresariales que no sean pequeña empresa, Asociaciones y Fundaciones

A partir de ello, se identificaron los objetivos del trabajo justificando la pertinencia de vincular las Normas Contables Adecuadas con la Determinación del IRAE y del IP a través del punto denominado Justificación del Trabajo.

Luego se presenta el Marco Teórico dentro del cual se realiza la investigación, describiendo en primer lugar el Derecho Tributario y el Derecho Contable aplicable, para luego establecer la vinculación existente entre las Normas Contables Adecuadas y las Normas Fiscales Adecuadas.

Este análisis permitió analizar los diferentes objetivos del Derecho Tributario y el Derecho Contable, identificando ocho grupos diferentes de causas que explican las asimetrías existentes en los tributos a la Renta y al Capital a partir del estudio pormenorizado de las diferencias existentes entre el Modelo Contable y el Modelo Fiscal.

A partir de ello exponen –en forma resumida- las asimetrías entre IRAE e IP de cada uno de los rubros de los Estados Contables y su asimetría con las Normas Contables Adecuadas

El trabajo finaliza, con la formulación de la conciliación entre el Modelo Contable y el Modelo Fiscal con los siguientes hallazgos:

- El resultado contable de un ejercicio se expresa como función de la variación de los patrimonios fiscales del ejercicio y el del ejercicio anterior más/menos los ajustes fiscales realizados para la determinación

del patrimonio gravado de cada ejercicio menos/más los aportes y retiros que realizaron los propietarios en el ejercicio

$$RC_2 = PF_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES } IP_2) - PF_1 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES } IP_1) - A_2 + R_2$$

- El patrimonio fiscal del ejercicio como función del resultado contable del ejercicio más el patrimonio fiscal del ejercicio anterior más/menos los ajustes fiscales realizados para la determinación del patrimonio gravado de cada ejercicio menos/más los aportes y retiros que realizaron los propietarios en el ejercicio.

$$PF_2 = RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES } IP_2 + PF_1 \pm \text{AJUSTES FISCALES } IP_1 + A_2 - R_2$$

- Que las asimetrías que existentes entre el IRAE y el IP son irrelevantes para conciliar los resultados obtenibles entre el modelo contable y el modelo fiscal.

Que estos hallazgos son independientes de las normas contables empleadas para la elaboración de los Estados Contables de uso general, lo cual hace aplicable al universo de entidades que determinan el IRAE y el IP por el régimen general.

Tabla de contenido

1. RESUMEN EJECUTIVO	2
2. ALCANCE DEL TRABAJO	6
3. JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO	7
4. MARCO TEÓRICO	9
4.1 DERECHO TRIBUTARIO	9
4.1.1 IMPUESTO A LAS RENTAS EMPRESARIALES (IRAE)	9
4.1.2 IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)	10
4.2 DERECHO CONTABLE	12
4.2.1 PRINCIPALES NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS	12
4.2.2 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICADAS A LAS SOCIEDADES COMERCIALES ..	12
4.2.3 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICABLES EN LA DECLARACIÓN JUDICIAL DEL CONCURSO Y REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	16
4.2.4 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICABLES A LAS ENTIDADES EMISORES DE VALORES DE OFERTA PÚBLICA	17
4.2.5 CONCLUSIONES ACERCA DE LAS NCA EN URUGUAY	17
5. LAS NORMAS CONTABLES ADECUADAS Y LA FISCALIDAD	18
5.1 LA CONTABILIDAD Y LA FISCALIDAD	18
5.2 OBJETIVOS DE LAS NCA Y DE LAS NFA	21
5.3 CAUSAS DE DIVERGENCIAS ENTRE NCA Y NFA	24
6. LA CONTABILIDAD COMO BASE DE LIQUIDACIÓN DEL IRAE Y DEL IP	25
6.1 MODELO CONTABLE Y MODELO FISCAL	25
6.1.1 UNIDAD DE MEDIDA	26
6.1.2 CRITERIO DE REALIZACIÓN	27
6.1.3 CRITERIO DE VALUACIÓN	28
6.1.4 CAPITAL A MANTENER	32
7. ASIMETRÍAS ENTRE EL MODELO CONTABLE Y EL MODELO FISCAL EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA CONTABLE - RENTA FISCAL Y DE LA DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO CONTABLE - PATRIMONIO FISCAL	33
7.1 PRINCIPIO DE LA FUENTE	33
7.2 DISPONIBILIDADES	34
7.3 INVERSIONES TEMPORARIAS O PERMANENTES	34
7.3.1 INVERSIONES EN VALORES MOBILIARIOS Y/O METALES PRECIOSOS	35
7.3.2 PARTICIPACIONES EN OTRAS EMPRESAS	35
7.3.3 INVERSIONES DE CUALQUIER NATURALEZA EN EL EXTERIOR	35
7.4 CREDITOS POR VENTAS	36
7.5 CUENTAS DE SOCIOS	36
7.6 INVENTARIOS	37

7.7 ACTIVO FIJO	38
7.7.1 BIENES MUEBLES	38
7.7.2 BIENES INMUEBLES	39
7.7.3 BIENES OBJETO DE UN CONTRATO DE CRÉDITO DE USO (LEASING)	39
7.8 ACTIVOS INTANGIBLES	41
7.9 PASIVO.....	41
8. CONCILIACIÓN ENTRE MODELO CONTABLE Y MODELO FISCAL	47
BIBLIOGRAFÍA:.....	50

LA CONTABILIDAD Y LAS ASIMETRÍAS ENTRE EL IRAE Y EL IP

2. ALCANCE DEL TRABAJO

El estudio detallado de las asimetrías entre el Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales –en adelante IRAE- y el Impuesto al Patrimonio –en adelante IP- lleva a tener que delimitar el ámbito de estudio y análisis, debido a la diversidad de hipótesis legales aplicables a distintas situaciones fácticas definidas por la ley tributaria aplicable al IRAE y al IP.

En efecto, el IRAE en su aspecto objetivo y elemento material grava las actividades empresariales por naturaleza jurídica¹, actividades empresariales por actividad² y actividades asimiladas a empresariales³. En cuanto a la forma de determinar la renta neta fiscal gravada, coexisten dos regímenes de liquidación, para algunos contribuyentes es obligatorio realizarla mediante el régimen real con contabilidad suficiente⁴, y para otros, éste régimen es optativo, en cuyo caso determinan el IRAE por régimen ficto.

El IP por aplicación de su aspecto subjetivo, determina diferencias sustanciales al momento de valorizar el aspecto objetivo y elemento material. En la ley, se encuentra diferenciado, la determinación del patrimonio de las Personas Físicas, Núcleos Familiares y Sucesiones Indivisas⁵, de la determinación de quienes se encuentren comprendidos en el IRAE⁶ –con excepciones- y de quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).

La matriz de casos verificables en la realidad comercial y posesión de un patrimonio asociado o no a la misma, lleva ineludiblemente a circunscribir el presente trabajo a la intersección de los conjuntos de IRAE e IP que se describe a continuación:

- Actividades empresariales por naturaleza jurídica y por actividad que determinen el IRAE por régimen real con contabilidad suficiente, excluyendo las tipificadas como agropecuarias, las obtenidas por las Instituciones de Intermediación Financiera, y las que la ley define como comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). También se

¹ Artículo 3° A) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

² Artículo 3° B) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

³ Artículo 4° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

⁴ Artículo 88° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

⁵ Artículo 1°, 9°, 13° y 22° Título 14 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

⁶ Artículo 1°, 15° y 22° Título 14 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

excluyen las rentas obtenidas por Asociaciones y Fundaciones definidas en el Artículo 5° del Título 3 del TO/996

- El Patrimonio de los sujetos definidos en el inciso B) del Artículo 1° del Título 14 con la expresa exclusión de quienes realicen actividades agropecuarias, por lo que tomaremos a los que están comprendidos en el IRAE por actividades empresariales que no sean pequeña empresa, Asociaciones y Fundaciones

3. JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO

El Derecho Tributario uruguayo, establece el deber de iniciativa⁷ a los sujetos pasivos que, verificando los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria deben realizar la correspondiente determinación del impuesto y presentar la declaración jurada pertinente.

El IRAE⁸ se liquida por declaración jurada del contribuyente en los formularios 2/148 o 2/149, al igual que el IP⁹.

Esta determinación y declaración jurada se realiza partiendo de la información contable del sujeto pasivo¹⁰ según lo dispuesto en el Artículo 10° del Decreto 150/007:

"Resultados fiscales.- Los resultados contables se ajustarán de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad. Dichos ajustes se efectuarán en los formularios oficiales, sin perjuicio de la obligación de ajustar las registraciones contables a las disposiciones en vigencia."

En ambos casos (IRAE e IP) se consignan en la declaración jurada los valores que surgen del Sistema de Información Contable y a partir de ellos se realizan los ajustes fiscales necesarios para arribar a la Renta Fiscal Gravada por IRAE y al Patrimonio Gravado por IP.

Reseñar lo expresado anteriormente, nos lleva a la interrogante acerca de la vinculación entre la información contable y la fiscal, entre las normas contables adecuadas y las normas fiscales adecuadas, para poder establecer un modelo a través del cual se puedan conciliar los resultados contables y fiscales y el patrimonio contable con el fiscal, para finalmente arribar a **la conciliación entre el IRAE y el IP considerando las asimetrías existentes entre ambos impuestos.**

⁷ Artículo 61° del Código Tributario

⁸ Artículo 87° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

⁹ Artículo 49° Título 14 TO/996

¹⁰ Artículo 10° Decreto 150/007

En el ámbito fiscal, el concepto de contabilidad se circunscribe al de “contabilidad suficiente”, concepto que si bien se encuentra mencionado a nivel legal¹¹, no existe definición legal ni reglamentaria que establezca los contenidos que deben asignársele al mismo.

Rossetto define como “contabilidad suficiente” al *“Conjunto de registros y elementos contables y administrativos respaldados por la correspondiente documentación y organizados y llevados de tal manera que permitan obtener una información razonable fehaciente y fácil de controlar, sobre las operaciones del sujeto pasivo”*

El Artículo 91° de la Ley 16.060 con la redacción dada por el **Artículo 100° de la Ley 18.083** y el Decreto Reglamentario 266/007 introdujeron las Normas Internacional de Información Financiera –en adelante las NIIF- en el derecho positivo uruguayo constituyendo lo que hoy podemos denominar Derecho Contable uruguayo.

Las **Normas Contables Adecuadas** –en adelante NCA- es el conjunto de criterios técnicos que deben ser utilizados para determinar y exponer en forma adecuada la situación económica, financiera y patrimonial de una entidad, lo que aplica en la preparación de estados contables de uso o propósito general. Las normas contables adecuadas están constituidas por leyes, decretos y resoluciones que tienen relación con la información contable.

Las **Normas Fiscales Adecuadas** –en adelante NFA- son el conjunto de normas a seguir para la determinación de la base imponible de tributación, constituyen el modo de cuantificar la obligación tributaria que se configura por la verificación del hecho generador. En general la determinación de la obligación tributaria se basa en la información del sistema contable, y a dicho resultado se le realizan ajustes de acuerdo con las normas fiscales, a efectos de determinar la base imponible del tributo.

La mayoría de los sujetos pasivos de IRAE e IP, definidos en el alcance de este trabajo, lo constituyen las sociedades comerciales y otras entidades que están obligadas a elaborar sus estados contables aplicando las NIIF, por lo cual se entiende pertinente que el análisis y estudio se realice adoptando como criterio general que la información contable de la cual se parte para arribar a la determinación del IRAE y del IP es bajo la aplicación del Derecho Contable uruguayo.

¹¹ Artículo 88° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

4. MARCO TEÓRICO

4.1 DERECHO TRIBUTARIO

4.1.1 IMPUESTO A LAS RENTAS EMPRESARIALES (IRAE)

El IRAE es un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.

En su aspecto objetivo y elemento material grava las actividades empresariales por naturaleza jurídica¹², las actividades empresariales por actividad¹³ y actividades asimiladas a empresariales¹⁴, las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto¹⁵ o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de UI 4.000.000 de ingresos para las rentas de trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia¹⁶.

El elemento espacial del IRAE está definido en la fuente uruguaya¹⁷ de las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Las sociedades anónimas, los Establecimientos Permanentes de Entidades no Residentes en la República, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, los fondos de inversión cerrados de crédito, los fideicomisos con excepción de los de garantía y de aquellos sujetos pasivos que superen los UI 4.000.000 de ingresos, están obligados a determinar la renta gravada en base al régimen de contabilidad suficiente, es decir por el régimen denominado real¹⁸. El resto de los sujetos pasivos determinan el IRAE por el denominado régimen ficto¹⁹, pudiendo optar por el régimen real.

La mecánica de determinación del IRAE está recogida en el Artículo 10º del Decreto 150/007:

“Resultados fiscales.- Los resultados contables se ajustarán de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad.....”

¹² Artículo 3º A) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹³ Artículo 3º B) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹⁴ Artículo 4º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹⁵ Artículo 5º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹⁶ Artículo 5º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹⁷ Artículo 7º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

¹⁸ Artículo 88º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083 y Artículo 168º Decreto 150/007

¹⁹ Artículo 88º Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083 y Artículo 64º Decreto 150/007

De su lectura se extrae, que la determinación del resultado fiscal se realiza a partir del resultado contable \pm Ajustes Fiscales²⁰, pudiendo clasificar los mismos como aquellos que corresponden a Rentas no Gravadas y los Gastos asociados a las mismas, restricciones a la deducibilidad de gastos, criterios de valuación, criterio de devengamiento de rentas, gastos incrementados y al ajuste fiscal por inflación²¹.

Dentro del marco teórico se debe además considerar el impacto en la determinación del IRAE cuando corresponda aplicar un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI). Los convenios tienen como premisa definir la potestad tributaria a los Estados contratantes, y ello podrá impactar al momento de determinar el IRAE, como por ejemplo puede implicar la definición que se adopte para la figura de Establecimiento Permanente dentro de un CDI que difiera de lo estipulado en la ley interna uruguaya.

4.1.2 IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)

El IP se encuentra incluido en la categoría de tributos al capital, y fue introducido en Uruguay por la Ley N°13.241 en el año 1964, con la característica de que se trataría de un impuesto aplicable por sola vez. No obstante, por aquello de que no hay nada más permanente que lo transitorio, el mismo fue extendido en el mismo año 1964 por tres ejercicios fiscales más a través de la Ley N°13.319, para finalmente quedar como tributo permanente en el año 1967 a través de la sanción de la Ley N°13.637.

En sus orígenes, el IP fue un verdadero tributo al patrimonio neto del sujeto pasivo. Andando el tiempo, y a requerimientos de la Administración Tributaria, el Parlamento fue introduciendo normas modificativas²² con la clara intención de evitar la elusión y evasión del mismo, lo que determinó en la práctica que se convirtiera en un impuesto a los activos con alguna deducción de pasivos.

En el año 1996, a través de la sanción de la Ley 16.736 el IP dejó de ser un tributo básicamente de carácter personal para transformarse en uno de carácter real gravando la actividad empresarial con independencia de la persona física o jurídica que lo posea, quedando la hipótesis de gravabilidad de las personas físicas como residual, en la medida que solamente computan en su base imponible, el patrimonio no afectado a las actividades empresariales.

La Ley N° 18.083 de reforma tributaria, introdujo modificaciones que en su mayoría fueron la consecuencia de los cambios en el sistema tributario referido a las rentas –modificando el aspecto subjetivo del IP²³- y la eliminación del

²⁰ Artículos 19°, 20°, 21°, 22° y 23° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

²¹ Artículos 27°, 28° y 29° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

²² Ley N°14.100, Decreto-Ley N°14.416, Decreto-Ley N°14.498, Ley N°15.767, Ley N° 16.170 y Ley 16.462

²³ Artículo 1° Título 14 TO/996 con la versión dada por la Ley N°18.083

IMABA –modificando los pasivos financieros admitidos²⁴- adaptando la ley del IP. Adicionalmente, para el sector empresarial, puede señalarse la introducción de cambios en el tema del abatimiento²⁵.

El elemento material y espacial del tributo se encuentra definido por la diferencia de activo y pasivo, comprendiendo todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República²⁶. De allí inferimos para su análisis que el elemento material podemos dividirlo en elemento material activo y elemento material pasivo.

Al momento de su creación el IP comprendía el patrimonio global del contribuyente y en lo que respecta a los activos estaban gravados tanto los nacionales como los extranjeros.

Con la aprobación del Decreto-Ley N° 14.498 del año 1979, se circunscribe al territorio uruguayo el aspecto espacial del hecho generador, situación que se mantiene al día de hoy, por lo que los activos en el exterior se encuentran fuera de la base imponible del IP.

Adicionalmente, el IP actual, presenta activos que radicando en Uruguay no cotizan para el tributo, incursionando el legislador en controvertidas e imprecisas expresiones, como *“exclusión del valor fiscal para la liquidación de este impuesto”*²⁷, *“no se computarán para la determinación del monto imponible”*²⁸, *“quedarán excluidos de la liquidación del impuesto”*²⁹, *“exonérase”*³⁰, *“queda exonerada”*³¹, *“para la determinación del monto imponible no se computará en el activo”*³².

En cuanto al elemento material pasivo, el mismo ha sufrido grandes transformaciones en las más de cuatro décadas de vigencia del IP, partiendo del concepto de que todo el pasivo financiaba todo el activo por lo cual su admisibilidad debía cumplir condiciones formales de estar debidamente documentado y pudiera justificarse fehacientemente³³, hasta el actualmente vigente -lista taxativa³⁴-, en el cual se puede afirmar, que además de los requisitos formales y de justificación fehaciente, solamente es admitido el pasivo cuyo activo para la contraparte haya tributado IP³⁵ con algunas excepciones.

²⁴ Artículos 13° y 15° Título 14 TO/996 con la versión dada por la Ley N°18.083

²⁵ Artículo 50° Ley N°18.083 y Ley N°18.627

²⁶ Artículo 7° Título 14 TO/996

²⁷ Artículo 27° Título 14 TO/996

²⁸ Artículo 25° Título 14 TO/996

²⁹ Artículo 29° Título 14 TO/996

³⁰ Artículo 23° Título 14 TO/996

³¹ Artículo 24° Título 14 TO/996

³² Artículo 22° Título 14 TO/996

³³ Ley N°14.100 año 1972

³⁴ Artículo 15° Título 14 TO/996 con la redacción dada por la Ley N°18.083

³⁵ Artículo 15° Título 14 TO/996 con la redacción dada por la Ley N°18.083

En definitiva, el actual marco normativo del IP lo podemos encontrar en el Título 14 del Texto Ordenado 1996 con la redacción dada por la Ley N° 18.083 y demás leyes concordantes y modificativas, el Decreto reglamentario N° 600/988 del 21 de setiembre de 1988 con los demás decretos concordantes y modificativos.

Dentro del marco teórico se debe además considerar el impacto en la determinación del IP que deviene cuando debe aplicarse un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI). El modelo de CDI de la OCDE, admite para el patrimonio que la tributación pueda ser en residencia o en fuente, por lo cual deberá analizarse el caso concreto para determinar la aplicación del IP de acuerdo a la existencia de un CDI particular.

Si en un CDI, los tributos al patrimonio son considerados como complementos de la tributación a las rentas, el Estado que tenga derecho a gravar la renta tendrá el derecho a gravar el patrimonio, tal como sucede en el CDI vigente con España.

Ello impactará por ejemplo, en la determinación del IP de un Establecimiento Permanente de una Entidad no Residente, y para las Entidades con actividades empresariales que se financien con préstamos financieros de entidades financieras del país con el cual exista CDI.

4.2 DERECHO CONTABLE

4.2.1 PRINCIPALES NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS

Las principales normas legales y reglamentarias vinculadas con las NCA, se encuentran diseminadas en un conjunto de leyes y decretos los cuales podemos agrupar en tres conjuntos interrelacionados pero diferentes:

- Normas aplicables a las Sociedades Comerciales
- Normas aplicables a las Entidades que se amparen en la denominada Ley de Concurso
- Normas aplicables a las Entidades que actúen en el mercado de valores

4.2.2 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICADAS A LAS SOCIEDADES COMERCIALES

La Ley N°³⁶ 16.060 en la Sección X del Capítulo I - Artículos 87° a 103°³⁷ regula la Documentación y Contabilidad de las Sociedades Comerciales.

Los Artículos 87°, 88° y 89° con la redacción dada por el Artículo 499° de la Ley N°18.362 , establecen cual es la Información a presentar dentro de los cuatro

³⁶ Artículo 87° Ley 16.060

³⁷ E Artículo 90° de la Ley 16.060 fue derogado por Artículo 502° Ley N°18.362

meses de finalizado el ejercicio económico, que el Ejercicio económico tendrá una duración de un año³⁸, y que los Estados Contables deberán ser elaborados de acuerdo con Normas Contables Adecuadas dejando a la reglamentación la información básica que deben contener dichos Estados Contables.

Por su parte el inciso primero del Artículo 91° con la redacción dada por el Artículo 100° de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria, dispone que será la reglamentación quien establecerá las Normas Contables Adecuadas a las que habrán de ajustarse los Estados Contables de las sociedades comerciales.

Esta disposición legal fue reglamentada en el Decreto 266/007 para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2009. El Artículo 1° establece:

“Apruébanse como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación del presente decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

Las normas referidas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.-*
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad.-*
- c) Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.-*

Será de aplicación en lo pertinente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.-“

Durante el año 2009, el Poder Ejecutivo emitió nuevos decretos reglamentarios, atendiendo a la realidad de entidades de reducida dimensión económica denominadas Entidades de Menor Importancia Relativa, en adelante EMIR, estableciendo su vigencia en forma retroactiva a los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2009.

El Artículo 1° del Decreto N° 135/009 con la redacción dada por el Decreto N°283/009 y el Decreto N° 65/010 establece, cuales de las sociedades comerciales se encuentran comprendidas dentro de las EMIR:

“Artículo 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones:

³⁸ Artículo 88° Ley 16.060

- 1) No sean emisores de valores de oferta pública.
- 2) Sus ingresos operativos netos anuales no superen las UR 200.000.
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, no exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.
- 4) No sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002).
- 5) No sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.”

El Artículo 2°, define el conjunto de NCA obligatorias para las EMIR.

La Auditoría Interna de la Nación cumpliendo con las disposiciones del Decreto N° 266/007, ha publicado en su página web³⁹ las siguientes normas:

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

(*) NIIF 1.	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2.	Pagos Basados en Acciones
NIIF 3.	Combinaciones de Negocios
NIIF 4.	Contratos de Seguro
NIIF 5.	Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6.	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7.	Instrumentos financieros: Información a revelar
NIIF 8 .	Segmentos de operación

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

(*) NIC 1.	Presentación de Estados Financieros
(*) NIC 2.	Inventarios (Las EMIR podrán valorar sus bienes de cambio por ésta NIC o al precio de la última compra)
(*) NIC 7.	Estados de Flujo de Efectivo
(*) NIC 8.	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
(*) NIC 10.	Hechos Occurridos después de la Fecha del Balance
NIC 11.	Contratos de Construcción
NIC 12.	Impuesto a las Ganancias (Las EMIR deberán reconocer los pasivos por impuestos del ejercicio con cargo a resultados)
(*) NIC 16.	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 17.	Arrendamientos
(*) NIC 18.	Ingresos Ordinarios

³⁹ http://www.ain.gub.uy/nics/nics_266_new.html

NIC 19.	Beneficios a los Empleados
NIC 20.	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
(*) NIC 21.	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23.	Costos por Intereses
NIC 24.	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26.	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
(*) NIC 27.	Estados Financieros Consolidados y Separados
(*) NIC 28.	Inversiones en Asociadas
NIC 29.	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 31.	Participaciones en Negocios Conjuntos
NIC 32.	Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33.	Ganancias por Acción
NIC 34.	Información Financiera Intermedia
(*) NIC 36.	Deterioro del Valor de los Activos
(*) NIC 37.	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
NIC 38.	Activos Intangibles
NIC 39.	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40.	Propiedades de inversión
(*) NIC 41.	Agricultura

Interpretación de las NIIF

Interpretación CINIIF 1.	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
Interpretación CINIIF 2.	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos similares
Interpretación CINIIF 4.	Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento
Interpretación CINIIF 5.	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
Interpretación CINIIF 6.	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos. Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónico
Interpretación CINIIF 7.	Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
Interpretación CINIIF 8.	Alcance de la NIIF 2
Interpretación CINIIF 9.	Nueva Evaluación de Derivados Implícitos
Interpretación CINIIF 10.	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
Interpretación CINIIF 11.	Niif 2. Transacciones con Acciones Propias y del Grupo
Interpretación CINIIF 12.	Acuerdos de Concesión de Servicios

Interpretación de las NIC

Interpretación SIC 07.	Introducción del Euro
Interpretación SIC 10.	Ayudas Gubernamentales. Sin Relación Específica con Actividades de Operación
Interpretación SIC 12.	Consolidación. Entidades de Cometido Específico
Interpretación SIC 13.	Entidades Controladas Conjuntamente. Aportaciones no Monetarias de los Participantes
Interpretación SIC 15.	Arrendamientos Operativos. Incentivos
Interpretación SIC 21.	Impuesto a las Ganancias. Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados
Interpretación SIC 25.	Impuestos a las Ganancias. Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas
Interpretación SIC 27.	Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
Interpretación SIC 29.	Información a Revelar. Acuerdos de Concesión de Servicios
Interpretación SIC 31.	Ingresos Ordinarios. Permutas de Servicios de Publicidad
Interpretación SIC 32.	Activos Intangibles. Costos de Sitios Web

(*) Norma Obligatoria para las EMIR

La estrategia reglamentaria ha sido “freezar” las NCA que deben aplicar las sociedades comerciales al año 2007.

4.2.3 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICABLES EN LA DECLARACIÓN JUDICIAL DEL CONCURSO Y REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

El Decreto N° 146/009 reglamenta la información contable que debe presentar un deudor en el marco de la Ley N° 18.837 referida a la Declaración Judicial del Concurso y Reorganización Empresarial.

El Artículo 1° del mencionado decreto, dispone qué se entenderá por Normas Contables Adecuadas las establecidas, para cada actividad, por la ley y la reglamentación aplicable a la misma. En caso de no existir regulación especial para el tipo de persona física o jurídica involucrada, se entenderá por normas contables adecuadas las contenidas en la reglamentación aprobada por el Poder Ejecutivo, en el marco de las potestades otorgadas por el artículo 91 de la Ley N° 16.060 de 4 de setiembre de 1989, con la redacción dada por el artículo 100 de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

Como vemos esta norma es aplicable a todo deudor, cualquiera sea la naturaleza jurídica del mismo.

Por su parte el Artículo 3° del mencionado decreto, dispone que los Estados Contables a presentar, dependerá del tipo de deudor. En efecto, si el deudor es una sociedad comercial, deberá presentar los estados contables exigidos por la Ley 16.060. Si el deudor no fuera una sociedad comercial, se establece que deberá presentar los estados contables que se hayan presentado ante las instituciones financieras o en su defecto frente a la Dirección General Impositiva, debiendo expresar en qué medida dichos estados se ajustan a las NCA aplicable a las sociedades comerciales. Finalmente, la norma reglamentaria establece que aquel deudor que sea empresa unipersonal y que no posea contabilidad suficiente presentará los estados contables que haya presentado a terceros acreedores, instituciones financieras o Dirección General Impositiva.

4.2.4 NORMAS CONTABLES ADECUADAS APLICABLES A LAS ENTIDADES EMISORES DE VALORES DE OFERTA PÚBLICA

La Ley N° 18.627 que regula el Mercado de Valores, delegó en la reglamentación la aprobación de las Normas Contables Adecuadas de aplicación obligatoria para los emisores de valores de oferta pública.

El Poder Ejecutivo dictó el Decreto 124/011, y a través del Artículo 1° estableció que las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para emisores de valores de oferta pública a partir de los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2012, excluidas las instituciones de intermediación financiera y los entes autónomos y servicios descentralizados, son las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB) traducidas al idioma español. A tales efectos la vigencia de cada norma adoptada por el International Accounting Standards Board será la establecida en la misma.

4.2.5 CONCLUSIONES ACERCA DE LAS NCA EN URUGUAY

De la reseña realizada, surge que las NCA han sido introducidas como Derecho Contable en el Uruguay a partir de la sanción de la Ley 16.060 y los decretos reglamentarios vinculados a las mismas.

La Ley 16.060 fue sancionada en el año 1989 y a partir de los decretos reglamentarios 103/991 y 105/991, antecesor del Decreto 162/004 y los mencionados en el presente informe, podemos afirmar que constituyen NCA las normas emitidas por el IASC y luego por la entidad que lo ha sucedido IASB.

Dentro del Derecho Contable vigente, tendremos que aplicar las NCA que correspondan a cada Entidad de acuerdo a su naturaleza jurídica en el contexto en el cual actúa.

5. LAS NORMAS CONTABLES ADECUADAS Y LA FISCALIDAD

5.1 LA CONTABILIDAD Y LA FISCALIDAD

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) comenzó sus actividades en abril 2001 como sucesor del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

El IASB es el órgano emisor de normas de la Fundación IASC y tiene como objetivos:

- Desarrollar, en interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y susceptibles de hacerse cumplir, que requieran información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas
- Tomar en consideración las necesidades de las economías emergentes y las pequeñas y medianas empresas en el desarrollo y la promoción del uso de las NIIF
- Dar lugar a la convergencia de las normas contables nacionales y de las NIIF, hacia soluciones de alta calidad

NIIF es el término utilizado para designar el conjunto de material autorizado por el IASB.

Las NIIF están diseñadas para su aplicación en entidades con fines de lucro.

Toda entidad que declare su conformidad con las NIIF debe cumplir con todas las normas e interpretaciones, incluyendo los requerimientos de información a revelar.

El principal fundamento de las NIIF consiste en que los Estados Financieros proporcionen una imagen fiel de la Entidad.

El Marco Conceptual para la preparación de Estados Contables fue emitido en el año 1989 por el IASC –antecesor del IASB- fija conceptos relacionados con la preparación y presentación de estados contables con el propósito de ayudar al desarrollo y revisión de las NIIF, ayudar a los emisores de estados contables a la aplicación de las NIIF, a integrar su contenido, ayudar a los auditores en el proceso de formación de una opinión y asistir a los usuarios en la interpretación de los mismos.

El Marco Conceptual no ha tenido modificaciones –aunque se encuentra en proceso de revisión- y dispone que las NIIF tienen prioridad sobre el Marco. Recordemos que el Decreto N°266/07 lo usa como base de interpretación de las NIIF.

Las NIIF ha verificado en los últimos años una constante evolución, producto de los avances y consensos alcanzados en el ámbito del IASB. Puede observarse que las NIIF vigentes en Uruguay para las sociedades comerciales han sufrido cambios significativos a nivel internacional, los cuales son únicamente obligatorios de aplicar a las entidades emisoras de valores de oferta pública.

Estos cambios han seguido la línea estratégica definida para su revisión, entre los cuales podemos citar: la Utilidad de los Estados Contables, los Objetivos de los Estados Contables, los Nuevos Paradigmas del Derecho Contable, pero siempre apuntando a que los Estados Contables proporcionen una imagen fiel.

La utilidad de los Estados Contables podemos establecerla a través de los usuarios (propietarios, inversores, analistas, trabajadores, sindicatos, clientes, proveedores, asociaciones y gobierno en sentido amplio) de los mismos:

- decidir acerca de comprar, mantener o vender inversiones financieras;
- evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores;
- evaluar la habilidad de la empresa para satisfacer los pagos y suministrar otras prestaciones a sus empleados;
- evaluar la seguridad o el riesgo de los fondos prestados a la empresa;
- **determinar políticas impositivas;**
- determinar los beneficios distribuibles y los dividendos;
- preparar y usar las estadísticas de la renta nacional;
- regular las actividades de las empresas.

El Marco Conceptual en su párrafos 12 a 14 establece los objetivos a alcanzar por los Estados Contables:

- Suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa.
- Brindar información útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.
- Mostrar los resultados de la Administración llevada a cabo por la Dirección, dando cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Los nuevos paradigmas del Derecho Contable se sustentan gráficamente en la relación existente entre Registro→Medición Económica→Utilidad.

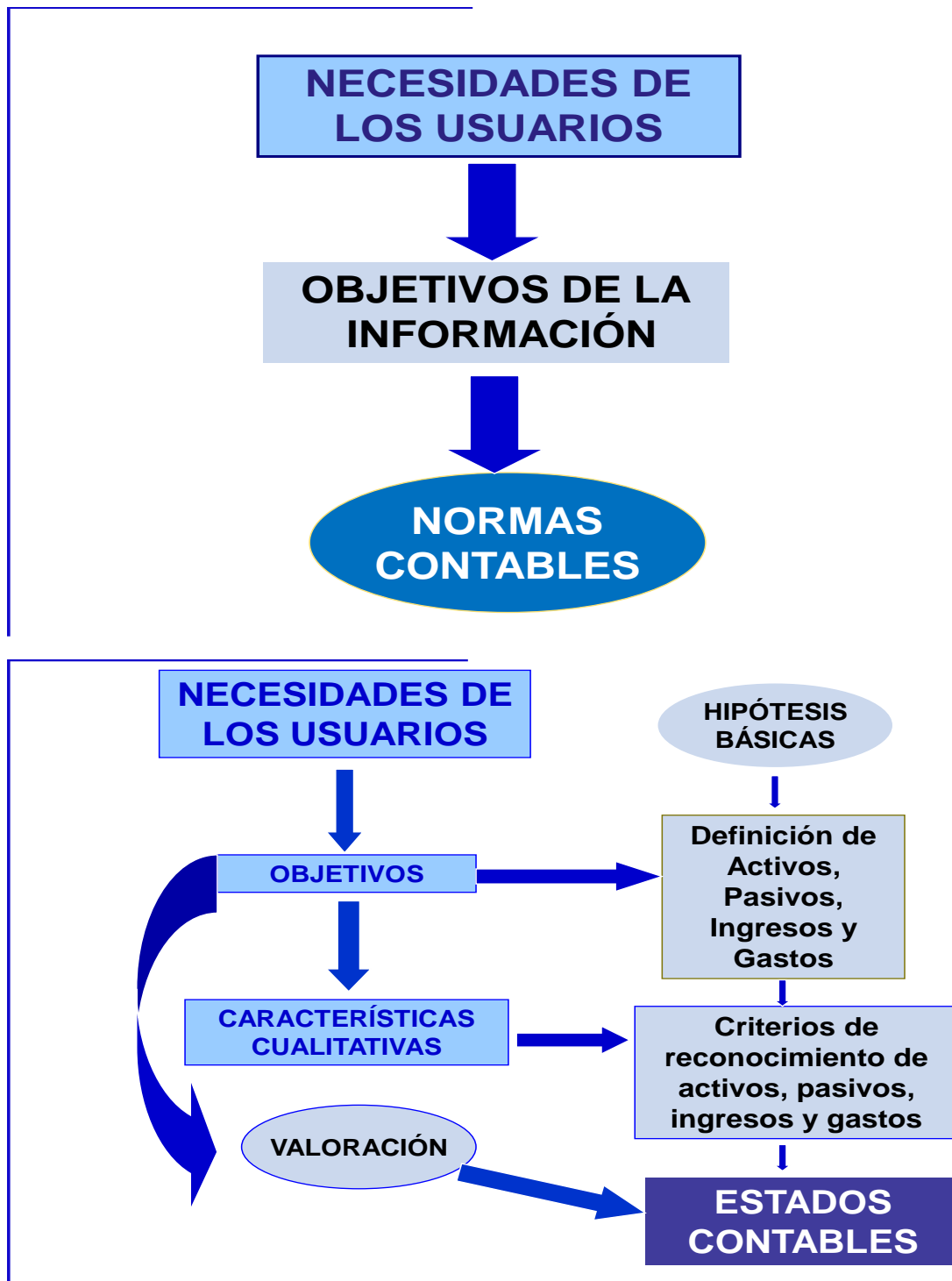


MEDICIÓN DEL BENEFICIO		PARADIGMA DE UTILIDAD
VERDAD ÚNICA	→	ORIENTACIÓN AL USUARIO
CONCEPCIÓN ECONÓMICA	→	MODELOS DE DECISIÓN
BENEFICIO REPARTIBLE	→	NECESIDADES DEL USUARIO
OBJETIVIDAD	→	RELEVANCIA

Estos conceptos llevan a plantear temas relevantes como ser:

- discusión de los objetivos de la información;
- obtención de información diferente, según los distintos tipos de usuarios;
- aceptación del carácter teleológico de la contabilidad;
- auge de la investigación empírica;
- interés por la regulación;
- avance de la regulación nacional e internacional;
- ampliación del concepto de usuario;
- incremento de la información solicitada;
- responsabilidad social;
- carácter de “bien público” de la información;
- vinculación entre contabilidad y desarrollo.

Estos conceptos mostrados en forma gráfica:



5.2 OBJETIVOS DE LAS NCA Y DE LAS NFA

Las NCA y las NFA, son el producto y la consecuencia de la evolución de ambas disciplinas, la contable y la fiscal, que se materializan por satisfacer sus diferentes objetivos y necesidades.

Forte, Cáceres y Mañas⁴⁰ dicen que el objetivo de la contabilidad se orienta a mostrar la situación económico-financiera de la Entidad para que los usuarios tomen eficientemente sus decisiones, mientras que el objetivo de la legislación fiscal es muy diferente, pues persigue alcanzar fines recaudatorios.

Cambios legales en la determinación de la base fiscal -en la calificación o imputación de ingresos o gastos- con el fin de evitar que los contribuyentes retrasen o no pagan impuesto a la renta o al patrimonio, la utilización de los tributos como instrumento de política económica mediante la concesión de beneficios fiscales a determinados sectores o empresas, o simplemente modificaciones en las normas contables no recogidas por las normas fiscales, son algunas de las razones que producen esas diferencias.

Forte y Díaz⁴¹ expresan que, desde sus inicios, el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio empresarial mantienen –bajo una triple perspectiva- una estrecha relación con la contabilidad.

En un primer aspecto, para la determinación y medición de la ganancia empresarial, base del hecho imponible del IRAE y la valuación y reconocimiento de activos y pasivos en el IP.

En un segundo aspecto, la necesidad de la conservación de registros contables, que reflejen las diferentes transacciones económicas de las que se derivan el resultado y el patrimonio gravable, que permitan la gestión, administración y verificación del IRAE e IP.

Por último -una vez determinado los impuestos- el devengado y su correspondiente pago, constituyen hechos que deben ser valorados y registrados.

Pérez Pérez⁴² al relacionar la contabilidad y la fiscalidad establece que pueden identificarse tres modelos de carácter universal:

- Modelos en que los criterios fiscales se remiten casi en su totalidad a los criterios contables
- Modelos en los que los criterios fiscales y contables mantienen su independencia casi total.
- Modelos en que ambos criterios son independientes pero en algunos aspectos mantienen influencia recíproca.

Dicho autor, además establece que aún en los casos de independencia casi total, la contabilidad siempre contribuye desde el punto de vista técnico a definir y caracterizar aspectos esenciales de los modelos fiscales.

⁴⁰ Forte, Javier; Cáceres, Gabriel y Mañas, Marcelo: “Las NIFF y su impacto tributario” XXVIII CIC 2009

⁴¹ Forte, Javier y Díaz, Mario: “Normas fiscales adecuadas versus normas contables adecuadas: Análisis de la determinación del Impuesto a las Rentas” Primero Congreso MERCOSUR, Mayo 2004

⁴² Pérez Pérez, J.A.; en “La imposición de los nuevos instrumentos financieros”, Revista Tributaria Nº 171, noviembre – diciembre 2002, pp. 732..

Abadi⁴³, establece que aun adoptando el tercer modelo señalado precedentemente, la influencia de la contabilidad en el terreno fiscal se manifiesta a través de los siguientes aspectos:

- Como fuente de inspiración de las normas fiscales.
- Incidiendo en la forma y en el monto de la tributación.
- Como base de liquidación de los tributos en las empresas.
- Como fuente de interpretación de las normas tributarias.
- Como fuente de control en la fiscalización de los tributos.

Habitualmente en los diferentes países, los sistemas de información contable son una fuente natural de inspiración de las normas fiscales, lo cual es fácilmente verificable analizando los principios y políticas contables, con relación a los principales lineamientos de los modelos fiscales.

Como ya expresamos anteriormente, las NIIF han sido en el pasado y son actualmente formuladas dentro del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables, cuyas hipótesis fundamentales de existencia de un negocio en marcha y base de acumulación o devengo contable son recogidas explícitamente por el modelo fiscal uruguayo⁴⁴.

La presentación razonable de la realidad, la esencia sobre la forma y la integralidad, pautas básicas para garantizar la fiabilidad de los Estados Contables, son recogidas por el Derecho Tributario⁴⁵.

El Derecho Contable es muy importante como fuente de interpretación⁴⁶ y de integración analógica⁴⁷ a efectos de colmar vacíos del Derecho Tributario, ya que existen identidades en los principios de uno y otro terreno.

También el Derecho Contable juega un rol importante como fuente de auditoría o fiscalización de los tributos por parte de la Administración Tributaria.

Para ello, debe considerarse lo dispuesto por la Resolución de la DGI N°1093/005 con la redacción de la Resolución N°562/008 y la Resolución N° 480/009, la cual dispone que los Estados Contables se consideran parte de la Declaración Jurada de IRAE e IP de los Grandes Contribuyentes debiendo adjuntar a la misma el Informe de Auditoría de Estados Contables.

Por su parte el Artículo 68° del Código Tributario establece: *“Facultades de la Administración: A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales.....”* y el Artículo 70° del Código Tributario: *“Obligaciones de los particulares: A) Llevar los libros y*

⁴³ Abadi, Félix; en “Efecto de las nuevas normas contables sobre el terreno fiscal”, Revista Tributaria N° 190, enero-febrero 2006, pp. 5

⁴⁴ En el IRAE Artículo 16° Título 4 TO/996 con la redacción dada por Ley 18.083 y Artículo 10° Decreto 150/007. En el IP Artículo 15° Título 14 TO/996 inciso primero.

⁴⁵ Artículo 6° y 66° del Código Tributario uruguayo

⁴⁶ Artículo 4° del Código Tributario uruguayo

⁴⁷ Artículo 5° del Código Tributario uruguayo

registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores”

Sin embargo, la contabilidad y la fiscalidad también presentan discrepancias en aspectos más o menos importantes. Por ejemplo la NIC 12 establece el tratamiento a dar desde el punto de vista contable al impuesto a las ganancias, es un claro reconocimiento de las diferencias entre las normas aplicables desde el punto de vista contable y fiscal.

La unión entre contabilidad y fiscalidad nació en el intento de optimizar las tareas administrativas de las empresas, y de auditoría y control de la Administración Tributaria, pero separar ambos conceptos es un requisito inevitable para reflejar la realidad económica de la empresa, ya que la búsqueda de la imagen fiel y la política fiscal no siempre comparten los mismos objetivos. A pesar de dichas diferencias, debe descartarse de plano, por inconveniente, la instauración de un Plan General de Contabilidad dispuesto por la Administración Tributaria para satisfacer las necesidades del fisco.

La fiscalidad utiliza criterios de suficiencia recaudatoria y de política tributaria para alcanzar sus cuatro objetivos básicos: recaudar, influir en la política económica del país, fomentar determinadas actitudes de los contribuyentes y establecer medidas destinadas a evitar el fraude y la elusión.

5.3 CAUSAS DE DIVERGENCIAS ENTRE NCA Y NFA

Los diferentes objetivos que persiguen las normas contables y fiscales hacen que -en algunos casos- difieran significativamente entre ellas.

En efecto, las normas contables constituyen *“criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de información contable que tiene como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente”*⁴⁸.

Las normas fiscales tienen como objetivo *“la obtención de la base imponible de tributación al Estado a fin de proporcionarle los recursos necesarios persiguiendo en algunos casos otras finalidades que exceden lo meramente recaudatorio y se orientan a influir en la conducta de los individuos con propósitos económicos y/o sociales”*⁴⁹

Las NFA presentan apartamientos más o menos significativos de las NCA, pudiendo -a efectos de simplificar el análisis- realizar una categorización de los mismos, en función del motivo que da lugar, a un diferente tratamiento contable y fiscal.

Tenemos así disposiciones fiscales, que se apartan de las normas contables:

⁴⁸ Pronunciamiento Nº 10 del Colegio de Doctores en Ciencia Económicas y Contadores del Uruguay.

⁴⁹ Contabilidad y Auditoría Nº 6, pag 73, Instituto de Investigación Contable de la UBA.

- 1) **Medidas antielusivas** que si no estuviera podrían ocasionar perjuicios fiscales. Ejemplo inexistencia de oposición de intereses entre partes involucradas en IRAE regla candado y en IP no deducción de pasivos por importación.
- 2) **Para promover el cumplimiento de las leyes.** Ejemplo: en IRAE no deducción de gastos provenientes de operaciones ilícitas, multas por infracciones fiscales y en IP pasivo por infracciones fiscales
- 3) **Por mero interés recaudatorio.** Ejemplo: En IRAE no cómputo de el propio impuesto y del impuesto al patrimonio, y en IP no cómputo del propio impuesto.
- 4) **Por aplicación de la potestad tributaria de acuerdo al principio de la fuente.** Ejemplo: en IRAE rentas de fuente extranjera y en IP Activos y Pasivos situados o colocados fuera del país.
- 5) **Privilegiar el principio de certeza que debe regir en la definición de un tributo.** Ejemplos: En IRAE e IP la valuación del activo fijo actualizándolo preceptivamente por IPPN
- 6) **Diferencias en los criterios de reconocimiento y valuación de activos y pasivos y criterios de realización de la ganancia y de gastos.** Ejemplos: apartamientos al principio de lo devengado para ciertas transacciones como venta de inmuebles a plazo con impacto tanto en el IRAE (renta gravada) como en el IP (pasivo no admitido por las utilidades diferidas)
- 7) **Incentivos tributarios con el fin de influir en la conducta de los contribuyentes, y orientar la misma para cumplir propósitos sociales y económicos.** Ejemplos: en el IRAE e IP de las Donaciones Especiales a ciertas entidades previstas por la ley tributaria
- 8) **NCA no incorporadas a las NFA o que éstas últimas se encuentran desactualizadas con respecto de las NCA.** Ejemplo Los gastos de investigación en el IRAE e IP.

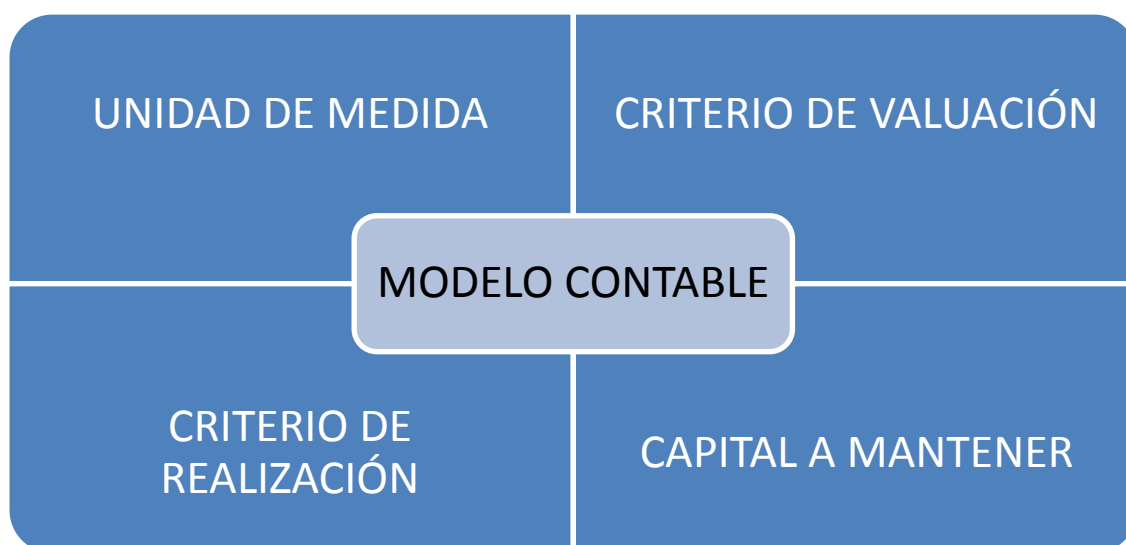
6. LA CONTABILIDAD COMO BASE DE LIQUIDACIÓN DEL IRAE Y DEL IP

6.1 MODELO CONTABLE Y MODELO FISCAL

Un modelo contable es simplemente una simplificación de la realidad del sistema de información contable, a los efectos de establecer aquellos elementos esenciales que lo definen, y a través de los cuáles pueden desarrollarse distintos modelos contables con propósitos de elaboración de Estados Contables de uso general o de elaboración de la base imponible en determinación de tributos.

Así como en el estudio del hecho generador de un tributo, suele descomponerse sus elementos a los efectos de su análisis y estudio, en el aspecto subjetivo en sus elementos de sujeto activo, sujeto pasivo y el aspecto

objetivo en sus elementos material, temporal y espacial, un modelo contable puede descomponerse en distintos elementos que lo conforman, siendo ellos la Unidad de Medida, Criterios de Valuación de activos y pasivos, Concepto de Realización de los resultados y Definición de Capital a Mantener.



6.1.1 UNIDAD DE MEDIDA

La unidad de medida en las NCA se encuentra definida en la NIC 21 como *“Moneda funcional: es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad”*⁵⁰ siendo este donde la entidad genera y emplea el efectivo.

La determinación de la moneda funcional debe realizarse de acuerdo a lo dispuesto en los párrafos 9 y 10 de la NIC 21:

“9.-Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

(i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

(ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

(b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

⁵⁰ Párrafo 8 NIC 21

10.- Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

(a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).

(b) la moneda en el que se mantienen los importes cobrados por las actividades de explotación.”

Considerando que las empresas en Uruguay trabajan en un esquema multimonedado, encontraremos entidades que deben medir sus transacciones y presentar sus Estados Contables en pesos uruguayos, o en pesos uruguayos en moneda homogénea, o en dólares estadounidenses, o en euros, o en reales, etcétera. Ello ha tenido aceptación por parte de la Auditoría Interna de la Nación a través de una resolución de mayo del año 2005.

Es relevante señalar que el párrafo 8 de la NIC 21 define “*Moneda extranjera (o divisa)* es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.”.

En el Derecho Tributario uruguayo no encontramos ninguna definición acerca de la unidad de medida a emplear en la determinación del IRAE e IP. No obstante podemos inferir que la misma es el peso uruguayo, pues el Artículo 74° del Decreto 150/007 determina como valorar toda moneda extranjera con respecto al peso uruguayo, por lo cual puede interpretarse que fiscalmente la moneda funcional a efectos fiscales es el peso uruguayo.

6.1.2 CRITERIO DE REALIZACIÓN

El Marco Conceptual para la preparación de Estados Contables define: “*Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio neto*”

También el mencionada Marco, establece que debe reconocerse en los estados financieros aquellas partidas que además de verificar con la definición correspondiente, cumpla que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa, y que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

El IRAE presenta una definición, que conceptualmente es similar en cuanto define como renta comprendida⁵¹ tanto a la renta producto -asociada a transacciones-, como a la renta incremento patrimonial -asociada a cambios en

⁵¹ Artículo 16° Título 4 TO/996 con la redacción dada por Ley 18.083

la valuación de activos y pasivos-, diferenciándose en los criterios propios de valuación que la normativa contable y fiscal aplican en forma diferenciada.

6.1.3 CRITERIO DE VALUACIÓN

Forte, Cáceres y Mañas⁵², dicen al respecto que:

“El Marco Conceptual para la preparación de los Estados Financieros establece que:

“Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.” y

“Un pasivo (también denominado pasivo exigible) es una deuda actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”

Estos activos y pasivos para ser reconocidos deben -al igual que los ingresos y gastos- cumplir con lo dispuesto en el párrafo 83 del Marco Conceptual para la preparación de Estados Financieros, por lo cual debe ser valuado con fiabilidad.

La teoría contable en general y el Marco Conceptual en particular, manejan en esencia tres criterios de valuación:

- *Un valor del “pasado”: el costo de adquisición;*
- *Un valor del “presente”: el valor razonable o valor justo, y*
- *Un valor del “futuro”: el ingreso de fondos descontados que se obtendrá por su uso o su venta.*

Costo de adquisición.- *En forma simplificada podemos decir que el costo de adquisición se puede definir como el sacrificio económico realizado para incorporar el activo al patrimonio.*

Valor Razonable.- *Para el FASB es el precio de mercado de salida (current exit price), en tanto que para el IASB es el importe por el que “puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados que realizan un transacción libre.”*

En la práctica (además el Marco Conceptual así lo establece), dicho valor “de intercambio” puede adoptar dos formas que son: el Costo corriente (valor por el cual se puede reemplazar o reponer el bien) o Valor neto de realización (Valor de venta menos los costos y gastos necesarios para su realización).

⁵² Forte, Javier; Cáceres, Gabriel y Mañas, Marcelo: “Las NIFF y su impacto tributario” XXVIII CIC 2009

El valor razonable es uno de los criterios de valuación al que últimamente se le ha dedicado más atención, y que está en los temas a tratar en el proyecto de convergencia que tienen el IASB y el FASB. Pues si bien ambos organismos reconocen el término valor razonable (fair value en inglés), existen ciertas diferencias entorno al mismo.

No obstante, el concepto valor razonable por sí sólo no determina el valor a tomar por el activo o pasivo, para ello, se debe recurrir a otros criterios de valuación que ante determinada circunstancia será el que resulte como valor razonable.

A modo de ejemplo véase lo que el párrafo 17 de la NIC 41 dice, a la hora de determinar que se entiende como valor razonable de un activo biológico, “si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante.”

De este modo los criterios más utilizados para llenar de contenido al término valor razonable, se pueden resumir en el valor de mercado, valor de sustitución, valor neto de realización, costo de reposición, valor presente, valor actual neto.

Ingreso de fondos descontados.- Este tercer criterio de valuación, es manejado en el marco conceptual como un criterio aplicable desde el punto de vista teórico, en la mayoría de los casos se descarta su adopción como criterio contable de valuación ya que su determinación está sujeta a la necesidad de estimar hechos futuros, como lo son: el “monto” del ingreso y el “momento” del ingreso, lo cual obviamente le hacen perder confiabilidad al valor que se determine.

En la medida que la confiabilidad es un elemento cualitativo importante en la información contable hace que este criterio se descarte en la mayoría de los casos y se recomienda aplicar como criterio de valuación, solamente en aquellos casos en los que se pueda conocer objetivamente el monto del ingreso y el momento en el cual ocurrirá, como lo es por ejemplo en el caso de instrumentos financieros que se tienen hasta su vencimiento o las cuentas a cobrar a largo plazo.

En síntesis, el costo histórico ha sido tradicionalmente el cimiento sobre el que se ha construido todo el tema de la valuación de activos y pasivos, y ha sido recogido por las normas contables y las normas fiscales, fundamentalmente por la objetividad que este alcanza y que por tanto permitía a los usuarios de la información depositar confianza en ella. Adicionalmente, este permite una rápida y económica verificación por parte de la Administración Tributaria, razón por la cual es de utilización extendida.

En los últimos años, se han incorporado otros criterios de valuación que han ido modificando y sustituyendo al costo histórico, así se puede observar que las NCA establecen, dependiendo del tipo de activo o pasivo, el costo histórico, costo corriente, valor de realización, valor presente . En algunas ocasiones

incluso, se admite los valores que provengan de tasaciones, sin perjuicio que en dicho caso la tasación –la norma llama a la tasación revaluación – es el valor razonable del activo en cuestión a una fecha determinada. Pero a nivel de la normativa fiscal, estos conceptos no se han incorporado en forma general, y salvo situaciones específicas no son trasladados desde las NCA básicamente por el nivel de objetividad y confiabilidad que estos presentan.

Adicionalmente, en determinados contextos, estos valores de activos y pasivos deben ser reexpresados en moneda homogénea a la fecha de presentación de los Estados Financieros.

Sin perjuicio de lo antedicho, podrán existir situaciones particulares, donde sin aplicar en forma expresa y generalizada el criterio valor razonable, éste igualmente es utilizado por las NFA como por ejemplo en la valuación de los activos biológicos como los commodities o en ocasión de la fijación de los precios de transferencia.

Finalmente, se deben tener siempre presente, los distintos objetivos y principios que rigen a ambos cuerpos normativos, y que a raíz de los mismos es que en ocasiones se puede llegar a soluciones distintas. Así, las NFA, buscan otorgar criterios objetivos y deben brindar certeza jurídica a las entidades, en tanto que las NCA buscan la representación fiel de la situación financiera, sin dejar de lado la prudencia y el juicio profesional, lo que en última instancia siempre da un grado mayor de subjetividad.”

A los efectos de no extender excesivamente el análisis de este punto se presenta dos cuadros con los criterios generalmente adoptados para la valuación de activos, que es donde se presentan la mayor cantidad de asimetrías entre las NCA y las NFA

Criterio de valuación NCA	Costo	Valor Razonable	Fondos futuros descontados
Tipo de activo			
Bienes de cambio	Recomendado	Optativo (1)	No admitido
Bienes de uso	Recomendado	Alternativo	No admitido
Bienes recibidos en leasing	Cuando es el menor	Cuando es el menor	No admitido
Intangibles	Recomendado	Alternativo	No admitido
Instrumentos financieros	Excepcional	Recomendado	En ciertos casos
Act. Biológicos y Productos Agropecuarios	Excepcional	Recomendado	No admitido
Inmuebles para inversión	Optativo	Optativo	No admitido

(1) Solo para Entidades de menor importancia relativa

Criterio de valuación NFA	Costo	Valor Razonable	Fondos futuros descontados
Tipo de activo			
Bienes de cambio	Optativo	Optativo	No admitido
Bienes de uso	Admitido (2)	No admitido	No admitido
Bienes recibidos en leasing	Admitido (2)	No admitido	No admitido
Intangibles	Admitido	No admitido	No admitido
Instrumentos financieros	¿????????	¿????????	¿????????
Act. Biológicos y Productos Agropecuarios	Excepcional	Valor DGI	No admitido
Inmuebles para la venta (1)	Admitido		
Inmuebles para inversión	Admitido (2)	No admitido	No admitido

(1) si es la actividad del contribuyente

(2) costo revaluado por IPPN

La lista de las NIIF más relevante de valuación son: NIC 2–Inventarios; NIC 16–Propiedades, planta y equipo; NIC 27–Estados Financieros Consolidados y Separados; NIC 28–Inversiones en Asociadas; NIC 36 Deterioro del valor de los activos; NIC 37–Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes; NIC 41–Agricultura; NIC 1–Contratos de construcción; NIC 17–Arrendamientos; NIC 29–Información financiera en economías hiperinflacionarias; NIC 31–Participaciones en Negocios Conjuntos; NIC 38–Activos intangibles; NIC 39–Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición; NIC 40–Propiedades de inversión; NIIF 5–Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas; NIIF 6–Exploración y evaluación de recursos minerales.

Por su parte las normas fiscales más relevantes en valuación son:

- Título 4 TO/996: Artículo 31 – Valuación de inventarios
- Decreto 150/007:
 - Artículo 80 Valuación de inventarios
 - Artículo 81 Deducciones globales
 - Artículo 82 Mercadería fuera de moda
 - Artículo 83 Envases
- Título 4: Artículo 32 – Valuación de valores mobiliarios y metales preciosos
- Decreto 150/007: Artículo 95 Valuación de valores mobiliarios y metales preciosos
- Título 4: Artículo 30 – Activo Fijo
- Decreto 150/007:
 - Artículo 85 Avalúo de inmuebles destinados a la venta
 - Artículo 86 Avalúo de bienes provenientes de actividades no gravadas
 - Artículo 87 Avalúo de inmuebles provenientes de fraccionamiento

- Artículo 88 Actualización de activo fijo
- Artículo 89 Aplicación de coeficientes
- Artículo 90 Costo de inmuebles de activo fijo
- Artículo 91 Mejoras
- Artículo 92 Amortización de inmuebles de activo fijo
- Artículo 93 Costo y amortización de bienes muebles del activo fijo.
- Título 4 TO/996: Artículo 33 - Enajenación de establecimientos o casas de comercio
- Decreto 150/007: Artículo 72 Avalúo de bienes en empresas sucesoras
- Decreto 150/007:
 - Artículo 73 Rentas en especie
 - Artículo 74 Moneda extranjera
 - Artículo 75 Bienes en el exterior
 - Artículo 76 Avalúo de bienes provenientes de actividades no gravadas
 - Artículo 79 Cambio de destino de bienes
 - Artículo 94 Activos Intangibles

6.1.4 CAPITAL A MANTENER

El concepto de capital a mantener es la base para la determinación del resultado de un período, en la medida que el mismo es la diferencia entre el patrimonio final y el inicial más/menos aportes y retiro de los propietarios. Históricamente se han presentado dos opciones: el capital financiero o monetario y el capital físico o capacidad operativa. Si bien el Marco Conceptual maneja ambas opciones, al ser eliminada la NIC 15, puede afirmarse que las NCA utilizan únicamente la definición de capital en términos financieros.

En las NFA es claro que se aplica –en forma implícita- el concepto de capital financiero, no existiendo en este punto diferencias con las NCA.

Como resumen gráfico el modelo contable y fiscal sería:

	<u>MODELO CONTABLE</u>	<u>MODELO FISCAL</u>
Capital	Financiero	Financiero
Criterio de valuación	Costo histórico (EMIR-Bienes de cambio tiene opción a costo de última compra Dec.135/009) Valor razonable o justo Fondos futuros descontados	Costo Histórico (Bienes de Uso costo histórico ajustado, Bienes de cambio tiene opción a costo en plaza Art.31 T.4 y Art.80 D.150/007)
Criterio de realización	Transacción	Transacción
Unidad de medida	Moneda Funcional	Nominal (Ajustes parciales + Ajuste fiscal por inflación)

7. ASIMETRÍAS ENTRE EL MODELO CONTABLE Y EL MODELO FISCAL EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA CONTABLE - RENTA FISCAL Y DE LA DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO CONTABLE - PATRIMONIO FISCAL

7.1 PRINCIPIO DE LA FUENTE

El elemento espacial del hecho generador del IRAE y del IP presenta –salvo alguna excepción- una definición similar por lo que no encontraremos asimetrías en la determinación de ambos tributos. El IRAE grava las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República⁵³ y el IP grava todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República⁵⁴.

Las NCA incluyen todas las transacciones que realice una Entidad sin condiciones ni restricciones espaciales, por lo cual este punto constituye una importante asimetría entre el resultado contable y el resultado fiscal en IRAE, así como entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal en IP.

⁵³ Artículo 7° Título 4 TO/996 con la redacción dada por la Ley 18.083

⁵⁴ Artículo 7° Título 14 TO/996

Coloquialmente, se afirma que las NCA aplica son de aplicación universal y las NFA son de aplicación al territorio político uruguayo en IRAE e IP.

Para la presentación del resto de las asimetrías, seguiremos el orden propuesto por el Modelo de Estado de Situación Patrimonial establecido por el Decreto 103/991.

7.2 DISPONIBILIDADES

Las mismas se reconocen en el activo, a los efectos del IRAE y para el caso puntual de las partidas en moneda extranjera se establece en el Artículo 74° del Decreto 150/007 que la misma se valúen a la cotización interbancaria comprador billete del día anterior de la operación o día de valuación exigido por las normas impositivas.

El Impuesto al Patrimonio aplica el inciso final del Artículo 74° del Decreto 150/007, pues el Artículo 42° del Título 14 TO/996 exige que los sujetos pasivos de IRAE determinen el patrimonio a la fecha de cierre de su ejercicio fiscal.

Conclusión, se encuentra aquí una asimetría entre el IRAE y el IP en el tratamiento de las partidas que componen este rubro.

Es relevante señalar, que si bien se plantea el caso puntual para las disponibilidades, el mencionado Artículo 74° Decreto 150/007 es de aplicación a todos los rubros de activo y pasivo en moneda extranjera.

Respecto a las disponibilidades, la NCA relacionada es el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Contables y la NIC 21 en cuanto a la determinación de la moneda funcional y la definición de la moneda extranjera como toda moneda diferente a la moneda funcional. En la práctica no presenta diferencias sustanciales la aplicación de la NCA y la NFA, pues no es de práctica medir los activos en moneda extranjera al tipo de cambio financiero comprador y los pasivos en moneda extranjera al tipo de cambio financiero vendedor.

Dictámenes de consultas de la DGI: N°5.601

7.3 INVERSIONES TEMPORARIAS O PERMANENTES

En este capítulo se pueden encontrar distintos tipos de activos que representan inversiones de distinta naturaleza que realizan las empresas:

- Depósitos bancarios de corto plazo
- Valores Mobiliarios y/o metales preciosos
- Participaciones en otras empresas
- Inversiones en el exterior, de cualquier naturaleza

7.3.1 INVERSIONES EN VALORES MOBILIARIOS Y/O METALES PRECIOSOS

En el caso de que dichas inversiones consistan en valores mobiliarios y/o metales preciosos, el Artículo 95° del Decreto 150/007 establece que en el caso de que dichas partidas coticen en bolsa se deberán valorar por la cotización a la fecha de cierre de ejercicio; en caso de no cotizar se deberán valorar al costo actualizado por el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN).

7.3.2 PARTICIPACIONES EN OTRAS EMPRESAS

La valuación de estos activos se encuentra en el inciso final del Artículo 95 del Decreto 150/007. En el caso que dichas participaciones estén representadas por acciones las normas de IRAE establecen que si existe cotización bursátil se valorarán a su valor de cotización y si no poseen cotización bursátil el contribuyente opta entre costo de adquisición actualizado por el IPPN o por el valor patrimonial proporcional (VPP) determinado de acuerdo a las normas de valuación vigentes para el Impuesto al Patrimonio.

7.3.3 INVERSIONES DE CUALQUIER NATURALEZA EN EL EXTERIOR

Las inversiones en activos ubicados en el exterior de la Republica de cualquier tipo, se debe aplicar el Artículo 75° del Decreto 150/007, en virtud del cual se debe tomar el valor de costo de los mismos en la moneda que se realizo la inversión y la conversión a moneda nacional se realiza tomando el tipo de cambio aplicable a la fecha de determinación del patrimonio.

La valuación de estos activos para el IP se realiza por normas de IRAE, sin perjuicio de que las normas de IP exoneran alguno de ellos

En efecto, el Artículo 22° del Título 14 TO/996 exonera de IP las inversiones realizadas en Títulos de deuda Pública Nacional o Municipal, los valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay, los Bonos y letras de Tesorería, las acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo y las participaciones en el patrimonio de los sujetos comprendidos en los literales B) y C) del Artículo 1° del Título 14 TO/996 (entidades que desarrollen actividades empresariales, y entidades que obtengan rentas comprendidas en el Impuesto a la Renta de las personas físicas y deban tributar preceptivamente Impuesto a la Renta por el hecho de que sus rentas superen los límites establecidos por el Poder Ejecutivo).

Conclusión: En este último punto se identifica una asimetría del IP con respecto al IRAE, ya que las rentas generadas por estas inversiones estarán exentas de Imposición a la renta a condición de que estos sean sujetos pasivos del Impuesto al Patrimonio.

Las NCA relacionada son la NIC 36, 39, 40

7.4 CREDITOS POR VENTAS

En el IRAE por lo establecido en el Artículo 29° del Decreto 150/007 se deben depurar las cuentas a cobrar con impacto en la renta gravable los créditos incobrables que taxativamente se enumeran, mientras que en el IP el Artículo 17° del Decreto 600/988 dispone las mismas situaciones a los efectos de considerar un crédito como incobrable y en consecuencia deducir el importe de los activos computables.

Se consideran créditos incobrables:

- a) Auto declaratorio de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
- b) Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
- c) Procesamiento del deudor por el delito de insolvencia fraudulenta.
- d) Pago con cheque librado por el deudor sin provisión suficiente de fondos, cuando se haya realizado la correspondiente denuncia penal y se haya trabado embargo por tal adeudo.
- e) El transcurso de dieciocho meses contados a partir del vencimiento de la obligación de pagar el adeudo. Cuando se trate de transmisión de créditos, el plazo referido se comenzará a computar desde la fecha de transferencia de los mismos
- f) Otras situaciones de análoga naturaleza a las previstas en los literales anteriores, que deberán ser justificadas a juicio de la Dirección General Impositiva.

Conclusión: No existe asimetría entre IRAE e IP

La NCA aplicable en el tratamiento de los malos créditos es la NIC 36 “Deterioro de Activos”, con el objetivo de asegurar que los activos se computen a un valor no superior a su cantidad recuperable. En el caso de créditos debe calcularse la esperanza matemática de los saldos a cobrar.

Dictámenes de consultas de la DGI: N°3.786, N°4947

7.5 CUENTAS DE SOCIOS

El tratamiento a otorgar a dichas partidas en el IRAE esta dado por el Artículo 71° del Decreto 150/007, el cual establece que las cuentas de socios se consideran cuentas de activo o pasivo a los efectos de la liquidación del impuesto

Por su parte las normas aplicables a los efectos de la liquidación del IP son los Artículos 25° y 26° de Decreto 600/988 y el Artículo 1° del Decreto 101/996; los cuales establecen que si la entidad es sujeto pasivo del IP estas cuentas no se consideran cuentas de activo ni de pasivo a los efectos de la determinación del Patrimonio gravado.

Conclusión: Estamos frente a una asimetría del IP frente al IRAE

La NCA aplicable indica que es el Marco Conceptual, el cual aplica la teoría de la Entidad, en virtud de la cual se entiende que el socio es un tercero a la entidad.

7.6 INVENTARIOS

Su valuación se rige por lo dispuesto en el Artículo 31° del Título 4 TO/996, reglamentado por los Artículos 80°, 81°, 82° y 83° del Decreto 150/007.

Se admite a opción del contribuyente los siguientes métodos, aplicados en forma uniforme:

- Costo de Producción: aplica solo para aquellos contribuyentes que elaboran mercaderías
- Costo de Adquisición: se debe sumar al precio de compra los gastos incurridos hasta poner los bienes en condiciones de venta (acarreos, fletes, acondicionamientos, etc.
- Costo de Plaza: es el valor de reposición de la mercadería al cierre del ejercicio y se admite cuando se basen en precios por operaciones en cantidades y condiciones normales de acuerdo al negocio del contribuyente, y siempre que pueda verificarse con elementos de apreciación claros y fehacientes

Adoptado uno de estos métodos, el contribuyente no podrá cambiar el mismo sin previa autorización de la Dirección General Impositiva, previo ajustes de los mismos.

La normativa admite como criterio de salida de bienes de cambio el uso del LIFO, FIFO y PP.

La normativa fiscal no admite deducciones genéricas de ningún tipo (obsolescencia) ni aumentos globales (revaluaciones), pero sí se admite la deducción del valor de las mercaderías que hayan sufrido mermas o pérdidas de valor.

Una consideración especial lo constituye el valor de los envases retornables que se entregan con el producto, pues la NFA establece que se consideran bienes de cambio, aunque realmente son bienes de uso⁵⁵.

⁵⁵ Artículo 83° Decreto 150/007

Se establece que la Administración podrá aceptar otros métodos de valuación que sean técnicamente admisibles y de fácil fiscalización.

Conclusión: No presenta asimetría el tratamiento entre el IRAE y el IP

La NCA aplicable es la NIC 2-Inventarios. Esta NIC establece como única forma de valuación el costo histórico o de producción, estableciendo como método de salida de inventarios sustituibles el método FIFO o PP. Ello ocasiona asimetrías entre la valuación establecida por la NCA y las NFA.

Dictámenes de consultas: 3311, 3311, 4385

7.7 ACTIVO FIJO

En este capítulo incluimos y analizamos por separado:

- Bienes Muebles
- Bienes Inmuebles
- Bienes objeto de contrato de Leasing.

7.7.1 BIENES MUEBLES

En el IRAE los Bienes Muebles se valúan por lo dispuesto en el Artículo 30° del Título 4 TO/996 y los Artículos 88° a 93° del Decreto 150/007.

Los Bienes Muebles se valúan por su valor de costo actualizado por el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales al que se le deberán deducir las amortizaciones acumuladas correspondientes a la vida útil del bien. La norma estipula que el porcentaje de amortización será fijo, y se deberá determinar en función de los años de vida útil del bien. Tanto la revaluación como la amortización se computan a partir de mes siguiente o del ejercicio siguiente al de incorporación.

La Administración pueda autorizar otro sistema de amortización si lo considera técnicamente adecuado.

En el IP, la valuación coincide con la IRAE salvo para los Bienes Muebles de equipo Industrial afectado directamente al ciclo productivo, pues el Artículo 15° del Título 14 TO/996 dispone que se computen por el 50 % de su valor fiscal de IRAE, generando así una asimetría entre IRAE e IP.

La Ley N°16.906 de Inversiones establece exoneraciones automáticas, como por ejemplo la dispuesta para los bienes muebles afectados directamente al ciclo productivo y los equipos de procesamiento electrónico de datos reputándose como activo gravado a los efectos del Impuesto al Patrimonio para que no absorban pasivos admitidos. En el IRAE e IP, también se otorgan exoneraciones vinculados a proyectos de inversión presentados por los contribuyentes y aprobados por el Poder Ejecutivo.

Conclusión: Se verifica una asimetría en la valuación de los Bienes Muebles del equipo industrial afectado directamente al ciclo productivo entre el IP y el IRAE.

Dictámenes de consultas de la DGI: N°3471, N°5564

7.7.2 BIENES INMUEBLES

En el IRAE se regula por el Artículo 89° del Decreto 150/007 que establece: “el valor fiscal de este tipo de bienes será el que resulte de deducir de su valor de costo, o de costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al periodo de vida útil transcurrido”.

En el IP, el Artículo 15° del Título 14 TO/996 se dispone una excepción a la valuación según normas de IRAE para los inmuebles urbanos y suburbanos que sirvan de asiento a explotaciones industriales o comerciales realizadas directamente por sus propietarios, en cuyo caso se computará por el mayor entre el valor real catastral y el determinado conforme a las normas aplicables para la liquidación del IRAE, vigente al cierre del ejercicio.

También en el IP se establecen exoneraciones específicas en los Artículos 25° a 29° del Título 14 TO/996 vinculadas a la Ley Forestal, Montes Citrícolas, Buques de Cabotaje y Ultramar, Diques Flotantes y Monumentos Históricos.

La Ley de Inversiones N° 16.906, en el marco de proyectos específicos se prevén beneficios de exoneración en Bienes Inmuebles para IRAE e IP respecto de inversiones realizados en este tipo de activos.

Conclusión: se verifica asimetría entre IRAE e IP para los inmuebles urbanos y suburbanos no destinados a actividades industriales y comerciales.

Dictámenes de consultas de la DGI: N°3647, N°5318, N°5309

7.7.3 BIENES OBJETO DE UN CONTRATO DE CRÉDITO DE USO (LEASING)

Se encuentra legislado en el Capítulo VI de la Ley 16.072 del año 1989. Presenta un tratamiento similar en IRAE e IP de acuerdo a lo dispuesto en los Artículos 80° a 86° del Título 4 TO/996, y los Artículos 17° a 20° del Título 14 TO/996. Este régimen es aplicable únicamente a los leasing celebrados con una institución financiera.

En el caso en los cuales el arrendador es una Institución Financiera el tratamiento a otorgar a este tipo de contrato dependerá de si se cumplen o no con las condiciones establecidas en el Artículo 39° de la Ley 16.072 que se transcriben a continuación:

a) Cuando se pacte en favor del usuario una opción irrevocable de compra mediante el pago de un valor final cuyo monto sea inferior al 75% (setenta y cinco por ciento) del valor del bien que haya sido amortizado en el plazo del

contrato. A tales efectos la comparación se realizará en la forma que se establece en el artículo siguiente;

b) Cuando se pacte en favor del usuario una opción irrevocable de compra sin pago de valor final;

c) Cuando se pacte, que, finalizado el plazo del contrato o de la prórroga en su caso, si el usuario no tuviera o no ejerciera la opción de compra, el bien deba ser vendido y el usuario soportara la pérdida o percibiera el beneficio que resulte de comparar el precio de la venta con el valor residual.

En caso de que se verifiquen dichas condiciones la Institución Financiera:

- No computara en su activo fijo el bien objeto del contrato
- El monto actualizado de las prestaciones a recibir, incluida la opción constituirá activo gravado.
- La ganancia bruta a los efectos del Irae estará constituida por la diferencia entre las prestaciones totales y la amortización financiera de la colocación al término de cada ejercicio.

Cuando no se verifiquen estas condiciones la Institución Financiera:

- Computara en su activo fijo el bien objeto del contrato
- Podrá amortizar el bien en el plazo del contrato, cuando este no sea inferior a tres años.
- La ganancia bruta a los efectos del Impuesto a la renta estará constituida por las prestaciones devengadas en cada ejercicio.

Por su parte, los usuarios de los bienes objeto del contrato, cuando se cumplan lo previsto por el Artículo 39° de la Ley N°16.072 deberán:

- Computar en su activo fijo dichos bienes
- El pasivo generado (pagos a realizar, incluso la opción de compra menos los intereses a devengar en ejercicios futuros) por el contrato constituirá pasivo computable a los efectos del Impuesto al Patrimonio.
- Los intereses devengados, las diferencias de cotización y los reajustes de precios se deberán incluir como gastos financieros.

Si no se cumplen las condiciones establecidas en el Artículo 39° de la Ley N° 16.072 el usuario deberá computar como gasto las contraprestaciones devengadas en el ejercicio, y cuando haya opción de compra y la misma se ejerza el usuario computara en su activo fijo el bien, considerando como costo el precio de la opción.

Conclusión: No se verifican asimetrías entre IRAE e IP

La Norma Contable relacionada con los Bienes de Uso es la NIC 16-Propiedad, planta y equipo. Si bien el valor y momento del reconocimiento es similar a lo dispuesto por las NFA, encontramos importantes asimetrías en la valuación, pues la NCA establece como criterio general el costo de adquisición y como alternativa el valor de tasación. La amortización debe calcular a partir del mes siguiente al de incorporación y para su cálculo debe estimarse el importe

recuperable al fin de la vida útil. También existen diferencias en el cómputo de las amortizaciones por la estimación de la vida útil.

En el caso de los bienes tomados o dados en leasing debe aplicarse la NIC 17, la cual establece distintas condiciones para tipificar el tratamiento asimilable a una compraventa si el leasing es financiero de acuerdo a dicha norma contable.

Dictámenes de consultas de la DGI: N°5243

7.8 ACTIVOS INTANGIBLES

Estos activos son igualmente valuados en IRAE e IP por normas de IRAE.

El Artículo 94° del Decreto 150/007 establece que los intangibles efectivamente pagados deberán ser amortizados en 5 años, con excepción del valor llave que fiscalmente no se revalúan ni se amortiza.

Los gastos de organización, o gastos preoperativos se deberán amortizar en un lapso de 3 a 5 años, y en ningún caso deberán ser actualizados.

Conclusión: No existe asimetría en IRAE e IP

LA NCA vinculada es la NIC 38-Activos Intangibles. En general la normativa contable solamente permite la activación de las partidas que cumplan íntegramente con la definición de activo y que puedan ser medidos confiablemente. Ello implica, una importante asimetría con las NFA tanto en el momento del reconocimiento así como en el cálculo del eventual deterioro del activo intangible.

7.9 PASIVO

Es en el Pasivo donde se encuentran mayores apartamientos entre el IRAE y el IP

En el IRAE, el Artículo 96° del Decreto 150/007 dice:

“Pasivo computable. El pasivo a computar 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 computarán en el pasivo los saldos acreedores provenientes de aportes, colocaciones y en general de cualquier operación financiera, efectuados entre las entidades a que refiere el artículo 63° Bis del presente decreto.”

En el IP el Artículo 15° del Título 14 TO/996 establece una lista taxativa de pasivos admitidos:

“....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 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.

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 (Ley N° 16.774, de 27 de setiembre de 1996).

.....

Quando 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.....”

Esta redacción tuvo origen en el año 1990 y se mantiene vigente con pequeñas modificaciones y adecuaciones introducidas básicamente por la Ley N° 18.083. Implícitamente constituye una regla candado por cuanto la mayoría de las limitaciones provienen del hecho que el acreedor no tributaría IP y en consecuencia no es pasivo admitido.

Otra asimetría relevante entre IRAE e IP lo constituye la norma que establece que el pasivo en el IP se reduce al monto del pasivo admitido deducidos los importes de los activos en el exterior y de los activos exentos que absorben pasivos. Ello implica en un gran número de casos, que el pasivo computable sea cero.

La NCA relacionada es la NIC 37-Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes y el Marco Conceptual. En general, ambas disponen el

reconocimiento de los pasivos en la medida que cumpla con la definición, es decir que sea una deuda actual proveniente de sucesos pasados por la cual se espera la salida de flujo de caja y que pueda ser medido confiablemente, no siendo necesario conocer la identidad del acreedor.

Dictámenes de consultas: N°5027, N°5119, N°5178, N°5272.

A continuación realizaremos una evaluación cualitativa de las asimetrías que se describieron en los párrafos anteriores, agrupando las mismas en los 8 conjuntos definidos como las causas de las asimetrías entre las NCA y las NFA planteados en el presente trabajo:

1) MEDIDAS ANTIELUSIVAS

En el IP, existe una fuerte correlación -con algunas excepciones- entre los pasivos que son admitidos cuando los mismos fueron computados para tributar IP en cabeza del acreedor.

La norma taxativa para el cómputo de pasivos en el IP constituye una clara aplicación de la “regla candado” en el Impuesto al Patrimonio, en virtud de que dicha prohibición se sustenta en la exoneración, no cómputo o ininclusión como activo en cabeza del acreedor.

Otra norma diferente incluida en este grupo se encuentra la referida a 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 excede el valor de dichos activos”*. De esta forma el pasivo en el país que financie activos en el exterior, activos exentos o activos no computables no constituye pasivo computable para la determinación del patrimonio fiscal.

En síntesis en este grupo de normas se encuentra la aplicación de la hoy tristemente famosa “regla candado”, que se viene aplicando en el IP desde antes que la Reforma Tributaria entrara en vigencia, y que sin dudas constituye el origen de la “regla candado” que se aplica hoy en la liquidación del IRAE en nuestro país.

1) PARA PROMOVER EL CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES

La prohibición de computar como pasivo deducible las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para al pago hayan vencido al cierre del ejercicio (Lit D Art 15 T.14 T.O 96) constituye una norma que promueve el cumplimiento de las obligaciones legales en tiempo y forma. Esta disposición se aparte de las Normas Contables Adecuadas, pues para éstas constituyen un pasivo al momento de determinar el pasivo de una entidad.

2) POR MERO INTERES RECAUDATORIO

En el IP, la prohibición del cómputo del propio Impuesto al Patrimonio como pasivo admitido para la determinación del patrimonio gravado. En el IRAE la prohibición del cómputo como gasto admitido del propio IRAE y del IP. Ambos constituyen un claro ejemplo de diferencias entre las NCA y las NFA sin ningún criterio técnico sustentable, lo cual es imputable solamente a un claro interés de aumentar la recaudación por parte del Estado.

Fijar plazos administrativos de amortización que se alejen de un criterio técnico, por ejemplo el fijado para los autos 0km que se amortizan en 10 años, cuando su vida útil es sensiblemente menor.

3) POR LA APLICACIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE ACUERDO AL PRINCIPIO DE LA FUENTE

El IRAE grava las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República⁵⁶ y el IP grava todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República⁵⁷.

Las NCA incluyen todas las transacciones que realice una Entidad sin condiciones ni restricciones espaciales, por lo cual este punto constituye una importante asimetría entre el resultado contable y el resultado fiscal en IRAE, así como entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal en IP.

4) PRIVILEGIAR EL PRINCIPIO DE CERTEZA

Las NCA incluye la realización de estimaciones en un gran número de situaciones, las cuales desarrollan mediante la aplicación de la probabilidad de ocurrencia de hechos y sucesos de difícil cuantificación, aplicando el principio de prudencia, aplicando apreciaciones subjetivas.

Las NFA, privilegiando el principio de certeza, dispone en general que tales situaciones solamente se imputen al IRAE o IP cuando efectivamente se verifiquen los hechos. Allí se encuentra una larga lista de provisiones, como por ejemplo, pasivos por garantía en la venta de bienes y servicios, pasivos por entrega de canjes de productos o servicios por puntos acumulables, provisiones para cuentas incobrables, provisiones por indemnizaciones por despido, etcétera.

Otra asimetría es el hecho de que las NFA no permitan efectuar la realización de cálculos por deterioro –salvo excepciones-, estimación que es preceptiva en las NCA.

⁵⁶ Artículo 7° Título 4 TO/996 con la redacción dada por la Ley 18.083

⁵⁷ Artículo 7° Título 14 TO/996

5) DIFERENCIAS EN LOS CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO Y VALUACION DE ACTIVOS Y PASIVOS, Y CRITERIOS DE REALIZACION DE LA GANANCIA Y DE GASTOS.

En este punto se pueden encontrar varias diferencias en el reconocimiento de activos y pasivos entre las Normas contables adecuadas o en las Normas Fiscales Adecuadas.

El Valor Llave Positivo efectivamente pagado se debe reconocer en los Estados Contables dado que cumple con la definición de activo y se puede medir en forma confiable; del mismo modo las Normas Fiscales lo incluyen como activo gravado. La diferencia radica en el hecho de que las Normas Contables no permiten su amortización, pero si prevén que se haga un análisis acerca del deterioro que pueda sufrir a lo largo del tiempo, en tanto fiscalmente no se permite revaluar ni amortizar, ni calcular deterioro de su valor.

Los cobros anticipados a clientes de acuerdo a las Normas Contables Adecuadas cumplen con la definición de pasivo y se lo debe reconocer como tal en los Estados Contables, en tanto la Normas fiscales no lo consideran un pasivo admitido en el ámbito del IP, aunque si lo reconoce como pasivo en el IRAE.

Las multas por infracciones no tributarias constituyen gasto admitido en el IRAE si el mismo es pagado en el ejercicio (Artículo 42° Decreto 150/007), mientras que en el IP es pasivo admitido si no es cancelado. Para las NCA es siempre un gasto y un pasivo.

6) INCENTIVOS TRIBUTARIOS

La norma de valuación aplicable a los bienes muebles de equipo industrial, incorporados con posterioridad al 1° de enero de 1988 establece que los mismos se computen por el 50% de su valor fiscal. Si bien estamos ante una norma de valuación y no ante una exoneración, la misma constituye, de todos modos, un mecanismo para otorgar un beneficio o incentivo a esta rama empresarial.

La exoneración prevista en el Artículo 22° del Título 14 TO/996 respecto de los títulos de Deuda Pública, Nacional o Municipal, valores emitidos por el BHU, BCU, Bonos y Letras de Tesorería, acciones de la CND, constituye un incentivo que busca que los contribuyentes inviertan en este tipo de valores.

Asimismo las los beneficios previstos para los contribuyentes de Irae e IP, que efectúen donaciones a establecimientos pertenecientes al Consejo de Educación Primaria, Educación Secundaria, Educación técnico-Profesional, a la Universidad de la Republica, entre otros organismos (Artículos 31° a 36° Título 14 TO 1996) constituyen normas fiscales que busca otorgar incentivos a quienes las realicen y motivar así la obtención de fondos para dichas instituciones.

Como se menciona en otras líneas del presente trabajo, encontramos la Ley 16.906 (Ley de Promoción de Inversiones), la cual prevé una serie de estímulos fiscales de orden general por un lado y respecto de inversiones específicas por otro. Los primeros se aplican a contribuyentes de IRAE e IMEBA (Impuesto a la Enajenación de bienes Agropecuarios) que realicen actividades agropecuarias e industriales previstas en la propia ley; en tanto las inversiones específicas apuntan a aquellas empresas de cualquier sector de actividad que presenten un proyecto de inversión y que el mismo sea promovido por el Poder Ejecutivo. Entre otros beneficios se establece la exoneración de Impuesto al Patrimonio de aquellos activos vinculados a la Inversión, por el plazo del proyecto, en algunos casos y por el término de la vida útil del bien en otros.

7) NORMAS CONTABLES ADECUADAS NO INCORPORADAS A LAS NFA O ESTAS ULTIMAS SE ENCUENTRAN DESACTUALIZADAS RESPECTO DE LAS NCA

En este grupo se incluyen por ejemplo, el tratamiento otorgado a los gastos pre-operativos y los gastos de investigación, los que deben ser tratados como activo gravado en la base imponible para determinar el patrimonio fiscal, pero de acuerdo a las normas contables, se deben reconocer como gasto, al no cumplir con la definición de activo.

En cuanto al reconocimiento de activo y/o pasivo por Impuesto Diferido las Normas Contables prevén su incorporación en los Estados Contables, dado que cumple con las condiciones establecidas por el Marco Conceptual para la definición de activo y además su valor se puede medir en forma confiable. No existen pronunciamientos de la DGI referente a si constituyen activos y pasivos computables para IRAE e IP, en la práctica los contribuyentes los eliminan de las bases de cálculo a pesar de cumplir con los preceptos legales y fiscales para reconocerlos como activo y pasivo.

8. CONCILIACIÓN ENTRE MODELO CONTABLE Y MODELO FISCAL

En este punto, se presenta como podría realizarse la conciliación entre el modelo contable y el modelo fiscal.

En mérito a que ambos impuestos -IRAE e IP- se determinan y declaran partiendo de los valores contables de acuerdo a NCA o simplemente como Contabilidad Suficiente, ajustados en más/menos los valores que determinan la normativa fiscal, se entiende oportuno realizar la conciliación que permita al profesional que realiza la tarea o al auditor (público o privado) realizar la verificación correspondiente entre los Estados Contables (NCA) y la Declaración Jurada 2/148 o 2/149 de IRAE e IP (NFA)

Como el Resultado Contable de una Entidad, es igual a la variación (positiva o negativa) entre el Patrimonio Contable al final del ejercicio y el Patrimonio Contable al inicio del ejercicio, excluido los aportes y retiros de capital, tendríamos que:

$$RC_2 = PC_2 - PC_1 + A_2 - R_2$$

Donde:

RC_2 es el Resultado Contable del ejercicio 2

PC_2 es el valor del Patrimonio Contable al final del ejercicio 2

PC_1 es el valor del Patrimonio Contable al final del ejercicio 1

A_2 son los aportes del ejercicio 2

R_2 son los retiros del ejercicio 2

Por su parte el Resultado Fiscal gravado por IRAE no es la variación (positiva o negativa) entre el Patrimonio Fiscal al final del ejercicio y el Patrimonio Fiscal al inicio del ejercicio, excluido los aportes y retiros de capital. Ello es así por las asimetrías que se verifican entre las normas legales aplicables en la determinación de dichos tributos, por lo cual tendríamos que:

$$RF_2 = PF_2 - PF_1 \pm (\text{Asimetrías entre IRAE e IP})$$

Donde:

RF_2 es el Resultado Fiscal del ejercicio 2

PF_2 es el valor del Patrimonio Fiscal al final del ejercicio 2

PF_1 es el valor del Patrimonio Fiscal al final del ejercicio 1

(Asimetrías entre IRAE e IP) son las normas aplicables a un tributo (IRAE/IP) sin correlación en el otro (IP/IRAE)

Asimismo sabemos que si al Resultado Contable le adicionamos más/menos los Ajustes Fiscales de IRAE arribamos al Resultado Fiscal, obteniendo:

$$RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = RF_2$$

Con estas tres igualdades, se llega al objetivo de conciliar el Resultado Contable en función del Patrimonio Fiscal.

En efecto, sabemos que:

- 1) $RC_2 = PC_2 - PC_1 - A_2 + R_2$
- 2) $RF_2 = PF_2 - PF_1 \pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$
- 3) $RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = RF_2$

Sustituyendo RC_2 de 1) en 3) y RF_2 de 2) en 3) obtendremos:

$$4) \quad PC_2 - PC_1 - A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = PF_2 - PF_1 \pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$$

Como:

$$5) \quad PF_2 = PC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2$$

$$6) \quad PF_1 = PC_1 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1$$

Sustituyendo PF_2 de 5) en 4) y PF_1 de 6) en 4)

$$7) \quad PC_2 - PC_1 - A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = PC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 - PC_1 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1 \pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$$

Eliminando PC_2 y PC_1 de ambos miembros de la igualdad:

$$8) \quad -A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1 \pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$$

Despejando $\pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$ queda:

$$9) \quad \pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)} = -A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1)$$

Sustituyendo: $\pm \text{ASIMETRIAS (IRAE IP)}$ en 2):

$$10) \quad RF_2 = PF_2 - PF_1 - A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1)$$

y como:

$$11) \quad RF_2 = RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2$$

Sustituyendo RF_2 en 10)

$$12) \quad RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 = PF_2 - PF_1 - A_2 + R_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1)$$

Eliminando $\pm \text{AJUSTES FISCALES IRAE}_2$ de ambos miembros de la igualdad:

$$13) \quad RC_2 = PF_2 - PF_1 - A_2 + R_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1)$$

Juntando los factores de cada año tendríamos:

$$14) \quad RC_2 = PF_2 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2) - PF_1 - (\pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1) - A_2 + R_2$$

O lo que es lo mismo:

$$15) \quad PF_2 = RC_2 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_2 + PF_1 \pm \text{AJUSTES FISCALES IP}_1 + A_2 - R_2$$

BIBLIOGRAFÍA:

- Abadie, Felix: “Efecto de las nuevas normas contables sobre el terreno fiscal”, Revista Tributaria 190, enero febrero 2006
- Blanco Andrés, Porcaro Daniel: “Los pasivos deducibles en el impuesto al patrimonio” Comunicación técnica a las III Jornadas Tributarias del Mercosur 1999
- Forte Javier, Cáceres Gabriel y Mañas Marcelo: “Las NIFF y su impacto tributario” XXVIII CIC 2009
- Forte Javier, Díaz Mario: “Normas Fiscales adecuadas versus normas contables adecuadas: Análisis de la determinación del Impuesto a las Rentas Primer Congreso MERCOSUR Mayo 2004
- Ifran, Geraldine: “Pasivos deducibles en el Impuesto al Patrimonio de las empresas”, Revista tributaria 171, noviembre
- Loaiza, Carlos:” El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay”, Revista tributaria 222, mayo junio 2011
- Pérez Pérez, J. A: “La imposición de los nuevos instrumentos financieros”, Revista Tributaria 171, noviembre diciembre 2002
- Peirano Facio Juan Carlos: “El impuesto al patrimonio global en Uruguay” Relato nacional de Uruguay III Jornadas Tributarias del Mercosur 1999
- Valdés Costa Ramón, Valdés de Blengio Nelly y Sayagués Eduardo: “Código Tributario Uruguayo concordado y anotado FCU 2002
- Contabilidad y Auditoria N^a 6, Instituto de Investigación de la UBA
- Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay
- Marco Conceptual para la presentación de los Estados Contables
- Pagina web de la Dirección General Impositiva
- Pagina Web de la Auditoria Interna de la Nación