

LOS CONDICIONAMIENTOS GENERALES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE).

Cr. Juan Antonio Pérez Pérez
Profesor Titular Grado 5
Legislación y Técnica Tributaria
Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
UDELAR

1. LOS GASTOS DEDUCIBLES Y LOS FUNDAMENTOS DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA

1.1. Renta neta y capacidad contributiva

Es sabido que el principal pilar sobre el cual se estructuran los sistemas tributarios es el principio de capacidad contributiva por aplicación del cual la carga tributaria tiende a distribuirse entre los sujetos en base a su situación económica. Se discute cual es el indicador que mejor expresa esa noción: la renta, el consumo o el patrimonio. Cuando se ha optado por el primer indicador y se está frente a la renta obtenida a través de una empresa, es claro que la mejor expresión de la capacidad contributiva es la renta neta o sea el ingreso proveniente del negocio menos los gastos motivados por su desarrollo. En términos contables este guarismo no es más que el excedente que resulta al final del ejercicio por sobre el patrimonio neto inicial. Es por ello que los impuestos a las rentas empresariales, que se aplican en prácticamente todos los países del mundo, se asientan en la renta neta.

Se discute si el destinatario final de ese tributo es la empresa o si, en cambio, ésta es un vehículo para la determinación de la renta que habrá que imputar a los propietarios. Esta última noción tiene fundamentos conceptuales sólidos en tanto se considera que quienes poseen capacidad contributiva son solamente las personas físicas puesto que son ellas las que pueden consumir. En lo que nos ocupa, sea cual sea la postura que se adopte, nuestra conclusión anterior se mantiene puesto que en cualquier caso no resulta afectada la calidad de la renta neta como elemento representativo de capacidad contributiva.

Concluimos por tanto que adoptado este concepto como asiento de la tributación empresarial todo elemento que introduzca distorsión en su cuantificación atenta contra la propia razón de ser del tributo. Lo que es más, si esa distorsión es importante termina provocando una verdadera tergiversación puesto que se aplicarían criterios propios de un tributo pensado para gravar renta neta a guarismos que no solo no lo son sino que no responden a una categoría conceptual definida. No son renta neta pero tampoco ingresos sino una cifra intermedia entre ambos sobre la cual, sin embargo, se aplican alícuotas propias de un tributo a la renta neta.

1.2. Renta neta contable vs. renta neta fiscal

La definición de la renta neta y por tanto su monto monetario depende de la definición de los objetivos de la medición. Esas definiciones forman parte de un modelo contable.¹ Los impuestos empresariales rara vez explicitan los supuestos de ese modelo pero de algún modo definen la renta neta gravable lo cual implica adoptar definiciones implícitas. Para colmar los vacíos el interprete puede acudir a la integración por vía de la analogía.

Cuando se recurre al procedimiento analógico, naturalmente que la referencia inmediata son las normas contables y en particular la Normas Internacionales de Contabilidad, que nuestro país ha adoptado como aplicables a las sociedades comerciales. Como paso previo es necesario apreciar si las normas contables que se pretende aplicar al caso concreto se basan en criterios que son de recibo en el ámbito tributario, lo cual no siempre es así. A vía de ejemplo, en materia contable muchas veces se adoptan criterios conservadores basados en apreciaciones de la gerencia que reflejan la aplicación del principio de prudencia, cuya subjetividad es ajena al ámbito tributario.

1.3. La adopción de normas antielusivas

Una de las preocupaciones válidas que tienen las Administraciones Tributarias (AT) es que no se cometan abusos en la deducción de gastos que disminuyan indebidamente la base tributaria, preocupación que suele trasladarse a la estructura legal por la vía de la sanción de normas antielusivas particulares cuyo propósito es establecer condicionamientos o limitaciones a la deducción de ciertos gastos.

En nuestra opinión, para que estas normas no terminen desfigurando la base del tributo y/o creando situaciones de severa iniquidad deberían estar sujetas a algunos lineamientos básicos.

En primer lugar, dichas normas no deberían impedir la deducción de gastos bajo el criterio que no son necesarios para la generación de rentas. En otras palabras, es el empresario quién decide la oportunidad y conveniencia de los gastos por la sencilla razón que es la empresa quién en definitiva va a soportarlos. De manera que, salvo que se entienda que no hay ningún tipo de relación causal entre la decisión de un gasto y el propósito de obtener ingresos o se sospeche respecto de la realidad del gasto, todo gasto debería ser aceptado sin limitación de su cuantía puesto que el impuesto debe incidir sobre la renta efectiva y no sobre una suerte de renta presunta que surgiría de ajustar el juicio del empresario con criterios cuya justeza queda siempre por demostrarse.

Excepcionalmente, en aquellos casos en que por distintas razones es presumible que ciertos contribuyentes sean proclives a computar gastos en exceso a los reales nos

¹ Estos conceptos fueron desarrollados en “El concepto de renta en el campo tributario”, incluido en “Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa”, FCU, octubre 1999.

parece procedente que la Administración Tributaria se valga de normas antielusivas que condiciones o limiten el gasto pero bajo las siguientes premisas:

- Que se trate de limitaciones que apunten a especificar el concepto de “gasto razonable” sobre la base de parámetros que aprecien el gasto en sí en función de su índole y no en relación a variables que no tienen una vinculación directa con el mismo. A vía de ejemplo, sería procedente limitar la deducción de una retribución especial al personal en un porcentaje de las retribuciones totales de cada empleado en un determinado período, pero no hacerlo como un porcentaje de las rentas netas gravadas de la empresa.
- Que se trate de presunciones relativas que admitan probar por todos los medios posibles la realidad del gasto efectivamente incurrido y, en ese caso, poder deducirlo en su totalidad.

2. LAS CONDICIONES PARA QUE LOS GASTOS SEAN DEDUCIBLES EN EL IRAE

De acuerdo con el artículo 19 del Título 4, T.O. 1996, el principio general a que están sujetos los gastos deducibles en el IRAE implica que se trate de gastos devengados en el ejercicio, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas y debidamente documentados.

2.1. Gastos devengados.

Las normas del IRAE no definen el concepto de devengado.

Estas cuestiones son tratadas en el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros” aprobado por el IASB en abril de 2001². En la sección “Hipótesis fundamentales” aparece la mención a los términos acumulación o devengo sin aportar demasiada precisión en cuanto a dicho concepto; más bien lo opone al criterio de caja, como forma de descartar ese criterio en materia de reconocimiento temporal contable.

Así señala que por obra de dicho criterio “los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren” y “se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.”

Bastante más explícito es dicho documento bajo el título “Reconocimiento de gastos”, donde maneja los siguientes criterios de reconocimiento temporal:

- El elemento que da origen al reconocimiento de un gasto es una disminución en los beneficios económicos futuros relacionado con una mengua de los activos o un incremento de los pasivos siempre que su monto pueda medirse con fiabilidad.
- Respecto del reconocimiento en el tiempo, especifica los siguientes criterios, según el caso:

² Normas Internacionales de Contabilidad. IASB 2006

- Correlación de ingresos y gastos, cuando unos y otros surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos, por ejemplo el costo de las mercaderías vendidas.
- Cuando la asociación con ingresos puede realizarse solo en forma genérica o indirecta y los beneficios económicos surjan en varios ejercicios, utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, caso de las amortizaciones de bienes de uso.
- Cuando un desembolso no produce beneficios económicos futuros.
- Cuando se incurre en un pasivo sin que sea posible reconocer un activo correlacionado o cuando surge una obligación emergente de la garantía de un producto.

A nuestro juicio, estos criterios contables son de recibo a los efectos de colmar vacíos en la normativa del IRAE, pero siempre atendiendo a la necesidad de objetividad que preside las soluciones en el ámbito fiscal.

El criterio de correlación es de aplicación clara en el IRAE. La propia normativa considera que el concepto de renta bruta corresponde a la diferencia entre ventas netas y el costo de los bienes vendidos, lo cual obviamente conlleva el criterio antedicho. Pero a nuestro entender, la adopción del mismo no se agota en las situaciones en que se está frente a actividades que implican la venta de bienes. También es aplicable a actividades de servicios aunque en este caso los gastos asociados no integren el concepto de renta bruta.

En cuanto al segundo criterio, es evidente que la aplicación de criterios sistemáticos y racionales de distribución es de plena aplicación en el IRAE. La cuestión aquí radica más bien en definir en forma objetiva en qué casos estamos frente a la producción de beneficios en varios ejercicios futuros, cuestión que en aras de la necesaria objetividad no puede quedar en manos ni de la mera declaración del contribuyente ni de la apreciación de la Administración. Pensamos que la solución es considerar que esa definición debe aparecer en las normas fiscales vía fijación de criterios de amortización aplicables a los distintos tipos de bienes. Y en aquellos casos en que las normas no establezcan esos criterios, concluir que el gasto es computable en el ejercicio en que fue incurrido.

Así, en el caso del IRAE tenemos normas que definen la amortización de activos fijos y de ciertos activos inmateriales, incluidos los gastos de organización. Si se dan otras situaciones distintas a las previstas, habría que imputar el gasto al ejercicio de su incursión. En aras de la necesaria objetividad se consideraría que un gasto que no genera un activo cuya amortización resulta prevista por las normas del IRAE es un gasto que no produce beneficios económicos futuros.

En cuanto al criterio contable de reconocer un gasto cuando se incurre en un pasivo sin que sea posible reconocer un activo correlacionado, es éste un criterio adoptado por las normas del IRAE cuando definen los pasivos admitidos en el impuesto.³ Es claro que dicha norma está inspirada en el criterio de objetividad, en tanto, salvo el caso especialmente previsto de las compañías de seguros, descarta el reconocimiento como pasivo de obligaciones sujetas

³ Nos referimos al artículo 97 del decreto 150/007

a una contingencia en cuanto a su existencia, tales como la previsión por indemnización por despido. Indirectamente, se está acogiendo el criterio de que los gastos asociados con dichas obligaciones recién serán reconocidos como tales en el ejercicio en que aquella contingencia se concrete.

Existen normas específicas del IRAE referidas al cómputo de intereses y diferencias de cambio, dado que cuando ellos están de algún modo asociados a la adquisición de bienes plantean una cuestión de “frontera” entre el criterio de la correlación con los ingresos y el del reconocimiento de gastos cuando se reconozcan pasivos y no exista evidencia de la asociación con ingresos futuros. Así el artículo 15 del decreto 150/007 dispone que las diferencias de cambio y los intereses son siempre computables en el ejercicio en que se devenguen, significando que no deben ser incorporados al costo de los bienes. Esta norma armoniza con el artículo 16 del mismo decreto en cuanto establece que el cómputo de las diferencias de cambio –así también como los ajustes de precios, en general- comienza con la tradición real o ficta de los bienes enajenados o la prestación del servicio. Ello significa que hasta el momento que opere la tradición las diferencias de cambio ajustan el costo fiscal de los bienes –y por tanto se reconocen junto con él sobre la base de la correlación con los ingresos- y que a partir de ese momento se deben reconocer como gasto en la medida que se reconoce el pasivo correspondiente.

Otra norma especial en la materia es la del artículo 34 del decreto citado, en tanto dispone que las retribuciones al personal dispuestas en el acto en que se distribuyen utilidades deben ser deducidas como gasto en el ejercicio en que se realiza la aprobación de las mismas por el órgano competente para ello.

2.2. Gastos necesarios para obtener y conservar la renta

En segundo término, la norma del IRAE habla de necesidad para obtener y conservar la renta como condición de reconocimiento del gasto. Con un criterio de interpretación extensivo, que entendemos que procede en el caso, habría que considerar que la necesidad se refiere a la obtención, dado que una vez producida, la renta se materializa en un incremento patrimonial o sea aumento de bienes o disminución de obligaciones. De manera que más que hablar de “conservar” la renta habría que hacerlo respecto del patrimonio de la empresa. En definitiva, interpretamos que se trata de gastos necesarios para obtener la renta y/o conservar el patrimonio neto de la entidad.

A nuestro juicio es claro que el término “necesidad” evoca la noción de causalidad, en el sentido de que para que se admita un gasto es menester que exista una relación causal entre la decisión de incurrir en ese gasto y el fin de generar una renta o de conservar el patrimonio. Esa relación debe poder ser apreciada en forma objetiva, esto es que la intensión subjetiva del titular de la actividad que decide incurrir en el gasto deber poderse apreciar bajo la forma de un vínculo causal racional que ligue en forma directa el gasto y su finalidad.

Así por ejemplo, no constituiría gasto deducible un viaje de placer llevado a cabo por un integrante de la entidad por más que se argumente que ello podría generar oportunidades de

negocios. En cambio, sí lo sería un viaje destinado a participar de una feria internacional en la que se exponen los productos que fabrica la empresa.

Debemos descartar de plano el criterio que ha sido esgrimido en alguna oportunidad por la DGI que identifica gasto necesario con gasto obligatorio. Por supuesto que todo gasto que se impone a la empresa como consecuencia de su actividad es un gasto necesario. Pero, como vimos, el concepto de necesidad no equivale a obligatoriedad; antes bien, se trata de dos categorías conceptuales bien diversas dado que mientras la primera pertenece al campo fáctico la otra tiene que ver con las relaciones jurídicas. En una actividad como la empresarial de obvio contenido económico resultaría absurdo limitar la noción de gasto deducible a las erogaciones a las que la entidad está obligada por imperio de alguna norma de las que regulan su actividad. Por otra parte, las obligaciones de tipo contractual que asuma la empresa son fruto de una decisión libre de ésta, de manera que si bien resultan obligatorias no podría decirse que son impuestas.

El concepto de gasto necesario que venimos de exponer condice con las propias normas del IRAE, varias de las cuales, como veremos, lo adoptan como base para las soluciones que expresan.

Así, el artículo 24 del Título 4, al referirse a un cierto tipo de gastos no deducible establece que no lo son los “destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto”. Y el artículo 61 del decreto reglamentario 150/007 agrega que “no podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por este impuesto...”

También el artículo 28 del Título 4 acoge implícitamente el criterio de la causalidad al disponer que, para el cálculo del ajuste por inflación, corresponde excluir del activo “los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas”. Si bien se trata de activos y no de gastos, esos bienes los generarán en el futuro, con lo cual es evidente que el criterio de asociación no puede ser diferente.

Finalmente, el artículo 41 del decreto 150/007, al referirse a la deducción de gastos efectuados por la casa matriz de una sucursal uruguaya, hace referencia como una de las condiciones para esa deducibilidad la necesidad de “apreciar el monto destinado a la producción de rentas de fuente uruguaya”.

Como puede observarse, las normas citadas utilizan términos para asociar rentas no gravadas y gastos no deducibles y rentas gravadas y gastos deducibles como “destinados”, “causados” o “afectados” todos los cuales conllevan la noción de vinculación causal entre el gasto y la finalidad de obtener renta.

La doctrina nacional ha sido clara en cuanto a que la procedencia de la “necesidad” del gasto deber ser juzgada por el empresario, sin que la AT pueda tener ingerencia en el cuestionamiento de la deducibilidad de un gasto que cumple con la condición de ser un medio para la obtención de renta gravada.

Rossetto⁴, citando a Rabinovich⁵, concluye que el juicio respecto de la necesidad de un gasto “es de exclusiva incumbencia del contribuyente, sin que corresponda al Fisco controlarlo, tanto más que, siendo éste ajeno al negocio, no se halla en condiciones de hacerlo en forma razonable”.

Shaw⁶, luego de citar la opinión acorde de Peirano Facio⁷, así como un fallo del Consejo de Estado francés⁸ concluye en el mismo sentido cuando expresa que “en definitiva –salvo eventuales casos de abuso de las formas- la determinación de la “necesidad” de un gastocompete privativamente al contribuyente”. Y agrega que “a los efectos de su calificación el gasto debe ser juzgado en función de su relación con el propósito perseguido al hacerlo. Lo que interesa es que exista una relación de medio a fin en la libre decisión del empresario”.

Raimondi y Atchabahian⁹ analizando un texto argentino que es similar al nuestro, son terminantes en cuanto a que la necesidad del gasto “la evalúa quien decide, o sea el sujeto; el solo hecho de haber incurrido en el gasto con uno de los objetivos fijados es suficiente para admitir la deducción..., excepto simulación fraudulenta por parte del sujeto”. Y agregan que no corresponde que “los funcionarios fiscales se arroguen la facultad de cuestionar la prudencia, oportunidad o sabiduría de las decisiones del sujeto, a quien debe reconocerse como único e irremplazable juez de lo que cree que le conviene hacer...”

Asimismo, pensamos que existe un argumento de índole pragmática –aunque no por ello menos importante- que apunta a la imposibilidad material de que la AT pueda juzgar todos y cada uno de los gastos que pretende deducir el contribuyente a la luz de su entendimiento respecto de si son o no procedentes. Antes bien, ese juicio debe quedar reservado a casos extremos en los cuales la relación causal entre el gasto y el fin de obtener renta no es objetiva y claramente evidente. Esta situación se presenta frecuentemente respecto de gastos que están en la frontera entre las necesidades de la empresa y la satisfacción de las de sus titulares o personas vinculadas a ellos. Son los que Rossetto llama gastos “superfluos” y que ilustra mediante la cita a la Consulta N° 6 de la DGI en la que ésta negó a una empresa la deducción de la amortización de un barco de recreo. Si bien, agregamos nosotros, dicha embarcación puede ser aplicada a la atención de clientes, el vínculo causal con la generación de la renta es tan indirecto que justifica el criterio esgrimido por el organismo recaudador.

Obviamente que la otra circunstancia en la cual la AT tiene facultades para impugnar la deducción de un gasto es cuando existen situaciones que Shaw califica como abuso de las formas, tales como cuando la empresa se hace cargo de gastos claramente personales del

⁴ Rossetto, J. “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, pag. 129. Ed. Rosgal, Montevideo 1976.

⁵ Rabinovich, M. “Impuesto a los Réditos”, pag. 204. Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1957.

⁶ Shaw, J.L. “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, pag. 97. Ed. FCU, 1988.

⁷ Revista Tributaria, T. XII, N°69, pags. 527 y siguientes

⁸ Citado por Agustín Torres en conferencia dictada sobre “Evolución jurisprudencial francesa a la luz de las decisiones del Consejo de Estado y de la Corte de Casación” el día 3/6/88 en Buenos Aires durante las III Jornadas Rioplatenses de Tributación.

⁹ Raimondi, C. y Atchabahian, A: “El Impuesto a las Ganancias”, pag. 582, Ed. Depalma, 1999.

sus titulares o cuando se contrata con ellos la adquisición de bienes o servicios fijando precios exagerados.

También compete a la AT la fijación de criterios que limiten la cuantía del gasto a guarismos “razonables” aunque solamente cuando existe una norma legal que la habilita a ello.

Como señala Rossetto, el hecho que existan normas legales que facultan a la AT en casos específicos para establecer esos límites “contribuyen a afirmar que en los casos en que ellas no han sido previstas, el carácter de “necesario” de un gasto ...debe ser calificado y decidido por el propio empresario, según su política y sus opiniones sobre cómo debe conducir sus negocios”.

Ahora bien, a nuestro entender, cuando una norma encomienda a la AT para establecer límites a la deducción de gastos en función del criterio de razonabilidad, esa facultad debe ser ejercida siguiendo determinados parámetros que vemos como imprescindibles.

En primer lugar, en aras de la certeza y seguridad jurídica que debe presidir la determinación de una obligación tributaria se impone que la DGI establezca los criterios de razonabilidad en forma general y previa al acaecimiento del hecho generador del impuesto. No es de recibo el juicio aplicado a un caso particular y menos aun cuando él se pretende ejercer en el transcurso de una actuación inspectiva. Se aprecia que ello violaría también el principio de igualdad en virtud del cual todos los contribuyentes que estén en una misma situación merecen un tratamiento similar, situación que no se daría si dicho juicio de razonabilidad se ejerce caso a caso.

Asimismo, entendemos que cuando la DGI deba ejercer aquel juicio de razonabilidad, debería hacerlo sin apartarse del marco conceptual en el cual éste se inscribe. Especificar un criterio para discernir si la cuantía de un gasto particular es razonable consiste en fijar pautas que se basen en las características del propio gasto y no en guarismos que no guardan una relación racional con el mismo. De esa forma, de lo que se trata es de establecer un límite máximo para la deducción atendiendo a los valores corrientes del mercado y no fijar ese límite en función de relaciones con cifras que corresponden a indicadores generales del negocio, como ser ingresos, renta neta u otros de ese tipo.

Así por ejemplo, la fijación de límite de deducción de las denominadas “contribuciones a favor del personal” que hace la Resolución de la DGI N° 1139/007 no cumple con este último requisito en tanto ese límite queda fijado en el 5% de la renta neta gravada del ejercicio anterior, porque es evidente que la medida de la razonabilidad de ese gasto no puede estar dada por un porcentaje de un guarismo que no se vincula sino remotamente con el caso. Antes bien, la resolución debió haber fijado el límite en función de elementos tales como un porcentaje de las retribuciones normales que reciben los beneficiarios de esa contribución u otros que reconozcan una vinculación racional con la partida cuyo monto se pretende limitar.

En la misma forma procede la Resolución de la DGI N° 1235/008 que fija el límite para la deducción de los gastos incurridos en el exterior en materia de alojamiento, alimentación,

pasajes y similares en base a lo que establece el numeral 19 del artículo 42 del decreto N° 150/007. Dicha norma fija el límite de la deducción en el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior, previendo que para los exportadores el tope será el máximo entre aquel monto y el 2% del valor FOB de las exportaciones del ejercicio. Se trata de cifras que carecen de significación como magnitud relevante para juzgar la razonabilidad de las partidas consideradas. Pensamos que para cumplir cabalmente con el mandato reglamentario la resolución debió haber tenido en cuenta elementos directamente vinculados con el caso que se pretende juzgar y así, por ejemplo, fijar un tope por viaje en función de valores normales de las partidas consideradas como integrantes del total de gastos a deducir.

2.3. Gastos debidamente documentados.

La norma del IRAE requiere que los gastos, para ser deducibles, deben cumplir también con la condición de estar “debidamente documentados”.

Un documento es un soporte material que da cuenta de un hecho preexistente al momento en que dicho documento es exhibido como demostración de la ocurrencia de aquel hecho. El requisito de la debida documentación implica que la existencia y cuantía de los gastos que se pretenda deducir deben, llegado el caso, ser demostrados en forma fehaciente.

Nos adelantamos a señalar que, a nuestro entender, el concepto “documentados” debe ser interpretado en un sentido extensivo haciéndolo trascender de la prueba documentaria estricta para abarcar todos los medios de prueba que se entienden válidos para cuya definición entendemos que corresponde remitirse al Derecho Administrativo. Esto porque nos parece absurdo descartar otro tipo de elementos probatorios que podrían ser tanto o más fuertes que la prueba documental en tanto el principio que debería ser preservado en todo caso es el de la primacía de la realidad sobre la forma. Se trata de gravar la renta neta, y por tanto de permitir la deducción de todos los gastos necesarios cuya existencia y cuantía resulte bien probada.

Varias normas se refieren a las obligaciones de los contribuyentes en materia de documentación de operaciones. En primer lugar, cabe citar el literal A) del artículo 70 del CT, que dispone que, como parte de la obligación de los contribuyentes de colaborar en las tareas de la Administración, éstos deberán “llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores”. Según los autores del CT comentado y concordado ¹⁰ “todas estas obligaciones integran el grupo de los llamados deberes formales, cuya violación da lugar normalmente a la configuración de contravenciones, pero que puede ser también una presunción de defraudación según lo dispuesto por el art. 96, F),...”¹¹

¹⁰ Valdes Costa, R; Valdes de Blengio, N; Sayaqués Areco, E.: Código Tributario de la ROU, 5ta Edición, FCU, 2002.

¹¹ Esos autores también ponen en evidencia la dudosa constitucionalidad del otorgamiento de facultades a los organismos recaudadores para imponer la obligación de llevar libros o registros especiales y documentar las operaciones en la forma que ellos establezcan.

En todo caso, es claro que la obligación a que alude la norma citada alcanza exclusivamente, como es lógico, a quien puede resultar incurso en una conducta activa, esto es quién como contribuyente de un tributo ha debido realizar una operación que resulte relevante para la determinación de una obligación tributaria. En otros términos, el contribuyente del IRAE no resulta responsable de la emisión de documentación bajo determina forma que documente sus gastos; antes bien, en ese caso la responsabilidad recae sobre sus proveedores.

El decreto N° 597/988, en su Capítulo III (Documentación y Controles Formales), artículo 40, dispone que “los sujetos pasivos de impuestos administrados por la Dirección General Impositiva deberán documentar todas sus operaciones relativas a la materia imponible de los impuestos que los gravan”. Con toda lógica, alude, como el CT, a los documentos que el contribuyente emite, sobre los cuales tiene control.

No obstante, el artículo 53 contiene una disposición de difícil interpretación:

“Art. 53.- Documentación – Responsabilidad de su emisión y obligación de exigirla. La responsabilidad de emitir la documentación es del contribuyente y la otra parte interviniente en la operación estará obligada a exigir la documentación con los requisitos establecidos.

Ambas partes serán igualmente responsables por las infracciones originadas en la falta de emisión de la documentación, salvo en los casos expresamente exceptuados en los que el comprador no ejerza su derecho de reclamar la extensión del respectivo comprobante.”

Como se ve, la norma comienza por ratificar el criterio que veníamos expresando en cuanto a que “la responsabilidad de emitir la documentación (en la forma prescrita por las normas) es del contribuyente”, agregando la mención a la obligación de la contraparte a exigirla con todos sus requisitos. En consecuencia, a nuestro criterio, la infracción que podría serle imputada al adquirente no radica en la no emisión de documentación en forma puesto que ella escaparía a su control, sino en no haber ejercido la obligación de reclamarla. De manera que recién si se demuestra que el adquirente no cumplió con dicha exigencia – independientemente del resultado obtenido- éste podría ser pasible de la imputación de una infracción fiscal, que debería ser contravención.

En cuanto a la segunda parte del artículo transcripto, entendemos que la responsabilidad que podría imputarse al adquirente no es respecto de la falta de la documentación en sí, sino de las hipotéticas infracciones que pudiesen ser cometidas por efecto de dicha omisión.

En suma, concluimos que si bien el hecho de contar con documentación de los gastos incurridos con proveedores locales que cumpla con todos los requisitos impuestos por el decreto N° 597/988, así como con las normas dictadas por la DGI que establecen la forma precisa en que debe emitirse la documentación por parte de sus emisores, cumple con la exigencia de debida documentación, no es imprescindible que ello sea así. Pueden existir razones que priven al contribuyente de la obtención de ese tipo preciso de documentación en cuyo caso es válido acudir a todo otro tipo de documentación que demuestre la existencia y cuantía de la erogación.

De no ser así, estaríamos ante una situación cuyos fundamentos son muy difíciles de sostener a la luz de ciertos principios que deben presidir la determinación de la obligación tributaria por concepto de IRAE. Como ya lo hemos mencionado, no puede perderse de vista que el fin último de esa determinación es hacer tributar al sujeto en función de su capacidad contributiva, en este caso expresada por la cuantía de su renta neta. No procede entonces descartar la deducción de un gasto cuya existencia y cuantía ha sido demostrada por cualquier medio de prueba aceptable por la razón de que se carece de un tipo de documentación preciso o peor aun, que ese tipo de documentación no contiene alguna de las especificaciones previstas por las normas fiscales. Los principios generales en materia de prueba documental determinan que la denominada “prueba tasada” o sea aquella situación en la cual una norma define un medio de prueba documental exclusivo a fin de demostrar un determinado hecho, es harto excepcional; antes bien en materia de prueba documental lo más corriente es admitir todo tipo de elementos juzgando su validez en función de la sana crítica que debe expresar quien aprecia la situación.

Distinta es la situación respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) puesto que existen normas del impuesto que establecen como una de las condiciones para que el contribuyente pueda deducir el IVA “comprado” que éste conste en documentación emitida por el proveedor que cumpla con determinados requisitos específicos.

En cambio, las propias normas del IRAE admiten implícitamente la posibilidad de deducir gastos que no consten en comprobantes emitidos por el proveedor bajo determinadas formas específicas, siempre que exista otro tipo de documentación de recibo. Por ejemplo, el artículo 42 del decreto N° 150/007, antes de enumerar gastos cuya deducción se prevé expresamente, establece que ellos son deducibles en tanto “se cuente con documentación fehaciente”. O sea, claramente, no restringiendo la condición a que exista una factura emitida por el proveedor con todos los requisitos impuestos por la norma fiscales.

Esto no podría ser de otra manera si se tiene en cuenta que en varios de los casos previstos por dicho artículo existe una imposibilidad absoluta de obtener aquel tipo de documentación ya sea porque se trata de gastos incurridos en el exterior o porque siendo gastos locales, la contraparte es una persona física que no lleva a cabo una actividad empresarial.¹²

En el caso particular de los gastos efectuados en el exterior, la Resolución de la DGI N° 1235/008 que reglamenta su deducción, establece como condición que ellos estén “fehacientemente documentados”. Es evidente que la documentación emitida en el exterior por parte de cada proveedor estará en línea con los requisitos de cada país o incluso carecerá en algunos países de toda formalidad en tanto las normas no la prescriban, razón por la cual la norma aludida cumple con hacer referencia al requisito de fondo que debería definir la situación documental de cualquier gasto, o sea que cuente con documentación fehaciente.

¹² Conocemos un antecedente en que la AT pretendió impugnar la deducción de un gasto cargado a una filial de una empresa internacional por su filial matriz, esgrimiendo, entre otros argumentos, que se carecía de una factura emitida por la contraparte, aunque sí existía otro tipo de documentación fehaciente. El TCA anuló el acto de determinación de la DGI. (Sentencia N° 19/05)

3. LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS INDIRECTOS (NO EXCLUSIVOS) EN EL IRAE

3.1. Gastos deducibles exclusivos y no exclusivos

Toda vez que un determinado contribuyente desarrolla actividades o invierte en activos que producen rentas no gravadas es posible hablar de dos clases de gastos deducibles: los gastos incurridos exclusivamente para la obtención de rentas gravadas y los gastos que se asocian a la vez a los dos tipos de resultados.

Las normas legales y reglamentarias del IRAE son claras en cuanto a que no son deducibles los gastos exclusivamente dirigidos a la obtención de rentas no gravadas, así como la porción de los gastos no exclusivos que se considere afectada a aquella finalidad. Así, el primer inciso del artículo 24, del Título 4, T.O. 1996 establece que “no podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto”. En el mismo sentido, el artículo 61 del Decreto N° 150/007, reglamentario del impuesto, dispone que “no podrán deducirse los gastos o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por este impuesto, sean exentas o no comprendidas”.¹³

Si bien se suele nombrarlos también como gastos directos e indirectos, entendemos que la denominación de exclusivos y no exclusivos es más acertada, puesto que de lo que se trata es de definir si un determinado gasto es solamente necesario para obtener y conservar las rentas gravadas –en cuyo caso será totalmente deducible- o si tiene un propósito dual, o sea contribuir a la generación tanto de rentas gravadas como no gravadas. Por lógica, estos gastos no exclusivos solamente podrán ser deducibles en la porción que se considere vinculada con la generación de rentas gravadas, de forma de cumplir fielmente con el mandato legal de asentar el tributo sobre la renta neta gravada realmente obtenida por el contribuyente.

3.2. Gastos no exclusivos por naturaleza y gastos no exclusivos por limitaciones impuestas en los elementos de medición

A esta altura se impone efectuar una distinción importante en cuanto a los factores que determinan la calificación de un determinado gasto como exclusivo o no exclusivo.

Ciertos gastos son considerados no exclusivos en tanto su contribución a la obtención de todos los ingresos del ente es global, o sea que no es posible conceptualmente vincular la incursión de porciones de ese gasto con determinados ingresos específicos. Este es el caso, por ejemplo, de la publicidad institucional que realiza una empresa, es decir aquella destinada a promover la imagen de la entidad como un todo, o de los gastos necesarios para

¹³ El mismo artículo exceptúa a las diferencias de cambio perdidas originadas por deudores por exportaciones a las que considera íntegramente deducibles. Estrictamente, se trata de gastos generados exclusivamente por un activo en el exterior y por tanto no deducible; la disposición reglamentaria tiene una finalidad de incentivo al permitir la deducción íntegra de esa partida que se compara con la que dispone el artículo 24 del Título 4 respecto de las acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.

mantener en funcionamiento la estructura legal bajo la cual se ha decidido funcionar, como los tributos y gastos que gravan la constitución de una sociedad anónima, etc. Se comprende que en estos casos es imposible separar el gasto en partes que puedan ser asociadas a determinados ingresos, activos o tareas.

En cambio, otros gastos son considerados no exclusivos, no por sus características intrínsecas sino por limitaciones que, por diferentes motivos, se imponen a los elementos capaces de cuantificar sus partes y asociarlas con actividades específicas dentro de la organización. Un ejemplo de ello pueden ser los fletes para el acarreo de bienes de cambio en una empresa comercial. En puridad, sería posible imputar como gasto exclusivo a un determinado producto los fletes para la entrega del mismo, aunque muchas veces por motivos prácticos se trate a todo el rubro como un gasto no exclusivo a cada producto vendido.

En este último caso, es claro que la consideración de un determinado gasto como no exclusivo no depende de sus características propias; se trata de un concepto relativo a los elementos de medición disponibles y al necesario equilibrio que debe existir entre la complejidad y el costo de los mecanismos que pueden llegar a desarrollarse para proceder a determinar los vínculos efectivos entre gastos e ingresos y la información relevante que ellos aportan.

Tratándose del primer tipo de gastos no exclusivos, habría que ver si es posible identificar bases de distribución idóneas en función de las características concretas del caso bajo análisis y en su defecto distribuirlos en función de cifras que reflejen el volumen de negocios, como por ejemplo ingresos, rentas brutas o activos.

Respecto de los gastos no exclusivos del segundo grupo, la propia naturaleza del gasto conlleva implícito el criterio de asignación a tipos de actividad; por ejemplo, para imputar a cada producto el costo de los fletes podría utilizarse como base el número de unidades entregadas de cada producto o su volumen.

Otros gastos se generan por la necesidad de contar con bienes o servicios de apoyo a las tareas que están directamente conectadas con la producción o venta de bienes y/o servicios que constituyen la actividad productiva central, por ejemplo edificios, mobiliarios, servicios de la oficina de personal o de la contaduría, etc. En estos casos, la forma de transformar estos gastos no exclusivos en exclusivos sería a través de su imputación mediante elementos que reflejen la medida de su utilización, por ejemplo superficie física en el caso de edificios o número de funcionarios en el caso de los gastos de la oficina que atiende al personal.

3.3. Las normas vigentes en el IRAE

El artículo 25 del Título 4 establece disposiciones que regulan la determinación de la parte deducible de los gastos no excluidamente destinados a la obtención de rentas gravadas, según se trate de gastos financieros o no financieros.

Respecto de los primeros, establece que “no podrán deducirse en forma directa”, agregando que “el monto de los citados gastos deducibles se obtendrá aplicando al total de las

diferencias de cambio, intereses perdidos y otros gastos financieros admitidos de acuerdo a lo dispuesto en los artículos precedentes, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales.” Respecto del cálculo de dicho promedio, el artículo 62 del decreto N° 150/007 establece que las instituciones de intermediación financiera y los contribuyentes cuyos ingresos anuales superen las UI 160:000.000 deberán determinar ese promedio tomando los saldos al fin de cada mes del ejercicio. El resto podrá construir el promedio a partir de los valores de los activos fiscales que considere representativos por, ejemplo al inicio y fin del ejercicio, o al fin de cada trimestre, etc.

En cuanto al resto de los gastos –gastos no financieros- el artículo 25 establece que su monto deducible “se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa”, de manera que, con ciertas restricciones que veremos enseguida, deja librado al contribuyente la determinación del método a aplicar. Una vez aplicado el mismo, su alteración queda sujeta a la autorización expresa o tácita de la Administración, entendiéndose por esta última el transcurso de noventa días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución.

La ley N° 18.341 agregó un último inciso al artículo 25, por el cual se dispone que “el sistema de costeo ABC (Activity Based Costing) y otros sistemas similares que determine la reglamentación, no serán de aplicación a los efectos de la liquidación de este impuesto”.

3.4. Los gastos financieros deducibles en el IRAE

Siguiendo una posición tradicionalmente adoptada por la Administración Fiscal, la norma que venimos de citar consagra un criterio basado en dos premisas:

- Los gastos financieros son siempre gastos no exclusivos a ninguna actividad o bien
- La única base de distribución aceptada es la fundada en el monto de los activos de la entidad.

El tema de si corresponde o no imputar siempre los gastos financieros en forma indirecta ha sido exhaustivamente desarrollado por ARNOLD¹⁴ en su relato general realizado sobre el tema “Deducibilidad del interés y otros cargos financieros en el cómputo de la renta” tratado en el congreso de la Asociación Fiscal Internacional de la ciudad de Toronto en 1994. Se trata de un aporte que trasciende el valor corriente de las opiniones doctrinarias, en tanto, aparte de su muy calificada opinión, el autor resume las ponencias que refieren las soluciones que la cuestión recibe en varios países.

Manifiesta ARNOLD que existen dos enfoque técnicos respecto de la forma de imputar los gastos financieros: su imputación directa a través de mecanismos de vinculación con actividades o ingresos y su imputación sobre la base de criterios de tipo indiciario o convencional. El primero implica determinar el uso efectivo de los fondos de que se trate en base a todos los elementos de hecho disponibles, de manera que “si los fondos son

¹⁴ Arnold, Brian J., Relato general sobre el Tema I, “Deducibilidad del interés y otros cargos financieros en el cómputo de la renta”, Cahiers de Derecho Fiscal Internacional, IFA, 1994.

utilizados para un fin tal como el de obtener renta (gravable), el interés es deducible íntegramente”, En cambio, los métodos indiciarios implican desconsiderar el uso efectivo de los fondos realizando un supuesto determinando que condiciona su deducibilidad; existen al respecto dos versiones: i) la que asume un orden de imputación para los fondos obtenidos, como por ejemplo que primero se consumen en la obtención de rentas gravadas y luego en las no gravables; ii) la que los imputa proporcionalmente en base a un determinado factor de distribución.

No existe de parte del autor citado juicio explícito respecto de la mayor procedencia técnica de alguno de los métodos descriptos. Al referirse a los métodos efectivamente utilizados en los países informados por los relatores nacionales, establece que “la mayoría de los países examinados utilizan el método directo para asociar intereses con ingresos...”. Se desprende por tanto que, más allá de la predilección por alguno de dichos métodos, ninguno debería ser completamente descartado.

Prueba de ello es que en nuestra normativa de imposición a la renta empresarial han existido disposiciones que claramente optaron por el criterio de la imputación directa, como el artículo 9 del decreto N° 599/988, reglamentario del Impuesto a las Rentas Agropecuarias:

“Art. 9. Gastos financieros. Los contribuyentes sólo podrán deducir los gastos financieros (intereses, reajustes y diferencias de cambio) correspondientes a pasivos afectados a la actividad agropecuaria.

“Los originados por pasivos con el Plan Agropecuario podrán ser imputados en su totalidad. Asimismo, podrán ser deducidos totalmente los provenientes de pasivos con el Banco de la República Oriental del Uruguay y los contraídos con posterioridad al 15 de octubre de 1984, siempre que el destino de los mismos sea la actividad agropecuaria...”.

Por tanto, consideramos que la solución a que arriba la normativa del IRAE es cuestionable por su rigidez: deberían poderse admitir excepciones a la regla de la imputación indirecta en casos debidamente fundados.

Con respecto a la base de distribución para los gastos financieros, como se vio, la normativa del IRAE opta por los activos de la entidad.

ARNOLD¹⁵ recogiendo los informes nacionales presentados al congreso de IFA de Toronto, refiere que mientras Italia y Argentina utilizan el factor ingresos, otros países como Finlandia, Hong Kong y Singapur emplean el método de activos, mientras que EEUU y Noruega también los utilizan por defecto, cuando no es posible aplicar el método directo¹⁶.

Como ventajas del factor ingresos como base de distribución, ROSSETTO¹⁷ ha señalado la ventaja práctica de que “permite soslayar toda discusión sobre la incluibilidad o no de

¹⁵ Op. Cit., pág. 502.

¹⁶ Op. Cit., pág. 530.

¹⁷ Boletín N° 35, pág. 38.

ciertos rubros (de activo) en las bases de prorrateo, y sobre todo, porque evita el problema de la determinación de los promedios de los saldos, que deben cumplir la condición de ser representativos”.

Por nuestra parte, entendemos que la justificación fundamental del factor activo es su vinculación más racional –como capital- con el devengamiento de los costos financieros, lo que lo hace más apropiado para distribuir los gastos financieros en entidades que desarrollan actividades en las que el peso del factor capital en relación al trabajo es relativamente uniforme.

En cambio, encontramos que el factor ingresos o rentas brutas podría resultar más adecuado cuando se está frente a entidades en las que junto con actividades en que el peso del capital es muy relevante existen otras que, aunque se sirven indirectamente de aquel, no tienen activos asociados en forma directa. En este caso la aplicación del prorrateo en base a activos determina una mayor renta neta para estas últimas que no reflejaría la realidad.

Esa es por ejemplo la situación que se da en una institución bancaria si comparamos la actividad de garantizar operaciones de terceros con la de préstamos. En la primera, si bien es innegable que participa decisivamente el patrimonio del banco, no existen ningún activo específico asociable con la actividad por lo que no recibiría gastos financieros imputables. En cambio, la actividad de préstamos resultaría fuertemente castigada por dichos gastos, dado existen activos importantes directamente afectados. Una situación semejante se verificaría en el caso de actividades en las que el factor trabajo es el más visible, como por ejemplo las actividades de mediación bancaria. Aunque éstas se sirven de toda la infraestructura que representa el patrimonio de la institución, al no tener afectados activos en forma directa, si se empleara el factor activo no recibirían gastos financieros imputables.

En suma, consideramos que es posible concluir que la distribución de los gastos financieros en base al factor activos impresiona como más racional, aunque en ciertas situaciones particulares podría resultar más adecuado el basado en los ingresos. También en este caso señalamos que la norma del IRAE peca de extrema rigidez al vedar la posibilidad de aplicar otro criterio que no sea el prorrateo en base a activos.

3.5. Los gastos no financieros deducibles en el IRAE.

3.5.1. *La aplicación de un coeficiente técnicamente aceptable*

Como ya se señaló, las normas disponen que el monto de los gastos de este tipo que no sean exclusivos para la generación de rentas gravadas “se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa”, pero con la limitante que implica la prohibición de aplicar “el sistema de costeo ABC y otros sistemas similares que determine la reglamentación”.

Como adelantamos en 3.2 al definir las características de los gastos no exclusivos, la adecuada distribución de aquellos gastos que, por su índole, son técnicamente fraccionables en porciones que es posible conceptualmente asociar con ingresos específicos obtenidos por la entidad requiere la aplicación de factores de medición lo más adecuados técnicamente a

la naturaleza del gasto de que se trate. Estos gastos pueden considerarse como no exclusivos solamente cuando el contribuyente se ha autoimpuesto limitaciones en la adopción de factores de medición, por razones de complejidad, el costo de administrar el sistema u otros.

En estos casos, la norma del IRAE habilita la aplicación de aquellas bases de distribución que sean más apropiadas a la índole del gasto, como ser cantidad de transacciones procesadas para gastos operativos directamente asociados con las operaciones de venta de bienes y servicios, metros cuadrados ocupados para gastos de almacenamiento, etc. Ello está completamente en línea con la prescripción legal que dispone la aplicación de “un coeficiente técnicamente aceptable...que surja de la operativa real de la empresa.” Naturalmente que el contribuyente deberá producir la información necesaria y confiable para que la Administración pueda realizar los controles que estime pertinentes.

En el caso de los gastos que, por su propia naturaleza, no sea posible fraccionar en unidades asociables directamente con determinadas actividades o tareas, se impone la elección de bases de distribución que expresen de un modo indirecto una relación causal entre la incursión del gasto y el fin procurado con el mismo. Cuando no resulte evidente esa relación, pensamos que una alternativa que ofrece la ventaja de ser objetiva es la utilización de cifras globales de negocios como los ingresos, los márgenes brutos o incluso los activos.

Un aspecto técnico muy importante a los efectos de cumplir con el cometido de que las rentas netas imputadas a cada actividad resulten determinadas en la forma más precisa posible es la posibilidad de agrupar los gastos en más de un nivel de la organización, utilizando departamentos o centros de costos. Esto es especialmente importante en la imputación de los gastos generados por actividades de apoyo a las que operan directamente en la producción y venta de los bienes y/o servicios que constituyen la actividad directamente productora de rentas.

El manejo de agrupamientos parciales dentro de la organización cumple un doble cometido desde el punto de vista instrumental, en cuanto a la correcta determinación de las rentas netas. En primer lugar, respecto de los gastos que, si bien son técnicamente fraccionables, pero por distintas razones no se han implementado mecanismos concretos de medición, ofrece la posibilidad de mejorar la determinación de las rentas netas con relación al resultado que daría considerar a toda la organización como una sola unidad de distribución.

En segundo término, el agrupamiento de gastos a niveles intermedios de la organización tiene la ventaja de permitir transformar ciertos gastos no exclusivos a nivel de toda la organización en gastos exclusivos de todos o algunos de dichos niveles, con lo cual también se produce una mejora en la precisión técnica con la cual se definen las rentas gravadas y no gravadas. Un ejemplo de este tipo lo podría constituir el gasto de publicidad institucional. Si bien se trata de un gasto evidentemente no exclusivo a nivel de toda la empresa, en tanto no se vincula específicamente con ningún ingreso gravado o no gravado, si la empresa funcionase en dos lugares geográficos dentro del país bien podría considerar que la publicidad institucional realizada en los medios de prensa gráfica de cada lugar es directamente imputable a cada uno de dichos centros. Otros ejemplos en este sentido son los gastos de seguro de mercaderías y vigilancia de los depósitos en una empresa que realiza junto con la actividad comercial otra de servicios. Es evidente que dichos gastos son

no exclusivos respecto de los distintos productos que integran el giro comercial pero exclusivo respecto de esta actividad comercial si se la considera en el conjunto de las actividades de la empresa.

Nótese que este concepto de utilización de centros de imputación parciales dentro de una entidad no es ajeno al ordenamiento fiscal vigente en nuestro país, como lo corrobora el caso siguiente referido al Impuesto al Valor Agregado.

Si bien se trata de otro impuesto, es claro que los criterios que se pongan en vigencia para imputar gastos a ingresos en el IRAE deben seguir en su esencia lineamientos similares a los aplicables en el IVA para considerar la porción del impuesto “comprado” que debe imputarse a las operaciones gravadas, y es por lo tanto deducible como crédito en la liquidación del IVA.

Refiriéndose al tema, Rossetto¹⁸ señala que la correcta interpretación de la disposición legal que establece que el IVA comprado prorrateable se deduce en la proporción correspondiente al monto de las operaciones gravadas y no gravadas “no excluye la aplicación de prorrateos sectoriales, cuando las circunstancias del caso los justifiquen”, sino incluso, agrega, “los impone, so pena de que el resultado obtenido no refleje correctamente el IVA comprado correspondiente al monto de las operaciones gravadas”. Aplicados estos criterios al IRAE, se concluye que la determinación de las respectivas rentas netas parciales padecería de idénticas fallas si se vedara la posibilidad de manejar mecanismos de agrupamientos parciales de gastos e ingresos.

Como también lo señala ROSSETTO, este criterio ha sido considerado aplicable por parte de la DGI al contestar la consulta N° 1899. Señala la DGI respecto del IVA comprado prorrateable que “podría admitirse una imputación por secciones en caso de tratarse de una empresa en la cual cada sección responde a una actividad distinta con características propias en cuanto a volúmenes, bienes, procesos industriales, etc.”.¹⁹

Como analizaremos a continuación, la utilización de estos subagrupamientos de gastos no supone necesariamente la adopción del denominado método ABC, por lo cual consideramos que no colide con la prohibición que rige para la aplicación de dicho método.

Una última consideración que nos parece importante formular es respecto de la calificación de un gasto como exclusivo o no exclusivo. Pensamos que a esos efectos se impone un criterio que incorpore la idea de significación relativa o materialidad, descartando de la consideración asociaciones entre un gasto y un bien o servicio negociado cuando se trata de una relación remota o insignificante. Parafraseando una vieja posición de la DGI respecto de la consideración del peso de los factores productivos capital y trabajo en una

¹⁸ Rossetto, Jorge, “Temas tributarios”, Ed. Rosgal, 1996, pág. 131.

¹⁹ Naturalmente que el agrupamiento de gastos en secciones que se aplique en el IVA o en el IRAE deberá estar al servicio de la asignación de gastos a los ingresos que generan rentas gravadas y no gravadas por cada uno de esos impuestos, los que podrán coincidir o no dependiendo de los casos.

determinada actividad²⁰, habría que considerar que cuando aquel vínculo es “prácticamente inexistente” debería reputarse como inexistente. Así por ejemplo, la retribución del gerente general de una empresa que, aparte de su actividad principal, posee una colocación de fondos en el exterior, debería considerarse exclusiva respecto del giro, aunque en un extremo el funcionario le pueda dedicar un tiempo que sin duda será brevísimo durante el ejercicio a atender esa colocación.

3.5.2. *El alcance de la prohibición del método ABC*

Para concluir respecto de esta cuestión es necesario, como paso previo, definir en qué consiste el denominado método ABC.

Como su propia denominación lo indica, el concepto clave sobre el cual se edifica este sistema es la actividad, definida como un conjunto de tareas que “se realiza con habitualidad y tiene un objetivo en sí mismo”.²¹ Se parte de la idea básica que todas las actividades existen para apoyar la producción y entrega de productos y servicios de manera de identificar cadenas de valor y asignarles costos operativos y de soporte a través de cada una de las actividades que integran esas cadenas de valor.^{22 23}

El método ABC surge originalmente en el área de la producción industrial y luego se extiende a otras actividades incluso las financieras. Aparece como reacción a las falencias que venían apareciendo en los métodos tradicionales de costeo industrial por los cuales una vez asociados los costos directos a los productos los costos indirectos de fabricación son reunidos en centros para su distribución a los productos en función de variables tales como las horas hombre directas o los costos directos. Se señala que ese criterio no toma en consideración que los costos indirectos están ocasionados por actividades diversas y que por tanto su variación obedece a patrones propios de la respectiva actividad que los motiva. Se señala que el método de costeo tradicional al distribuir los costos indirectos en base a variables que no guardan relación con los motores de los gastos indirectos provocan distorsiones en el costeo de los bienes. Así por ejemplo, se pasa por alto el efecto que provoca la heterogeneidad de la producción: cuando se producen varios tipos de productos, aquellos cuyo volumen de producción es mayor resultan cargados con mayores costos indirectos cuando es usual que la mayor parte de dichos costos indirectos sean ocasionados por productos cuya producción es menor. La otra crítica que se achaca a los métodos de costeo tradicionales es que no incluyen dentro del costo de cada bien los gastos post-venta o sea los ocasionados por tareas de distribución o atención al cliente.

²⁰ Nos referimos al Instructivo de la DGI para la aplicación del artículo 653 de la ley 15.809 publicado en la prensa con fecha 8 de marzo de 1987. Ese fue el criterio que, por otra parte, aplicó la DGI para la definición de esta cuestión frente a los casos concretos planteados.

²¹ Rossi, W. y Santos, M.L.: El costeo basado en actividades, Trabajo basado en la presentación en las XVII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur.

²² Mabblerley, J. “The PWC Guide to ABC for financial institutions”, Irwin PP.USA 1996, pag. 3.

²³ Lefebvre, C y Van Den Brande, A.: “Activity Based Costing ¿Un nuevo ABC contable?”. Cuadernos de Estudios Empresariales, Ed. Complutense N°3, 1993.

Como respuesta a esas críticas, el método ABC identifica actividades en toda la organización y les asocia factores que las hacen incurrir en costos (cost drivers) para poder imputar los costos a los productos o servicios que negocia la entidad.

El método ABC consiste básicamente en asignar los gastos indirectos a los productos, siguiendo los pasos descritos a continuación:

- a) Los rubros de gastos (por ejemplo sueldos, jornales, cargas sociales, etc.) se agrupan por elementos de costo (costo del personal)
- b) Se identifican las actividades relevantes de la entidad y se imputan a ellas los elementos de costo utilizando trazadores que miden el peso que tiene cada elemento de costo en las distintas actividades
- c) Se identifican cuales son las actividades necesarias para el desarrollo de un determinado producto o servicio y mediante el empleo de trazadores se imputa el costo de las actividades a cada producto o servicio.²⁴

En definitiva y como no podría ser de otra manera, se trata de determinar el costo de un determinado bien o servicio mediante la asignación de los factores que éste consume sean exclusivos o no exclusivos. En este último caso, la peculiaridad del método ABC es que la asignación de los costos se lleva a cabo a través del costeo de las actividades que se han definido como necesarias para llevar a cabo el proceso. Cuando dichas actividades son compartidas por varios productos o servicios, la asignación de la parte que le corresponde del costo total de la actividad se realiza a través de elementos que miden la utilización relativa de dicha actividad en la producción del bien o servicio.

De manera que la diferencia con los métodos tradicionales no consiste en que éstos dejen totalmente de lado la noción de actividad; antes bien, cualquier sistema de imputación de costos debe tener en cuenta cual es el fin de las tareas que se llevan a cabo en la empresa puesto que esa es la única forma de poder asociar los gastos incurridos con determinados bienes o servicios a través del criterio de causalidad. En otras palabras, cuando se dice que las retribuciones de los funcionarios que se desempeñan en la sección Negocios con el Exterior de un banco son gastos exclusivos para la obtención de las rentas gravadas o que la publicidad de un producto que lleva a cabo una empresa es de la misma naturaleza no se está haciendo sino vincular causalmente esas actividades con el bien o servicio correspondiente.

Tampoco es válido afirmar que la utilización de centros de imputación de gastos dentro de la misma organización es propia del sistema ABC. Rossi y Santos marcan con claridad esta situación cuando señalan que “los sistemas tradicionales ubican los costos por centro de responsabilidad, apuntando a un control operativo..”. Y más adelante señalan que “el costeo basado en actividades, en cambio ubica los costos por actividades identificando así en qué se gasta...” “Si la empresa cuenta con información por centros de costos, el trazado de gastos puede realizarse por áreas de actividad (concepto similar al de centro de costo), manteniendo así información de gastos por responsables.”²⁵

²⁴ Rossi, W y Santos, M.L., op. Cit.

²⁵ Rossi, W y Santos, M.L., op. Cit. Pag. 6.

Por su parte, Lefebvre y Van den Brande al marcar diferencias entre los sistemas tradicionales y el método ABC señalan que en los primeros los costos se agrupan en centros y se imputan a productos mediante una misma base.²⁶

En consecuencia, la prohibición dispuesta por las normas del IRAE para la adopción del denominado método ABC se limita, a nuestro juicio, a impedir que se apliquen a efectos de la liquidación del tributo métodos para la imputación de gastos no exclusivamente destinados a la obtención de rentas gravadas que se basen en el agrupamiento de los mismos en actividades y su posterior asignación de parte de los costos totales de éstas a las rentas brutas gravadas.

Muchas veces quienes aplican el método ABC utilizan bases de distribución (“trazadores”) fundados en elementos subjetivos, como encuestas a los funcionarios en las cuales éstos declaran qué porcentaje de su tiempo emplean en la atención de diferentes tareas. En estos casos, parece razonable que la AT resista el criterio dada la falencia de elementos objetivos en que fundar el control.

Dado que no es privativo del método ABC, nada obsta para que los gastos no exclusivos sean asignados a las rentas gravadas en función de las bases de distribución que se consideran más apropiadas técnicamente, pudiéndose también llevar a cabo al efecto agrupaciones de gastos en subsectores de la empresa.

En suma, corresponde que cada contribuyente impute los gastos no exclusivos para la obtención de rentas gravadas en función de un coeficiente técnicamente adecuado, entendiéndose por tal uno que guarde una relación racionalmente apreciable entre la incursión del gasto y el volumen de las actividades gravadas y no gravadas a las cuales se asocia.

No es aceptable que dicho proceso se realice a partir de un inventario de todas las actividades que realiza la empresa, sean estas operativas o de apoyo imputando a ellas los gastos que efectúa la organización en base a trazadores tanto de tipo objetivo como subjetivo para partir de dichas agrupaciones y en base a nuevos trazadores realizar la imputación del costo de cada actividad a los productos o servicios que lleva a cabo la entidad.

En cambio nada obsta para que se recurra a la imputación de gastos indirectos sobre la base de subsectores de la empresa en que ésta puede dividirse en función de la agrupación de varias actividades (centros de costos) que tengan una operativa común. Así por ejemplo, es posible que en una empresa comercial que realiza ventas en plaza que genera rentas gravadas y exentas y que posee inversiones en el exterior, los gastos incurridos por el sector comercial que se vinculan indistintamente a todos los productos vendidos fuesen imputados a las rentas comerciales gravadas y exentas en función de un coeficiente que vinculado exclusivamente con esa operativa comercial, por ejemplo las ventas de bienes.

²⁶ Lefebvre, C y Van Den Brande, A, Op. Cit. Pag. 5.

4. EL CONDICIONAMIENTO DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA CONTRAPARTE

4.1. Normas aplicables

El criterio adoptado resulta de los artículos 19 y 20 del Título 4, T.O. 1996, normas reglamentadas por los artículos 25 y 26 del decreto N° 150/007.

En síntesis, se trata de impedir total o parcialmente la deducción de gastos que cumplen con los requisitos de ser necesarios para obtener la renta y estar debidamente documentados, por la circunstancia de que la contraparte no obtiene una renta gravada por el IRAE, el IRPF, el IRNR o una imposición efectiva a la renta en el exterior. En los casos en que los ingresos de la contraparte sean computables para liquidar uno o más de dichos impuestos pero las tasas que aplica no alcancen en su conjunto a la tasa del IRAE corresponderá deducir la proporción del gasto correspondiente. Se exceptúan los proveedores de servicios personales que resultan gravados por el IRPF, en cuyo caso se admite la deducción íntegra del gasto a condición que se realicen los aportes de seguridad social que correspondan.

Dado que se habla de renta gravada corresponde aplicar ese criterio no solo a los casos en que la contraparte obtiene un ingreso no comprendido en los tributos anteriores sino a aquellos que obteniéndolo no surge impuesto por existir una norma exoneratoria.

Las normas originales del impuesto no resultaban claras respecto de si estas disposiciones son aplicables solamente a los gastos, o sea las partidas que se deducen de la renta bruta para alcanzar la renta neta, o también al costo de adquisición de bienes que integran el concepto de renta bruta en el caso de actividades comerciales e industriales.

La ley N° 18.341 dispuso en su artículo 11 un agregado al artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 por el cual se interpreta que las restricciones contempladas en las normas del IRAE que estamos comentando son aplicables tanto a los gastos como a los costos.

No conocemos que este tipo de normas esté vigente en el sistema tributario de algún otro país.

4.2. Juicio valorativo respecto del criterio antedicho

Si se atiende a la natural correspondencia que debe existir entre la variable que se elige como indicadora de capacidad contributiva –la renta neta, en este caso- y lo que en definitiva podría ser el resultado de la aplicación de estas normas, no puede menos que señalarse que se trata de un criterio aberrante, en tanto introduce en la determinación de la denominada renta neta gravada elementos extraños a su cálculo que, además, son particulares para cada contribuyente. El impuesto que se determina tendrá una tasa efectiva aleatoria que por lógica siempre tenderá a ser superior a la tasa nominal en tanto es impensable que todos los proveedores de cada contribuyente puedan cumplir con la regla antedicha.

La norma tiene además un resultado paradójico, como ser que por medio de una vía indirecta se podría no ya llegarse a anular el resultado perseguido por la propia ley cuando dispone una determinada exoneración subjetiva aplicable al IRAE, sino generar un IRAE total mayor al que existiría si la exoneración no se hubiese otorgado. Ilustremos este aserto mediante el siguiente ejemplo:

Una empresa B es proveedora de servicios a la empresa A y goza de exoneración del impuesto. Resultaría por lo tanto la siguiente situación respecto del IRAE:

Empresa A		Empresa B	
Ingresos	200	Ingresos	100
Gastos (B)	<u>100</u>	Gastos	<u>60</u>
Renta neta	200	Renta neta	40
IRAE	50	IRAE	0

Si no existiese exoneración la situación sería la siguiente:

Empresa A		Empresa B	
Ingresos	200	Ingresos	100
Gastos (B)	<u>100</u>	Gastos	<u>60</u>
Renta neta	100	Renta neta	40
IRAE	25	IRAE	10

El impuesto total que soportarían ambas empresas sería 30% inferior si no existiese la exoneración para la empresa B.

Dado que existen situaciones en las que la aplicación a ultranza de estas normas resultaría flagrantemente absurda puesto que arrojaría un impuesto totalmente desproporcionado, las propias normas se autoimponen contemplar esas situaciones por la vía de la elaboración de listas de excepciones.

Se trata pues de una nueva aberración que consiste en invertir la regla que debe seguir la normativa de un tributo, es decir disponer reglas generales para regular las situaciones particulares que se van a plantear en la aplicación de dichas normas a los casos concretos y, en todo caso, disponer limitaciones o prohibiciones referidas a situaciones particulares.

Aquí, en cambio, se disponen prohibiciones generales y se contemplan excepciones particulares para esas prohibiciones, de manera que cuando un contribuyente se encuentra ante la imposibilidad de deducir un costo o un gasto total o parcialmente porque su contraparte no contribuye a un impuesto a la renta deberá realizar una gestión ante las autoridades para que, si atienden a su requisitoria, libren una norma que se refiera a su situación y lo habilite a deducir esa partida. Nótese por otra parte que la norma que se apruebe no será fundada en un criterio general que la norma permisiva deba especificar, sino en la apreciación discrecional de quién la dicte, dado que el criterio general es el de la prohibición. Es bien posible entonces que situaciones que podrían ser juzgadas como

similares resulten tratadas en forma diferente dado que la situación se presta a la discrecionalidad.

Finalmente, se le impone a los contribuyentes la carga de impulsar ante los órganos que dictan normas tributarias disposiciones que amparen sus casos concretos, a riesgo de ver incrementada en forma indebida su obligación tributaria por IRAE, lo cual es a todas luces improcedente. Aunque los órganos aludidos actúen con la mayor celeridad habrá seguramente situaciones que no podrán ser atendidas en tiempo y por lo tanto resultará que los contribuyentes deberán liquidar su impuesto en base a la normativa vigente en el momento que acaece el hecho generador del tributo, con el resultado de no poder deducir un gasto que finalmente se acepta como deducible por una norma dictada posteriormente, a menos que esta última norma disponga una aplicación retroactiva, con todo lo cuestionable que esa situación resultaría.

Algunos ejemplos sirven para ilustrar las iniquidades e inseguridades jurídicas que plantean las normas que venimos de comentar.

El numeral 4b del artículo 42 del decreto N° 150/007 dispone la deducción de los costos correspondientes a la importación de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas en todos los casos, pero no habilita la deducción general de servicios incurridos en el exterior ni siquiera cuando son costo directo de servicios gravados. Éstos quedan sujetos a un régimen de deducción caso a caso. Algunas de las situaciones previstas al momento son las del transporte internacional de bienes o personas dado que el numeral 22 del artículo referido contempla específicamente la deducción de los gastos incurridos en el exterior o el de las agencias de viajes previsto por el numeral 25 o el de las compañías de seguros respecto de los reaseguros previsto por el numeral 29, aunque en este último caso, a diferencia de los dos anteriores, se mantiene la prohibición cuando las compañías reaseguradoras “gocen de regímenes fiscales privilegiados o se encuentren radicadas en países de baja o nula tributación”. ¿Cuál sería la razón que justifica que otros casos de servicios prestados en el exterior que son directamente imputables al costo de servicios gravados no puedan ser deducidos?

De la misma forma, ¿a qué criterio general respondería la “autorización” para deducir el costo de adquisición de bienes cuyos proveedores no están gravados por el IRAE solamente en el caso de productos forestales –num. 20-, soportes lógicos –num.7-, quesos adquiridos a productores artesanales –num.17-, moneda local y extranjera –num. 23- y derechos televisivos y de imagen a instituciones deportivas o federaciones –num. 28? ¿La no inclusión de situaciones que bien podrían juzgarse como similares obedece a una razón temporal o definitiva? Si se tratase de la primera situación, una vez que la nueva “autorización” sea incorporada por la vía de una nueva norma reglamentaria, ¿debería regir aún para los hechos generadores ya consumados?

4.3. Armonización de las normas que condicionan la deducción al tratamiento fiscal de la contraparte con las que prevén la deducción de gastos específicos.

Las normas que venimos de comentar –artículos 19 y 20 del Título 4– coexisten con otras incluidas en el mismo Título que prevén la deducción de ciertos gastos, como ser el artículo 21 y 23, además de, naturalmente, el ya citado artículo 22, lo cual plantea problemas de armonización, en particular referidos a cual norma o normas prevalecen sobre las restantes.

Es evidente que la norma del artículo 22 debe prevalecer sobre las del 19 y 20 dado que su propósito es contemplar situaciones particulares que se quiere dejar fuera de aquellas normas restrictivas o prohibitivas. No obstante, podrían plantearse dudas respecto de si los casos previstos por los artículos 21 y 23 deben cumplir también con la condición de que la contraparte tribute el IRAE.

El agregado dispuesto por el artículo 11 de la ley N° 18.341 al literal A) del artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 aclara la situación al disponer que los artículos 21 y 23 prevalecen, con lo cual hay que interpretar que los gastos y costos incluidos en éstos no deben verificar la regla que impone la tributación por impuesto a la renta de la contraparte. Si bien dicha norma se incluye en el artículo 16 del Título 4, que se refiere a los costos deducibles para la determinación de la renta bruta, carecería de sentido no aplicar el criterio antedicho a todos los costos y gasto sea cual sea el lugar en que procede su deducción.

La otra situación que se plantea y que aclara el agregado dispuesto al artículo 42 del decreto N° 150/007 es si cuando ese artículo dispone límites a la deducción de gastos cuya prohibición se levanta si esos límites operan aún en los casos en que dichos gastos cumplen con la condición de generar para la contraparte un ingreso gravado por una imposición a la renta local o del exterior.

El mencionado agregado establece que “en aquellos casos en que, en virtud de los numerales precedentes, se establecen límites de deducción, el monto a deducir nunca será inferior al que surja de la aplicación del artículo 20 del Título que se reglamenta”.

4.4. Algunas situaciones particulares que plantea la aplicación de las normas restrictivas

4.4.1. La definición de la situación tributaria de la contraparte cuando se trata de un entidad radicada en el país

Toda vez que una norma condiciona el tratamiento tributario de una transacción al régimen fiscal a que está sujeta la contraparte del contribuyente se plantea la dificultad de discernir hasta donde alcanza la responsabilidad de ese contribuyente respecto de la calificación de la situación tributaria del otro sujeto, por lo menos en situaciones límite.

Ello porque bien pueden existir situaciones en que la definición de la situación de dicho otro sujeto no es clara en tanto las normas que la regulan admiten distintas interpretaciones.

A nuestro juicio, por una cuestión de principio, no sería procedente exigir que el contribuyente realice una investigación de su contraparte a fin de calificar cual es a su

juicio el régimen tributario al cual está sujeta. De manera que entendemos que cumple con su obligación realizando un juicio de la situación de su contraparte en base a los elementos de que dispone fruto de la propia transacción.

4.4.2. Los gastos incurridos con proveedores del exterior

En este caso las normas del IRAE condicionan la deducibilidad del gasto a que sumando la tasa de imposición a la renta en el exterior y la que eventualmente tributaría por concepto de IRNR o IRPF, categoría I se alcance a la tasa del IRAE –actualmente 25%. En caso de no alcanzarse se deberá proporcionar el gasto deducible a la relación entre los dos guarismos anteriores.

El artículo 20 del Título 4 dispone que “se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal”. Agregando que “la reglamentación establecerá los requisitos de documentación y demás condiciones en que operarán las disposiciones del presente artículo”.

El artículo 26 del decreto N°150/007 establece por su parte lo siguiente:

“Los contribuyentes que pretendan aplicar las deducciones de conformidad a lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, deberán aportar un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso, en función de la tasa nominal y otros elementos que pudieran reducir el impuesto resultante, tales como regímenes especiales de determinación de la base imponible, crédito fiscal y exoneraciones.

En aquellos casos en que las administraciones tributarias del extranjero no expidan los referidos certificados, se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio.

En ambos casos las certificaciones deberán estar debidamente traducidas y legalizadas.

Sin perjuicio de ello, cométese a la DGI a establecer listados en los que consten las tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generen los referidos gastos. El citado organismo podrá también establecer otros medios justificativos supletorios.”

Antes de ingresar en temas de detalle, nos importa reiterar lo que señalamos en el numeral 2.3 al referirnos a la prueba de los gastos deducibles en general en el sentido de que los medios al efecto deben tener la mayor amplitud posible puesto de lo que se trata es de verificar cual es la verdad en la materia. La determinación y todavía por vía reglamentaria de una “prueba tasada” o sea de un único medio material para demostrar la veracidad de un hecho va contra los principios generales en materia probatoria. Así procede la norma reglamentaria al disponer que el único medio idóneo al efecto es una certificación emitida por un fisco o por un auditor del país en el cual reside el proveedor del bien o servicio cuyo importe se dedujo como gasto. Interpretada la norma en forma estricta, no constituiría prueba de la tasa de imposición que soporta un determinado ingreso en el exterior la

presentación de la propia liquidación del contribuyente extranjero aunque sea revestida de las mismas formalidades a que se somete a la certificación del fisco o del auditor.

Otra cuestión que nos importa destacar es que tratándose el certificado de un medio de prueba, su emisión previa a la liquidación del IRAE no es requisito necesario para que el contribuyente deduzca un gasto respecto del cual conoce que genera una tributación a la renta por lo menos similar a la del IRAE. Por lógica que si es llamado a demostrar ese extremo, deberá cumplir con recabar el certificado so pena de tener que proceder a la reliquidación del impuesto si no lo obtiene.

Asimismo, sería importante que las normas manejasen la emisión del certificado por parte del fisco o del auditor extranjero como elementos alternativos y no al segundo como supletorio del otro. En primer lugar porque no es común que los fiscos expidan ese tipo de certificados. Además, parece más eficiente dejar optar al interesado entre una gestión que muchas veces puede ser muy prolongada y otra que, aunque probablemente más onerosa, tenga una menor demora.

No surge con claridad de las normas legales y reglamentarias el contenido concreto que debería tener el certificado. Si se apunta a la emisión de un documento que atienda a la situación concreta del proveedor extranjero, nos apresuramos a señalar que su obtención resultará muy dificultosa, onerosa y, en muchos casos, ineficaz a los fines perseguidos.

En efecto, nótese en primer lugar que el proveedor del exterior no posee ningún interés directo y personal en la obtención de ese documento puesto que no tiene incidencia en su situación tributaria sino en la de su contraparte.²⁷ De manera que contar con su buena disposición para permitir que el fisco o un auditor de su país investiguen sus liquidaciones tributarias no parece ser muy probable. Aún si se aviniera, dada la envergadura de la tarea encomendada el costo cargado por el emisor del certificado debería ser no poco significativo, lo cual en muchos casos determinaría la conveniencia de no deducir el gasto para no enfrentarlo.

Finalmente, si de todas formas se obtuviera, podría resultar ineficaz en determinadas situaciones. A vía de ejemplo, si un contribuyente local que cierra su ejercicio el 31 de diciembre contrata un servicio con una entidad del exterior cuyo cierre es el 30 de junio, el certificado que podría ser emitido se referiría a la tasa efectiva abonada en el ejercicio cerrado el último 30 de junio, con lo cual no podría ser aplicado a la deducción de un gasto que se factura entre esa fecha y el 31 de diciembre. En otras palabras, al momento de tener que liquidar el IRAE la empresa local no podría contar con una certificación que debería estar referida a la liquidación de un impuesto extranjero por un ejercicio aún no cerrado.

Por lo antedicho, pensamos que una solución eficiente para el problema consistiría en que la DGI cumpliera con la facultad que le otorga la norma reglamentaria y emitiese “los listados en los que consten las tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generen los referidos gastos”.

²⁷ Esto marca una diferencia importante con el certificado que se solicitaba en el marco del IRIC instantáneo para eximir de la obligación de hacer retención.

En su defecto, pensamos que debería cumplirse con exigir que los certificados emitidos contuvieran conceptos de tipo general, como ser la tasa legal del impuesto vigente en el país del proveedor, si existe crédito fiscal por el impuesto aplicado en Uruguay, sin entrar en la necesidad de establecer una auditoría sobre la liquidación del proveedor.

Asimismo, habría que establecer un mínimo por gasto por debajo del cual no se exige certificado que estuviese en función del costo probable que cargaría el emisor ponderado por la tasa del IRAE.

4.4.3. La necesidad de una organización contable especial

La prohibición o limitación que imponen las normas comentadas a la deducción de ciertos gastos determina la necesidad de adecuar la contabilidad de los contribuyentes a efectos de estar en condiciones de capturar la información de los gastos que quedarán eliminados o reducidos.

La situación no es comparable a las que plantean límites basados en porcentajes aplicados sobre cierto tipo de gastos, como honorarios profesionales o cargos por avales que era aplicada en el IRIC puesto que en estos últimos casos por lo general la limitación o prohibición opera sobre todo un rubro contable. En cambio, la regla del IRAE determina la necesidad de hurgar dentro de determinados rubros con el fin de separar los gastos registrados en dicho rubro en función de la situación de los proveedores respecto de la imposición a la renta.

A vía de ejemplo, habrá que analizar partida a partida el rubro Gastos de locomoción local puesto que sus proveedores podrían ser entidades exoneradas como pequeñas empresas o gravadas por el IRAE.

Ello impone una carga administrativa importante a los contribuyentes a fin de poder estar en condiciones de aplicar la normativa como corresponde.

5. CONCLUSIONES

- 5.1 Todo elemento que aleje la base de los impuestos a la renta neta empresariales de ese concepto mediante impedimentos a la deducción de gastos o limitaciones excesivas atenta contra la propia razón de ser de un tributo que toma a la renta como manifestación de capacidad contributiva.
- 5.2 Cuando las normas de un impuesto a la renta empresarial presenten vacíos respecto del cómputo de los gastos es válido acudir a las normas contables pero siempre que se corrobore que los objetivos de las normas concretas que se pretende aplicar conciden con los objetivos de las normas tributarias.

- 5.3 Cuando se establezcan normas antielusivas, éstas no deberían impedir la deducción de gastos bajo el criterio que no son necesarios para la obtención de la renta; debería respetarse la decisión del empresario respecto de la oportunidad y conveniencia de los gastos. Cuando se dispongan normas que limiten gastos, éstas deberían considerar los criterios de “razonabilidad” atendiendo a la particularidad del gasto y no a montos porcentuales sobre cifras de negocio u otros indicadores que no tengan relación con el gasto en sí. Asimismo, deberían prever la posibilidad de que el contribuyente pudiese demostrar por todos los medios de prueba idóneos la realidad del gasto efectivamente incurrido y en ese caso admitir su deducción total.
- 5.4 A los efectos de juzgar si un determinado gasto ha sido devengado, a falta de una definición de las normas fiscales son de aplicación las normas contables. En particular, cuando un gasto se considera devengado en aplicación de criterios sistemáticos y racionales de distribución en el tiempo y no existen normas fiscales que definan el período de amortización, debería considerarse devengado en el ejercicio en que se realiza la erogación.
- 5.5 La condición para la deducción de un gasto de que sea necesario para la obtención de la renta gravada se verifica toda vez que resulte apreciable una relación causal objetiva entre el gasto y la finalidad de obtener aquella renta. Se trata de un juicio que se basa en la apreciación de la realidad económica considerada; el hecho de que sea obligatorio o no, es irrelevante al efecto.
- 5.6 La condición de debida documentación para la deducción de un gasto se cumple toda vez que el contribuyente pueda exhibir elementos probatorios de la veracidad del gasto y de su cuantía. La prueba no queda limitada a la existencia de facturas emitidas por el proveedor que cumplan con todos los requisitos dispuestos por las normas fiscales. Esto que es forzoso tratándose de gastos incurridos en el exterior, también es aplicable a los que corresponden a proveedores locales.
- 5.7 En materia de legislación fiscal comparada, no existe unanimidad respecto de que los gastos financieros deben reputarse como gastos no exclusivos respecto de todos los bienes o actividades de la empresa; varios países admiten la imputación directa cuando existen elementos demostrativos de la relación. Una situación similar se plantea respecto de las bases de distribución cuando dichos gastos se consideran indirectos. Algunos países admiten la aplicación de otras bases distintas al monto de los activos. En consecuencia, nuestra legislación peca de excesivo absolutismo al prescribir, sin admitir ninguna excepción basada en una demostración en contrario, que todos los gastos financieros son indirectos y que la única base de distribución aceptable es el promedio de los activos.
- 5.8 Con respecto a los gastos no financieros indirectos, es posible distinguir dos tipos: los que son intrínsecamente de esa índole y los que se consideran tales por motivos prácticos pese a que existan medios técnicos para asignarlos en forma directa a rentas gravadas y no gravadas. En este último caso, es procedente realizar esa imputación directa siempre que la empresa cuente con bases objetivas y controlables.

- 5.9 También es admisible que a los efectos de la imputación de gastos no exclusivos, la empresa se valga de agrupaciones intermedias que no abarquen a toda la organización (centros de costos), lo cual mejora la precisión de la determinación de las rentas netas gravadas y no gravadas y permite, también, hacer que ciertos gastos no exclusivos al nivel de toda la organización puedan considerarse exclusivos respecto de algunas de sus actividades.
- 5.10 La prohibición del método ABC debe interpretarse como que quedan vedados los sistemas de imputación de gastos que se funden en un inventario de todas las actividades que realiza la empresa, sean estas operativas o de apoyo e imputen a ellas los gastos que efectúa la organización en base a bases de distribución (“trazadores”) que incluyen algunos de tipo subjetivo para ,a partir de dichas agrupaciones y en base a nuevos trazadores, realizar la imputación del costo de cada actividad a los productos o servicios que lleva a cabo la entidad.
- 5.11 La regla que condiciona en el IRAE la deducción de gastos a su gravabilidad como ingresos en cabeza de la contraparte por alguna imposición a la renta, debe valorarse como técnicamente inadecuada en tanto provoca varios efectos aberrantes, a saber:
- Hace que el monto imponible de cada contribuyente y por lo tanto el impuesto dependa de factores aleatorios
 - Consiguientemente, la tasa efectiva del impuesto seguirá esa aleatoriedad quedando siempre por encima de la tasa nominal.
 - Provoca el efecto paradójico que en determinados casos el impuesto que corresponde a una cadena de actividades resulte mayor si una de ellas goza de una exención que si no la tuviese
 - Impone la necesidad de ingresar por vía normativa en la solución caso a caso de situaciones que de otra forma provocarían efectos absurdos, sin una disposición general que de a dichas soluciones un parámetro que asegure la debida equidad entre los contribuyentes.
 - Impone a los contribuyentes y a la AT la ímproba tarea de promover y resolver un número importante de situaciones en las que la aplicación estricta de la norma resultaría irracional.
- 5.12 Los gastos cuya deducción se prevé expresamente en los artículos 21 y 23 del Título 4, T.O. 1996 no resultan condicionados en su deducibilidad a la situación del proveedor respecto de la imposición a la renta.
- 5.13 Cuando las normas del IRAE prevén excepciones para la deducción de gastos que de otra forma resultarían limitados o condicionados por la situación del proveedor respecto de la imposición a la renta, es posible deducir la mayor cifra que resulte entre la que estipula aquella excepción y la que resultaría de considerar la situación de la contraparte respecto de la imposición a la renta.

- 5.14 Cuando el proveedor reside en el país, no sería procedente exigir que el contribuyente realice una investigación de su contraparte a fin de calificar a qué régimen de tributación a la renta está sujeta, cumpliendo con realizar su mejor juicio de la situación a la luz de los elementos de que dispone como consecuencia de la operación.
- 5.15 Respecto de los proveedores del exterior, vemos conveniente que las normas dispongan que además de la prueba de la situación de la contraparte mediante la exhibición de un certificado sea posible acudir a otros medios de prueba válidos para demostrar la situación.
- 5.16 Tratándose de un medio de prueba, la emisión previa del certificado no es condición para el cómputo del gasto si el contribuyente conoce cual es la situación de la contraparte. Llegado al extremo de tener que demostrar que el criterio aplicado es correcto, cumplirá con producir el correspondiente certificado.
- 5.17 En cuanto al contenido del certificado, entendemos que para que fuese viable su emisión debería contener conceptos de tipo general, como la tasa legal del impuesto a la renta vigente en el país del proveedor y si existe crédito fiscal por el impuesto aplicado en Uruguay, sin entrar en especificaciones que impongan realizar una auditoría de la liquidación del proveedor.
- 5.18 Los contribuyentes del IRAE deberían prever en su sistema de información contable mecanismos para la captura de la información necesaria para aplicar las normas que determinan condicionamientos, limitaciones o prohibiciones en la deducción de gastos dado que el tratamiento se aplica a nivel de cada proveedor y no del gasto total que recoge el correspondiente rubro contable.