

**REFLEXIONES SOBRE LAS NUEVAS REGLAS EN
MATERIA DE DEDUCIBILIDAD DEL GASTO EN EL
IMPUESTO
A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS
("IRAE").**

Trabajo realizado con motivo de la organización de las Primeras Jornadas Tributarias por la Dirección General Impositiva (DGI) a realizarse los días 8 y 9 de diciembre del 2008, en donde participan integrantes de la DGI, del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y de las Universidades.

Dr. Juan Bonet Tellechea

Abogado, Egresado de la Universidad de la República (UDELAR). Profesor Asistente de Derecho Financiero (Grado II) de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga (UCUDAL). Asistente en los años 2007 y 2008 al Postgrado de Especialización Tributaria de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga.

Dr. Leonardo Costa Franco

Abogado, Egresado de la Universidad de la República (UDELAR). Master en Impuestos, Harvard Law School. Profesor Titular de Fiscalidad Internacional I y II del Postgrado de Especialización Tributaria de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga. Profesor Titular de Derecho Financiero de la Universidad Católica Dámaso Antonio Larrañaga (UCUDAL).

8 de Diciembre del 2008.

1. INTRODUCCIÓN:

En cualquier esquema de tributación "directa"¹ que se imponga en un ordenamiento jurídico positivo, sin lugar a dudas y no desconociendo el componente de recaudación por medio de tributos que posee el Estado, de raigambre Constitucional, el aspecto relevante desde la óptica del ciudadano es la carga efectiva de tributación, lo que lo induce en el terreno fáctico a adoptar determinadas decisiones tratando de minimizar el impacto tributario de las mismas.

Esta actividad llamada básicamente de "planificación tributaria" o "tax planning" justamente lo que debe tener en cuenta en materia de impuestos es la tributación efectiva o tasa efectiva del impuesto la cual va a ser igual o en su caso mayor a la que prescribe la normativa como tributación nominal o primaria. Ello se debe a los diferentes aspectos que definan el monto imponible como aspecto medular de la cuantificación de cualquier obligación tributaria. La tasa efectiva del impuesto surge de la aplicación del cociente entre el monto del impuesto a pagar y la alícuota prevista en la ley con todas sus incidencias.

Como ya hemos señalado, esta confrontación de fines e intereses con la incidencia fundamental de la posibilidad de planificación tributaria del particular, se debe a las formas y competencias de actuación diferentes que poseen, por un lado la Administración Tributaria y por otro el contribuyente.

En efecto, en el marco de la libertad de elección de las formas de actuación, típicas del Estado de Derecho, el contribuyente posee la posibilidad de ubicarse frente a la norma tributaria de la manera que entienda legalmente más conveniente, siguiendo el antiguo principio de que nadie está obligado a pagar más impuestos que los que surgen por ley, siempre y cuando dicha elección tenga un fin o propósito de negocio auténtico y diferente al tributario.

En otras palabras el actuar plasmado en normas jurídicas, indica que junto con el principio de legalidad, basado en la idea de "auto imposición" (ficción jurídica de los Estados Democráticos de consentimiento tácito de la sociedad en la sanción de un tributo mediante sus representantes en el parlamento: "*no taxation without representation*"), tengamos otro fenómeno que complementa ese actuar del

¹ Asumiendo como lo ha hecho parte de la doctrina especializada de que existe una diferencia con rigor científico entre tributación directa e indirecta.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

contribuyente, cual es el de "libertad de actuar"² de los particulares, lo que el Maestro Jorge GAMARRA llama "legitimación receptiva o recepticia" y posteriormente Eugenio CAFARO y Santiago CARNELLI llamaron "poder normativo negocial" (plasmado en el art. 10 de la Constitución de la República). Estos elementos que cualquiera sea la denominación que se tome, ponen en movimiento la AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD de los sujetos, pilar esencial de un estado liberal³.

En cambio, la Administración Tributaria se ve obligada a actuar de acuerdo al límite material y competencial que las normas jurídicas le dan, en aplicación de los artículos 190 de la Constitución de la República y 1677 del Código Civil, que consagran el principio de especialidad⁴ en el actuar de los organismos estatales.

Dado este ámbito de acción, en razón del principio de especialidad antes nombrado, es que se torna relevante el estudio de la cuantificación de la obligación tributaria y, sobretudo, de las nuevas reglas en materia de deducibilidad del gasto con el fin de ver y analizar la corrección de la aplicación de la normativa por la Administración Tributaria, de manera de que su actuar no sea sin ley o *contra legem*.

La Ley de Reforma Tributaria 18.083, incluye cambios de singular relevancia contenidos en relación con el nuevo Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) el que, sustituyendo al Impuesto a la Renta de Industria y

² Naturalmente, partimos de la base que la estructura adoptada por los particulares se ajustan tanto la "*intentio facti*" como a la "*intentio iuris*" de la relación negocial. El Profesor Dino JARACH (El hecho imponible, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971 páginas 127 y siguientes) parte de diferenciar la *intentio facti* y la *intentio iuris* propia de toda relación negocial. Mientras que en la *intentio facti* la voluntad de los sujetos se dirige a la obtención de un efecto en el plano sustancial, en la *intentio iuris* la voluntad de los sujetos se orienta a encuadrar esa situación negocial en el plano sustancial a una determinada forma jurídica del Derecho Privado. La idea es que la norma fiscal incluya una situación de hecho en su dimensión sustancia, la calificación de los hechos a los efectos de la misma debe hacerse en atención a la intención y dimensión materiales del negocio antes que a las formas jurídicas externas con que el mismo se presente, incluyendo, eventualmente, el rechazo de éstas últimas en el caso en que no coincidan con la calificación sustancial del mismo.

³ Los dos últimos autores nombrados definen a la autonomía privada como "*el reconocimiento de una esfera jurídica propia, exclusiva y excluyente de cada sujeto de derecho*." (CAFARO, Eugenio y CARNELLI, Santiago: Eficacia Contractual, Ed. FCU, Montevideo, Primera edición, mayo de 1996, pág. 15).

⁴ Sobre este principio ver: JUAMBELTZ, Arturo: "Capacidad de las Personas jurídicas de interés privado en el orden patrimonial", Jornada Notarial Uruguay 4 (Rocha 7-9 de diciembre de 1951), Revista de la Asociación de Escribanos del Uruguay, Vol. 39 N° 1-2, enero febrero de 1953 p. 28-36; KORSERNIAK, José: "Curso de Derecho Constitucional"; ETTLIN, Edgardo: "Régimen Jurídico de la Corporación Nacional para el Desarrollo, en la Justicia Uruguaya, vol. 113, enero-febrero de 1996, Pág. 3 a 16; REAL, Alberto Ramón: "Especialidad de las Personas Jurídicas" en Estudios Jurídicos en Memoria de Juan José Amézaga, Montevideo FDCS, 1958.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Comercio (IRIC), regula una nueva forma de cuantificar la obligación tributaria, en especial en lo atinente a la deducibilidad del gasto.

En efecto, más allá del cambio "formal" en la tasa o alícuota del IRAE (25%) y en pos de tomar en cuenta como ya adelantamos la efectiva imposición sobre la renta, no solo el nuevo régimen de gravabilidad de los dividendos o utilidades repercute en el mismo, ya que el IRAE además de ampliar la base subjetiva de aplicación del impuesto, ensancha la base cuantitativa de aplicación de la alícuota correspondiente por la vía de la deducción de gastos.

Estimamos que ella es la principal causa de aumento de la tributación efectiva actual, con el aditamento de la aparición de normativa que introduce "nuevos" aspectos en lo que hace a la problemática de su estudio⁵, lo que maximiza aún más la importancia de un estudio sobre el tema.

En la materia objeto de este trabajo, al componente recaudador, obviamente se le debe adicionar un aspecto que incide como uno de los vértices principales del espíritu de la reforma: el de controlar los fenómenos de elusión tributaria, colocando al contribuyente en la disyuntiva dentro de la economía de opción en un terreno en donde en cualquiera de las alternativas posibles el particular esté sujeto siempre a tributación.

Una de las formas de lograr este espectro "relativo" de opción, se obtiene con la sanción de normas antiabuso como por ejemplo el de la llamada "norma o regla candado" y "la regla de la proporcionalidad" como especies integrantes de la "regla de la contraposición de intereses" en lo que hace a la deducción de gastos en el IRAE.

Sin perjuicio de lo dicho, dicha norma antiabusiva no es irrestricta o ilimitada, sino que debe estar guiada por la aplicación de principios tuitivos como el de igualdad en materia tributaria, a los efectos de que el mismo no sea una simple cuestión baladí en cuanto a su efectiva aplicación. Dicha limitación a la luz de la normativa vigente, será objeto de análisis en este trabajo.

Con estas breves líneas a manera de introducción y en lo que funcionará a modo de sumario del contenido de este trabajo, el mismo contendrá los siguientes aspectos de análisis y desarrollo. En primer lugar realizaremos una breve descripción de la deducibilidad de los gastos en el IRIC y los requisitos que se

⁵ Nos referimos a la aparición de la ley 18.341, tema que se trata en pág. 28 de este trabajo.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

planteaban en dicha normativa. En segundo lugar, explicaremos las modificaciones en materia de deducción de gastos en el IRAE analizando como ha sido su aplicación por los particulares y como ha interpretado la Administración su funcionamiento. En tercer término, explicaremos la posible discusión a plantearse en materia de determinados rubros que hacen la determinación del monto imponible, discusión que como veremos, a nuestro criterio se vio agravada con la entrada en vigencia de la ley 18.341 sancionada el 30 de agosto del 2008. En último término realizaremos algunas reflexiones finales a manera de conclusión de lo expuesto.

Aclaremos en forma previa al lector que, si bien en el proceso lógico y previsto por la ley de aproximación al monto correspondiente a la "renta neta", el mismo debe ser precedido de la necesaria estimación del concepto de "renta bruta", en este trabajo realizaremos la explicación inversa a dicho proceso lógico.

Ello por cuanto creemos que a los efectos expositivos y sobretudo de cronología de normas, un análisis partiendo de la explicación del concepto de renta neta junto con la nueva regulación de gastos deducibles para después seguir en este sentido con una la explicación del concepto de renta bruta se adecua más al orden de aparición de las normas vigentes y así se pretende aclarar mejor lo expuesto. Con esta precisión y obedeciendo dicha inversión en el orden a la aparición de la ley 18.341 de 30 de agosto del 2008, las consideraciones sobre "renta bruta" se realizarán en tercer término.

2. LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO EN EL SUSTITUIDO IMPUESTO A LA RENTA DE INDUSTRIA Y COMERCIO (IRIC):

Como nota preliminar, así como ocurre que en el "iter" interpretativo del análisis de configuración del hecho generador de un tributo se debe seguir un procedimiento lógico para determinar la inclusión o ininclusión de determinada actividad en el gravamen del impuesto. En el caso de la cuantificación de la obligación tributaria sucede lo mismo, en el sentido de determinar qué gastos son deducibles de la renta bruta.

En este marco, una vez determinada la existencia del "*an debeat*" (generación obligación tributaria) se debe determinar el "*quantum debeat*" (cual es el monto imponible) en donde la legislación proporciona, sin decirlo expresamente,

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

un "iter" causal de indagación en donde el concepto de gasto admitido es la piedra de toque para arribar a dicha cuantificación.

De esta manera, la tributación plasmada en el IRIC en aplicación de la naturaleza "auto liquidable" de dicho impuesto (concepto preeminente del "*deber de iniciativa*" consagrado en el artículo 61 del CTU) posee un principio general previsto en al artículo 13 *ab initio* del Título 4 en donde se prescribe: "**Artículo 13°.- Renta neta.-** Para establecer la renta, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, *debidamente documentados...*".

Por como se aprecia en el IRIC, impuesto que tuvo su ultractividad para ejercicios iniciados antes del 1° de Julio del 2007 y que culminaron posteriormente a dicha fecha⁶, contenía los siguientes requisitos para considerar a un gasto como deducible que se resumían en la siguiente enumeración: 1) se debían haber devengado en el ejercicio; 2) debían ser necesarios para obtener o conservar la renta gravada y 3) debían tener el requisito de estar debidamente documentados. Si esos tres requisitos se cumplían en los caracteres del gasto, el mismo era deducible.

En primer término, la aplicación del criterio de lo devengado en materia de deducción de gastos tenía (y tiene actualmente) su correlato en el aspecto temporal del hecho generador en materia de IRIC, ya que se daba la aplicación del mismo criterio en lo que hace a la renta computable en determinado ejercicio y no se debía aguardar a su efectivo cobro (criterio de lo percibido) para que el ingreso se considerara comprendido en la liquidación del impuesto.

En segundo término y en cuanto al requisito de necesidad en la incurrencia del gasto, sin lugar a dudas, es el elemento que más traía (y trae) discusiones en cuanto a su aplicación, ya que en los hechos, la Administración Tributaria tuvo la opinión en los últimos tiempos que esa necesidad se identificaba con la obligatoriedad en la incurrencia de determinado gasto y todo importe que sobrepasara dicha "imperatividad legal" no resultaba deducible.

Ello implicaba en los hechos que la Administración interpretara que la necesidad de incurrencia en determinado gasto no podía ser leída en términos de

⁶ El artículo 101 del actual Título 4 del Texto Ordenado de 1996, prevé: "*Vigencia. Lo dispuesto en el presente Título regirá para ejercicios iniciados desde el 1 de julio de 2007, en adelante. Para los ejercicios en curso al 30 de junio de 2007 se aplicarán según corresponda las disposiciones del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio o del Impuesto a las Rentas Agropecuarias, los que permanecerán vigentes a tales efectos.*"

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

utilidad para la empresa, sino que debía ser juzgado en términos de obligatoriedad legal.

En cambio, tanto la Doctrina Nacional⁷ y Extranjera como la última Jurisprudencia Nacional que se pronunció sobre el punto, opinó que una de las manifestaciones del deber de iniciativa plasmado en el artículo 61 del Código Tributario, es que sea el propio sujeto pasivo el habilitado, con las rectificaciones que entendiera la Administración Tributaria, para considerar la necesidad de un gasto en su correspondiente giro.

Desde la década de los años 50 del siglo XX, los autores especializados se han pronunciado a favor de que es en definitiva el contribuyente el que posee el patrimonio exclusivo de decisión sobre si el gasto es necesario a los efectos de arribar al concepto de renta neta.

Por ejemplo, el autor argentino Marcos RAVINOVICH se refirió argumentando que la apreciación es –en principio- de exclusiva incumbencia del contribuyente sin que corresponda al Fisco sustituirlo al efecto, por la razón principal de que el Fisco es ajeno al negocio y por ende no se halla en condiciones de decidir en forma razonable.⁸

El autor español Enrique PIEDRABUENA señaló, analizando la definición gramatical de necesario y su relación con el concepto de obligatorio, lo siguiente: “en este sentido necesario se aproxima mucho a conveniente, ventajoso, útil, conducente, apropiado a determinada finalidad. De otro modo, el contribuyente se vería en la necesidad de convertir a todo gasto en obligatorio, que medios o imaginación no le habrían de faltar.

Por otra parte, si se enfrentaran los términos obligatorio como sinónimo de necesario y útil como ajeno a necesario, se podría llegar al absurdo de aprobar, en

⁷ En este sentido: PEIRANO, Juan Carlos: “Créditos Incobrables. Modificación de un Criterio de la DGI”, en Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, Número 69 de noviembre/diciembre de 1985, Págs. 527 y ss, SHAW, José Luis: “Manual de Derecho Financiero”, Vol. III, “Impuesto a la Renta de Industria y Comercio”, Ed. FCU, Montevideo, 1° Ed., agosto de 1988, Pág. 96.

⁸ RAVINOVICH, Marcos: “Impuesto a los Réditos”, citado por SHAW, José Luis, en: “Manual de Derecho Financiero”, Vol. III, “Impuesto a la Renta de Industria y Comercio”, Ed. FCU, Montevideo, 1° Ed., agosto de 1988, Pág. 95.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

un extremo, gastos obligatorios inútiles, y en el otro, rechazar gastos útiles. Tal inconsecuencia no se compadece con la recta y sana interpretación de la Ley.”⁹

Por su parte, el autor argentino Enrique J. REIG, analizando el artículo 17 del actual IMPUESTO A LAS GANANCIAS argentino, Ley 20.628, contenido en el Texto Ordenado de 1997, señaló: “La definición general de gastos deducibles tiene, pues, el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas, en contraposición de los gastos que podrían originarse no en la obtención, mantenimiento y conservación de rentas gravadas sino en otros beneficios no alcanzados por el impuesto o que corresponden al mantenimiento de capitales no afectados a la producción de beneficios imposables, los que no son deducibles. El concepto de necesidad no debe entenderse con alcance limitativo tal que excluya gastos prescindibles pero, sin embargo, convenientes para el desarrollo de las actividades sujetas al impuesto, tales como modernamente las relaciones públicas, entre otros.”¹⁰

En la doctrina nacional el autor José Luís SHAW, al pronunciarse sobre la norma del artículo 10 del Título 4 del Texto Ordenado de 1987 (texto igual al art. 13 del Texto del IRIC), señaló que en principio salvo disposición expresa en contrario, esa decisión no corresponde al Fisco porque el IRIC, a diferencia del IMAGRO, es un impuesto que grava la renta neta real del sujeto pasivo y no una renta presunta o potencial. En consecuencia, como principio general, corresponde admitir la deducción de todos los gastos en que realmente ha incurrido la empresa para obtener esa renta o conservar su fuente.¹¹

Por su parte el Dr. Juan Carlos PEIRANO FACIO señaló que la Administración no puede sustituir al contribuyente en las decisiones que éste considera oportuno adoptar para la conducción de la empresa. Señala el autor mencionado que la administración no puede pretender corregir la eventual desidia del contribuyente en el manejo de sus negocios, ni obligarle a comprometer gastos

⁹ PIEDRABUENA, Enrique: “Gastos Deducibles en el Nuevo Impuesto sobre Sociedades”, en Revista Española de Financiación y Contabilidad”, Vol. X, Número 34, enero-abril de 1981. Pág. 125.

¹⁰ REIG Enrique J.: “Impuesto a las Ganancias. Estudio Teórico-Práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta.” Ediciones Machi. Buenos Aires- Bogotá-Caracas-México. Marzo de 2005. Pág. 340.

¹¹ SHAW, José Luis, en: “Manual de Derecho Financiero”, Ob. Cit., Pág. 95.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

que no considera conveniente efectuar, así como tampoco limitarle los gastos que él estime prudente asumir.¹²

La norma se refiere al término "necesariedad", concepto el cual en aplicación del artículo 4 del Código Tributario consagratorio del principio de "universalidad interpretativa" en materia tributaria, implica que para interpretarlo serán admitidos todos los medios admitidos por la ciencia jurídica¹³, para llegar al verdadero significado de los términos de la norma interpretada.

Siendo así, y en aplicación de los artículos 18 y 19 del Código Civil acudiremos a la conceptualización del término "*necesario*" proporcionado por el Diccionario de la Real Academia Española, el que en su Vigésimo Segunda Edición establece: "*necesario, ria. (Del lat. necessariŭs). 1. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.*"

Este tema se vio por ejemplo en el caso del pago de la indemnización por despido por encima de lo que marca del tope legal al personal, cuando la empresa debía incurrir en fenómenos de reorganización o reestructura de alguna sección o unidad de negocios determinada.

La Administración Tributaria ha tenido posiciones cambiantes, pronunciándose en primer término a favor de la deducción de la IPD por encima del monto legal "si se trata de una mejora material al personal"¹⁴; en segundo término en contra de la deducción en vigencia del IRIC¹⁵; y en último término reafirmando, en la Consulta 4.904, la no deducibilidad del gastos bajo la vigencia ya del IRAE¹⁶. A pesar de que en este último caso, la consulta trató el tema en cuanto al IRIC la nombramos separadamente en el "íter" evolutivo, ya que la posición sea la misma en

¹² PEIRANO FACIO, Juan Carlos: "Créditos Incobrables...", Ob. Cit., Pág. 528.

¹³ Ello como bien lo señala la doctrina tributarista que se ha pronunciado sobre el tema, implica la diferencia fundamental en materia de interpretación con la plasmada en el Título Preliminar del Código Civil o en las reglas de interpretación de los contratos prevista en los artículos 1297 a 1307 del Código Civil o en los artículos 295 a 298 del Código de Comercio, ya que en la norma tributaria no debe seguirse un orden preceptivo, sino que el artículo 4 del CTU se puede acudir a cualquier método sea literal o sea teleológico indistintamente. Ver en este sentido: VALDÉS COSTA, Ramón: "Curso de Derecho Tributario. Nueva Versión", Depalma, Buenos Aires, 1996, págs. 283 a 298 y 309 a 312; MAZZ, Addy: "Curso de Derecho Financiero y Finanzas", Tomo I, Vol. I., VILLEGAS, Héctor: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1995, Págs. 167 a 170.

¹⁴ Ver consulta número 145 del 14 de enero de 1976, publicada en el boletín de DGI número 22, Página 8.

¹⁵ Consulta número 2354 12/07/1984, publicada por la Dirección General Impositiva en Boletín N° 134, página 6.

¹⁶ Consulta número 4904 del 29/04/2008 publicada por la DGI.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

vigencia de la ley 18.083 puede tener una incidencia importante, cuestión a desarrollar más adelante en este trabajo.

Se debe destacar que en relación de interpretación del literal "K)" del artículo 13 del anterior Título 4 de 1996, existía la Resolución 194/974 del 22 de noviembre de 1974, la cual estableció el régimen de topes relacionado con las contribuciones a favor del personal.¹⁷ O sea que una indemnización por despido según la DGI, podría llegar a ser deducible con el tope del 5% mencionado en dicha Resolución.

En cambio la Jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), en vigencia del IRIC y por Sentencia 1.018 de fecha 8 de noviembre de 1998, anuló un acto administrativo que determinaba que la IPD por encima del monto legal no era deducible.

La Corporación en el caso sostuvo por mayoría: *"Determinada la facultad del empresario-contribuyente de realizar determinados gastos, para obtener y conservar la renta y hecha las deducciones pertinentes en base a ese concepto de necesidad, la Administración debe admitir la deducción plena, salvo que pruebe que se trata de Donaciones y prestaciones de alimentos o liberalidades, en dinero o en especie, conforme al apartado G del art. 13.*

De todos los antecedentes surge que la empresa, en busca de rentabilidad, fin esencial de todas, reestructuró la misma, se vio obligada al despido de funcionarios, realizó con éstos, transacciones o abonó sumas más allá del monto legal, pero buscando una reducción del personal, sin conflictos como es usual en la realidad laboral de nuestro país, que, en caso negativo, recurren a ocupaciones de empresas o conflictos generales del personal.

¹⁷ El texto de la Resolución 194/974 establecía: *Numeral 1. Los gastos y contribuciones en favor del personal constituirán erogaciones admitidas para liquidar los impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio del ejercicio en que se realizaron en las siguientes condiciones:*

a) Hasta el 5% (cinco por ciento) de la renta neta gravada del ejercicio anterior, aun cuando aquel fuera fraccionado,

b) Que los beneficios de tales gastos o contribuciones alcancen con carácter general a todos los dependientes del sujeto pasivo, excluidos dueños, socios o directores.

Numeral 2.

Quedan comprendidos en el numeral anterior los gastos que tengan por objeto una mejora material o espiritual del personal.

Numeral 3.

Los gastos cuya deducción se admita de acuerdo a la presente Resolución, no integrarán la proporción para determinar los gastos no deducibles en los casos en que los sujetos pasivos tuvieran rentas exentas."

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Fue una medida ajena a toda libertad, fue una obligación necesaria para la continuación de la empresa y como corolario, el mantenimiento de la renta de la explotación.”¹⁸

Analizando dicha sentencia, el autor Alberto VARELA RELLÁN señaló que “la necesidad empresarial del gasto debe poder ser juzgada objetivamente en cuanto a que el mismo se realice en función de la actividad gravada, vale decir en la medida que cumpla una relación de medio a fin. El fallo elimina la posibilidad de pretender deducir un gasto no obligatorio jurídicamente fundándose en apreciaciones meramente subjetivas de la necesidad del mismo.”¹⁹

Por lo cual el tema de la necesidad del gasto fue uno de los temas que ha propiciado los estudios doctrinarios de mayor enjundia y en dicho debate somos partidarios de que dicho elemento es de incumbencia y órbita de decisión exclusiva del contribuyente.

Como último requisito, la normativa citada requiere, además para que el gasto sea deducible, que el mismo esté “debidamente documentado”²⁰, aspecto que a nuestro criterio se vincula más a un requisito “*ad probationem*” y no a uno “*ad solemnitatem*”, por lo cual más allá de la incurrencia en contravención por una posible infracción a deberes formales, si se puede demostrar la cuantía y existencia del gasto, a nuestro parecer, será deducible. Como detalle importante, cabe

¹⁸ Sentencia publicada en la Revista de Derecho Tributario del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XXVI, Número 148, enero- febrero 1999, Pág. 101.

¹⁹ VARELA RELLÁN, Alberto: “Deducibilidad para el IRIC de sumas no obligatorias abonadas en ocasión del cese de la relación laboral”, publicado en revista tributaria número 167, marzo abril de 2002, pág. 253. Ver también sobre este tema: AMEGLIO, Eduardo y PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio: “El concepto de contribuciones a favor del personal”, Revista Tributaria N° 82.

²⁰ En este sentido el artículo 40 del Decreto 597/988 estableció: “*Artículo 40. Obligación de documentar. 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.*

La Dirección General Impositiva podrá exigir que se emitan documentos y se lleven libros o registros especiales de las operaciones propias o realizadas por cuenta de terceros.

A tales fines, la Dirección General Impositiva podrá dictar normas complementarias de las establecidas en el presente capítulo.”

La Resolución 688/992 reglamento en sus 45 numerales, las pautas generales de confección de documentación.

Como novedad, la Resolución 1173/007 sustituyendo para el IRAE, lo previsto en el numeral 1 de la Resolución 387/986, estableció un régimen simplificado de esquiladores, troperos, domadores y alambradores los que podrán suplantar la documentación general por recibos en cuanto se cumpla lo previsto en el numeral que transcribimos: “*No obstante, los referidos servicios deberán documentarse de acuerdo con el régimen general si el prestador es contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas o el monto de los servicios suministrados en el mes a un mismo usuario, supera el duodécimo del mínimo no imponible anual vigente para el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas al momento de la prestación del servicio.*”

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

mencionar que el antiguo artículo 13 del Título 4 se preveía como facultad del Poder ejecutivo, la fijación de topes y este era el mecanismo que se utilizaba por la Administración Tributaria.

En grandes líneas y en términos extremadamente simplificados estos eran en el anterior impuesto los requisitos que se debían cumplir para que los gastos fueran deducibles.

Empero, la ley en el entendido que podría existir abusos previó vía legal o por delegación del Poder Ejecutivo, la limitación porcentual de la deducción de algunos gastos, por lo cual si los mismos entraban en estas hipótesis, iban a poder ser deducidos con el tope previsto y no, íntegramente.

Esta última excepción al principio general, fue uno de los grandes cambios en el actual IRAE, respecto a tratar en el apartado siguiente en donde veremos las modificaciones que en principio se idearon, bajo la premisa de la constante "contraposición de intereses" entre los contribuyentes, en donde a pesar de la novel vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, es uno de los temas que ya ha generado mayores discusiones y polémicas entre Administración Tributaria y los contribuyentes. También analizaremos la incidencia de la ley 18.341 del 30 de agosto del 2008 en el tema, realizando un estudio con rigor crítico y con miras a estudiar su regularidad jurídica, en especial constitucional.

En suma, la categorización de un gasto como necesario era una potestad del contribuyente solo limitada por los topes legales que el Poder Ejecutivo se encontraba autorizado a fijar. El concepto mismo de renta neta implica que no se pudiera, bajo el precepto de hacer un gasto como no deducible, gravar la renta bruta. Ello podía implicar que la tasa efectiva del impuesto pudiera ser en los hechos superior a la nominal, lo que no estaba en el espíritu del legislador.

3. LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS EN EL ACTUAL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE). LA INTRODUCCIÓN DE LA LLAMADA "REGLA CANDADO" COMO CUARTO REQUISITO EN ADICIÓN A LOS PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IRIC:

3.1. Notas preliminares. Concepto de Orden de Prelación en la actual estructura del IRAE.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

A partir del 1° de julio del 2007 cambiaron las reglas en materia de Tributación a la Renta, ya que con la vocación de creación de un "Sistema Tributario", entraron en vigencia tres impuestos: uno, el mencionado (IRAE, Título 4 del Texto Ordenado de 1996), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF, Título 7 del Texto Ordenado de 1996) y el Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR, Título 8 del Texto Ordenado de 1996). Ello sin perjuicio de que en el transcurso de la vigencia de la Reforma Tributaria, surgió un cuarto Impuesto como consecuencia de la derogación del gravamen del IRPF sobre jubilaciones y pensiones, cual es el Impuesto a la Asistencia de la Seguridad Social (IASS, Ley 18.314 del 4 de abril del 2008).

La concepción inspiradora del Nuevo Sistema Tributario, se basa en el concepto de "sistema normativo", por lo cual, el mismo debe estar inspirado en el principio de "no contradicción"²¹ y ello se buscó no solo con la sanción contemporánea de toda la tributación a la renta, sino la coordinación normativa de cada subsistema, existiendo "vasos comunicantes" entre uno y otro impuesto.

Lo importante a destacar en el análisis del hecho generador en su aspecto material, es que la lógica del nuevo impuesto consagrado en la Reforma es que se sigue un "orden de prelación" que indica que en definitiva la configuración de la hipótesis material del impuesto se hace en una ordenación de preeminencia presuponiendo pasos lógicos de constatación que, en caso de no configurarse implicarán la no incidencia pura en el impuesto o en otras palabras, la inclusión en el IRAE. Este orden de prelación se aplica tanto en lo que hace a la inclusión de la actividad en la hipótesis de incidencia tributaria, como también en el camino de acercamiento al concepto de renta neta.

Lo que si es importante, en comparación a lo que sucedía en el sustituido IRIC es que se ha realizado una ampliación material y subjetiva del hecho generador, lo que hace poco probable que el aspecto material no se configure.

Dicho "orden de prelación", implica, en un razonamiento lineal de análisis que, primero hay que observar que naturaleza jurídica posee el sujeto que recibe la renta (1° orden "forma jurídica") que en caso afirmativo configurará el aspecto material por

²¹ Ver en este sentido: CAFFERA, Gerardo. Reducción de donaciones. La acción contra el tercero adquirente. Crítica de la doctrina dominante. ADCU t. XXIV. Ed, FCU. Año 1993. pág. 469.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

todas sus rentas. Posteriormente y en defecto de lo anterior ver que el sujeto que no encuadra en el primer aspecto si posee una renta mixta esto es si existe combinación de capital y trabajo (2° orden "rentas mixtas"), y en paso posterior, existen dos situaciones residuales en las cuales las rentas de determinados sujetos pueden quedar comprendidas en IRAE sea por la habitualidad en la enajenación de inmuebles (3° orden "habitualidad en la enajenación de inmuebles") por otro lado y en un punto de contacto o vaso comunicante existen personas físicas que ya sea por el volumen de ingresos en el año fiscal (5° orden "IRPF inclusión preceptiva") queden incluidos en IRAE o en su defecto mismo por el ejercicio de la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo opte por IRAE (6° orden: "IRAE opción").

En materia de renta neta, se aplica exactamente la misma lógica de razonamiento, ya que va a ver que determinar primero el concepto de renta bruta, tal como es definido en la ley, y posteriormente la aplicación del concepto de renta neta, sobre el cual se va aplicar la alícuota prevista en el artículo 15 del actual Título 4.

En materia de deducibilidad del gasto la gran innovación es la introducción de las conocidas "regla candado" y "regla de la proporcionalidad", constituyéndose en dos requisitos más en materia de deducibilidad de gastos, en adición a los otros ya existentes y mencionados en el IRIC.

Se debe destacar preliminarmente que, si bien como aclaramos en el apartado anterior, la nueva tributación comprendida en IRAE se basa en la efectiva contraposición de intereses entre los contribuyentes, veremos que, sucesivas reglamentaciones del mismo, han vuelto a la fijación de topes, transformándose en los hechos en un sistema mixto. En este punto también nos pronunciaremos en el análisis crítico de dicho criterio.²²

La "regla condado" mencionada se manifiesta en las siguientes características: en el principio como en la excepción al mismo: Dentro del primer grupo se encuentran: **1)** Tributación de la Contraparte (art. 19 del Título 4); y **2)** Restricciones cuantitativas según la tributación de la contraparte (art. 20 del Título 4). Dentro del segundo grupo están: **3)** Pérdidas Admitidas y excepciones al principio general (arts. 21 y 22 del Título 4); **4)** Deducciones incrementadas (art. 23 del Título 4); **5)** Deducciones no admitidas (art. 24 del Título 4); y **6)** Gastos Indirectos (art. 25 del Título 4).

En el apartado siguiente procederemos a analizar dicha innovación normativa.

3.2. Tributación de la Contraparte como requisito de deducibilidad del gasto ("norma o regla candado"):

3.2.1. Análisis:

El artículo 19 del actual título 4 del Texto Ordenado de 1996 prescribe:
"Artículo 19º.- Principio general.- Para establecer la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.

Sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

En el caso de los gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción estará además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios.

Lo dispuesto precedentemente es sin perjuicio de las disposiciones especiales establecidas en la presente ley."

Como se puede apreciar de lo previsto en dichos artículos en los sujetos comprendidos en IRAE, se va a tener que tener en cuenta como factor determinante la tributación de la contraparte como requisito fundamental de deducibilidad del gasto.

Es importante señalar que la norma habla de rentas "gravadas" y en este marco se impone definir el significado y alcance de tal concepto.

La estimación de rentas como "gravadas", implica que los mismos configuren el hecho generador de los impuestos nombrados en la normativa, de acuerdo a la definición dada por el artículo 24 del Código tributario Uruguayo. Ello se traduce en que para que la renta se considere gravada, el sujeto pasivo debe configurar los cuatro aspectos del hecho generador: aspecto material, temporal, espacial y subjetivo.

Esto lleva a considerar que sucede con el sujeto que se encuentra gravado por la imposición a la renta mencionada pero el mismo posee una exoneración subjetiva u objetiva que lo libera del pago.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

El concepto de exoneración se sustenta en la circunstancia atinente a la configuración del presupuesto de hecho que provoca el nacimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, pero en el "iter" causal de imputación de dicha obligación se produce, en base a la existencia de otra norma jurídica (ya sea constitucional o legal) la liberación o dispensa del cumplimiento de la misma.

Esta es la principal diferencia entre la exoneración, que implica el proceso "ideal" reseñado, y lo que se conoce como inmunidad (tomando como ejemplos los previstos en los artículos 5 y 69 de la Constitución de la República), en donde el instituto apunta a una limitación de la potestad tributaria a nivel legislativo, o lo que se conoce como no sujeción que reviste los caracteres de la no incidencia pura. Pero cabe destacar que en algunos casos (como este del art. 69), a pesar del "*nomen iuris*" de exoneración, sustancialmente puede tratarse de una inmunidad, diferenciación que trae aparejada consecuencias en lo que al derecho tributario formal concierne.

La liberación de cumplimiento que implica una exoneración, puede desprenderse, ya sea de la misma norma que describe el hecho generador en sus diferentes aspectos, o de una norma contemporánea o posterior, siempre que sea de una jerarquía constitucional o legal (aplicación de los artículos, 10, 85 y 133 de la Constitución de la República, plasmado además en el artículo 2 del Código Tributario).

Pero, tratándose de una disposición prevista en la Constitución, esta actúa como una barrera para el ejercicio de la potestad tributaria para el legislador, tanto nacional como departamental. Esto implica que no se traduce en una disposición que libere a alguien de una carga fiscal, sino que al estar consagrado en la propia Constitución, y por ende ser una barrera a la potestad tributaria, se transforma en una verdadera inmunidad.

En el caso entendemos siguiendo en este sentido a Ramón VALDÉS COSTA²³ que en la exoneración existe una verdadera liberación en el pago, por lo que la obligación tributaria igual nace.

Si bien según lo que plantea la Dra. Addy MAZZ, sosteniendo que esta fue la posición de DGI²⁴, en el caso que nos convoca la Administración Tributaria a aplicado la tesis del no nacimiento, asimilando las exoneradas a las no gravadas.

²³ VALDES COSTA, Ramón: "Curso...", Ob. Cit., Pág. 359.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Esto sucedió en la Consulta 4822 de fecha 9 de julio del 2008, en donde el consultante pidió la anticipación del criterio en cuanto a la deducibilidad de la liquidación del IRAE, de las compras realizadas al literal E) del artículo 52 del Título 4, el cual se encuentra exonerado.

No compartimos el criterio sustentado en la consulta mencionada, el cual creemos que no toma en cuenta la redacción precisa de la normativa, la cual habla de actividad "gravada" y en el caso los comprendidos en el literal E) se encuentran gravados cumpliendo tanto el requisito en estudio como el de la deducción proporcional, ya que la tasa del impuesto para el sujeto gravado es la propia de IRAE.

En los hechos se comprende que la intención de la reforma haya sido la consagración de una constante contraposición de intereses, pero ello no fue a nuestro criterio, lo plasmado en la normativa analizada. Por ende en el caso, mal se puede exigir en materia de interpretación algo que en derecho tributario material es claro, ello en aplicación del artículo 17 del Título Preliminar del Código Civil.

Como último factor se debe tener en cuenta, que la regla de la tributación de la contraparte se refiere a que se debe cumplir la tributación específica de la ley de reforma esto es, IRPF, IRNR o IRAE. En el único punto en donde la Ley de reforma fue genérico en cuanto a la tributación a la renta, es en la tributación en el exterior, lo cual posee toda su relevancia en relación a la nueva legislación en cuanto al costo.

Cabe aclarar que en el concepto de contraparte se comprende el integrante del sinalagma genético y funcional del vínculo obligacional, que es contra quien se genera el gasto, más allá del destino del mismo, tema atinente a la necesidad exclusivamente.

²⁴ La misma se puede ver con claridad en la Consulta N° 4216 del 30 de enero de 2004 publicado en el Boletín Tributario Número 368, en donde se estableció: *"De acuerdo con la definición de exoneración realizada por el artículo 41 del Código Tributario, encontrándose el consultante comprendido en la definición del hecho generador del IRIC y dispensado de su obligación tributaria por aplicación de una norma legal específica (artículos 124 y 125 del Título 3 del Texto Ordenado 1996), las adquisiciones de frutas, flores y hortalizas que realice el consultante deberán documentarse en facturas en las que los productores agropecuarios discriminarán el IVA."*

3.2.2. Incidencia de la regla de la tributación en la contraparte en lo que hace a la necesidad del gasto. Caso específico: Indemnización por despido por encima del monto legal:

Como ya habíamos adelantado en el caso la Consulta 4904 de fecha 29 de abril del 2008 la DGI se pronunció, tomando como presupuesto la sinonimia entre necesidad y obligatoriedad del gasto ya comentada, que la Indemnización por despido por encima del monto legal no era deducible a los efectos de la liquidación de IRIC.

Justamente en el momento de tratar ese tema en el presente trabajo, expresamos las cuestiones conceptuales que abonan a la interpretación contraria a la sostenida en la consulta mencionada. En este numeral tocaremos cuestiones interpretativas que se añaden a las ya tratadas, las cuales ahora tienen que ver con la incidencia de esta regla de la tributación en la contraparte como requisito adicional en materia de deducibilidad del gasto.

La interrelación de estos conceptos, llevan a la conclusión de que tanto para el actual legislación en materia de IRAE, como en la anterior de IRIC, el gasto es enteramente deducible a los efectos de arribar a la renta neta.

En el caso de la tributación del IRIC y siguiendo el "iter" de indagación interpretativo mencionado, en relación a la primigenia ausencia de contraposición de intereses que existe entre el sujeto pasivo y sus co-contratantes, se realizó una enumeración de gastos no deducibles en un caso y en otros casos en donde se topeaba su posibilidad de deducción.

En el caso concreto cabe señalar que no existía de la compulsa de la normativa del IRIC tanto legal como reglamentaria, prohibición alguna de deducir el monto de la indemnización por despido por encima del monto legal, razón por la cual si tomábamos como premisa mayor la generalidad de deducción de gastos necesarios para la conservación de la renta y como premisa menor que hay ausencia de norma prohibitiva de deducción de IPD que supera el monto legal, debemos llegar a la indubitable conclusión de que dicho gasto era deducible, si se cumplía con el principio general del art. 13 del anterior Título 4.

Siendo que como lo explicitamos en los apartados anteriores, la cuestión a dilucidar está en la "necesidad" del gasto del artículo 13 debemos decir que cualquier empresa, en virtud de la imperiosa coyuntura de reestructura puede

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

proceder a despedir y estimar como imprescindible la necesaria incentivación a manera de *sur plus* de la cuantía que la IPD le marca como obligatoria la ley.

En este marco, estimamos que el monto pagado al personal por encima de la IPD legal se debe considerar como deducible ya que la empresa al verse obligada al despido de funcionarios pretende que, dada la excesiva evolución de las reclamaciones acumuladas de la IPD más daños y perjuicios en sede responsabilidad civil, por un lado por el sentido de "obtención" de renta no se podía afrontar la misma sin dicha reestructura y en el sentido de "conservación", la empresa se vería afectada en su nivel de crecimiento relativo si se viera afrontada a posibles reclamos por posible despido abusivo²⁵.

Pero y es aquí donde la normativa actual en cuanto al Impuesto a la Renta se torna relevante en la discusión, por elementos que hacen a la argumentación legal evolutiva (método histórico), es donde el factor intertemporal de interpretación cobra relevancia a los efectos de tomar una posición definitiva.

Naturalmente, estimamos que en lo cambiante y dinámico de la normativa tributaria, en su afán de captar normativamente las manifestaciones fácticas y negociales de los ciudadanos de una determinada jurisdicción, se pueden extraer las interpretaciones de los factores intertemporales tanto de la normativa anterior, concomitante como posterior a la analizada. Ello es lo que ocurre en el caso concreto ya que para analizar la normativa del IRIC y la posibilidad de deducción tanto en IRAE como en IRIC, de la partida analizada, no solo se extraen argumentaciones de índole conceptual de la lógica del mentado impuesto, sino que además en aplicación del método histórico las propias alegaciones en cuanto a la génesis evolutiva del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, como las redacciones innovadoras plasmadas en la Tributación a la Renta del nuevo sistema

²⁵ Ver como muestra del evidente pulular de acciones en este sentido ver: MANGARELLI, Cristina, "El daño moral en el Derecho Laboral", Acali, Montevideo, 1984; PEREZ DEL CASTILLO, Santiago, "Manual Práctico de normas laborales", FCU, undécima edición, 2006, Pág. 158. Revista de Derecho Laboral tomo XXXII, N° 153, "Responsabilidad Laboral y Ley Civil"; Revista de Derecho Laboral tomo XXIX, N° 142, pág. 340, Santiago PEREZ DEL CASTILLO, "La nueva jurisprudencia del Tribunal de Apelaciones del Trabajo sobre Daño Moral en ocasión del despido"; Revista de Derecho Laboral tomo XXX, N°. 151, Pág. 527, J. ROSENBAUM, "El Despido Abusivo en el Derecho del Trabajo Uruguayo"; Revista de Derecho Laboral tomo XXVII N° 135, págs. 522, ERMIDA URIARTE, Oscar, "Concepto de Despido Abusivo".

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

tributario, son muestras claras y contundentes de absoluta deducibilidad de la IPD en estudio.²⁶

Esta particularidad del derecho tributario en cuanto a la interpretación evolutiva de manifestaciones legislativas posteriores a la sanción del tributo en discusión, se da en el sentido que el método histórico en derecho tributario se produce en aplicación de normativa sustituida. Eso nos permite determinar que si la normativa posterior tuvo variaciones sustanciales en cuanto a su antecesora, como es el caso eso hace aclarar aún más la ratio de la legislación analizada.

Por ello, no solamente nuestras conclusiones emanan de la lógica del IRIC y del pronunciamiento de la propia Jurisprudencia reciente al respecto, sino que en aplicación del método histórico de interpretación, el mismo reafirma aún más la deducibilidad específica del IPD por encima del monto máximo fijado por ley.

En efecto, en aplicación de la argumentación legal evolutiva, justamente uno de los factores que abonan a esta posición de la deducción de IPD por encima del legal, además de los ya proporcionados, se da en que tal es así que en la normativa vigente en el caso dicha indemnización se pueda deducir en la imposición a la renta, que un derecho con vocación de vigencia (y finalmente lograda a partir del 1° de julio) dio previsiones específicas que reafirman aquella realidad normativa.

Nos explicamos: tan así que el IPD por encima del legal es deducible en el derecho actual, que la LEY DE REFORMA TRIBUTARIA 18.083 de 27 de diciembre de 2006, convertida en derecho vigente a partir del 1° de julio del 2007, tuvo que realizar menciones expresas para reafirmar esta situación por el cambio general en materia de deducción de gastos, dando a las rentas por cobro de indemnización por despido por encima del monto una "causa generatriz", que habilitará su deducción ante esa nueva realidad.

²⁶ Este argumento interpretativo, así como ocurre en el necesario enlace entre el IRPF y el derogado Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP), en el caso se produce el fenómeno de Interpretación "evolutiva o progresiva". Este concepto fue adoptado por primera vez en nuestro país por el redactor del apéndice del Código Civil de la República, el Dr. Álvaro VARGAS GUILLEMETTE, sancionado en la ley 10.084 del 8 de abril de 1940. Sobre el nombrado enlace interpretativo entre impuestos ver: COSTA FRANCO, Leonardo: "Impuesto a la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") sobre Jubilaciones y Pensiones (Regularidad Constitucional del IRPF que grava a las jubilaciones y pensiones sancionado en la Ley de Reforma del Sistema Tributario N° 18.083).", en Revista de Derecho y Tribunales, N° 5 de Octubre de 2007, Ed. AMF y RCE, Págs. 95 y ss.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Como ya fue citado, los incisos 2 y 3 del artículo 19 del actual Título 4 establecen: *"Sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.*

En el caso de los gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción estará además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios."

En relación a esto, al existir contraposición de intereses, cosa que no se daba en la legislación de IRIC sobre la que se pronunció la Consulta 4904, se debió realizar un ajuste en la tributación plasmada en el IRPF que, de aplicar una posible tesis de que el gasto no fuera deducible, no habría necesidad de hacer dicha previsión, existiendo el principio general.

Es así que el artículo 32 del actual Título 7 correspondiente al IRPF en su artículo 32 inciso 4, estableció: *"Artículo 32°.- Rentas del Trabajo en relación de dependencia (...) Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, **las indemnizaciones por despido estarán gravadas en tanto superen el mínimo legal correspondiente**, y por la cantidad que exceda dicho mínimo."*

Esto lo que hace en definitiva es reafirmar la posibilidad de deducir el gasto, a raíz del cambio de sistema de arribo a la renta neta, cosa que si otra hubiera sido la intención del Legislador, alguna mención en la deducción de gastos en el IRAE se hubiera realizado, sea en por la vía de deducciones no admitidas o en un artículo específico. Ello no se hizo y dicha falta debe interpretarse como la argumentación positiva de la posibilidad de deducción.

Cabe destacar que la Jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), ya ha utilizado la interpretación de la evolución de la ley para reafirmar la tesis de un texto en definitiva sancionado y que se analiza. Ello ocurrió por ejemplo en el caso de analizar el concepto de "asistencia técnica", a raíz de la modificación de la ley 17.453 del año 2002, la cual sirvió como argumentación evolutiva que reafirmaba la inclusión de los asesoramientos no industriales ni

mecánicos²⁷. Es, decir la propia génesis del texto futuro permitió esclarecer el precedente, que es lo que acontece en el caso en análisis.

3.3. Restricciones cuantitativas según la tributación de la contraparte (Deducción Proporcional o "Regla de la Proporcionalidad"):

Como venimos señalando, y en el "orden de prelación" establecido por la normativa y ya analizado, no solo el gasto debe ser necesario para conservar u obtener la renta gravada, devengado en el ejercicio, ser probado con la debida documentación y a su vez constituir para la contraparte renta gravada por IRPF, IRNR, IRAE o imposición a la renta en el exterior, sino que además para que el mismo sea enteramente deducible, el gravamen de la contraparte lo debe ser a la misma alícuota del sujeto que computa el gasto. En caso contrario, nos encontraremos en las hipótesis de restricciones cuantitativas en lo que hace a la deducción del gasto, que es lo que la normativa llama deducción proporcional.

El artículo 20 del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI señala: "*Artículo 20º.- Deducción proporcional.- Cuando los gastos a que refiere el inciso segundo del artículo anterior constituyan para la contraparte rentas gravadas por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, en la categoría I de dicho impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa fijada de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 de este Título.*

En caso que los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% (cien por ciento) si la tasa efectiva fuera igual o superior a la fijada por el artículo 15 de este Título. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite a que refiere el inciso anterior. 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. La

²⁷ Sentencia del TCA numero 10 de 2005, publicada en Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET), Numero 186, pág. 418.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

reglamentación establecerá los requisitos de documentación y demás condiciones en que operarán las disposiciones del presente artículo.

Lo dispuesto precedentemente es sin perjuicio de la aplicación del régimen de precios de transferencia a que refiere el Capítulo VII."

En el caso, como se ve si existe la misma alícuota, en el caso el gasto será cien por ciento deducible y en el caso de que la misma sea menor se va a tomar el cociente entre la alícuota máxima de la categoría de renta a la que se encuentra la contraparte y la alícuota del IRAE.

Según el artículo 15 del Título 4 del Texto Ordenado, la tasa del IRAE es del 25%, el cual va funcionar como el denominador en el cálculo del porcentaje a deducir. En el numerador se colocará la tasa máxima en la categoría de la contraparte. En el caso, por ejemplo siendo que la tasa máxima del IRPF es del 12% por rentas de capital, ello va a implicar que en el caso sean deducibles 12/25 del gasto, lo que arroja un porcentaje del 48% de deducción.

En los hechos estimamos, que la imposibilidad de deducción del 52% por el contribuyente de IRAE va a tener una fuerte inducción en las empresas comprendidas direccionando su estructura de gastos a personas que tributen el mentado impuesto.

Ello también va a tener su incidencia en materia de la propia economía de opción de la contraparte en el caso de que la misma esté comprendida en el IRPF, dado la existencia de otro de los vasos comunicantes entre este impuesto y la del IRAE. Nos referimos la categoría de los IRPF que ejerzan la opción por IRAE.

Solo a mero título informativo, según lo plasmado en el artículo 5 del Título 4, los contribuyentes de IRPF, que no superen en sus ingresos los 4.000.000 de unidades indexadas en el ejercicio, van a poder optar por las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia, por las rentas de capital excepto dividendos y utilidades o por ambas en su conjunto por tributar el IRAE.

En los hechos en la etapa precontractual que vincule al contribuyente de IRAE y al contribuyente de IRPF en las categorías mencionadas, si la misma se da en los plazos de ejercicio de la opción mencionada, el factor de deducibilidad del gasto, se vuelve sino primordial, por los menos relevante en el caso, lo que puede habilitar al ejercicio de la opción que tratamos. En efecto el contribuyente de IRAE puede dentro de su margen de negociación pretender que el contribuyente de IRPF ejerza la

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

opción por IRAE a los efectos de que el gasto, teniendo la coincidencia entre numerador y denominador, sea enteramente deducible. Ello más allá del efecto colateral sobre el contribuyente de IRPF en el cual por el lapso de tres ejercicios va a quedar sujeto al IRAE, y por ende va a tributar por el 25% de la renta neta fiscal.

Cabe aclarar que en el caso de rentas de trabajo dentro de la relación de dependencia, las mismas al no ser mencionadas por el artículo 20 del Título 4 son enteramente deducibles.

Sin embargo estimamos, compartiendo la opinión de la Administración Tributaria en este último punto, en el caso de que la renta del trabajador esté generada parte en el exterior, en el caso, existirá la necesidad de realizar una proporción de gastos, solo que el fundamento va a ser la aplicación del aspecto espacial del hecho generador de los respectivos impuestos.

En el caso de la tributación en el exterior, según lo previsto por el artículo 20 del Título 4 y el artículo 26 del Decreto 150/007, se van a poder deducir los gastos en un 100% si la tributación efectiva fuera igual o incluso superior a la del IRAE y en el caso de tener que realizar la proporcionalidad correspondiente, se prevé la posibilidad de sumar las alícuotas correspondientes al IRNR y a la imposición en el exterior como numerador a los efectos de determinar el porcentaje a deducir. También se establece una presunción relativa (*iuris tantum*) de que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal de la tributación en el exterior.

La introducción del IRNR en la cuantificación se debe a la ampliación del principio de la fuente, en la medida de que los mismos en la redacción primigenia de la norma se consideran de fuente uruguaya si son prestados a contribuyentes del IRAE. Sobre este tema, se debe tener en cuenta que por vía reglamentaria²⁸, solo se incluyeron los servicios de carácter técnico prestados en el ámbito de la gestión exclusivamente como de fuente uruguaya, por lo que se revitaliza toda la discusión

²⁸ En efecto, los incisos segundo y tercero del artículo 11 del Decreto 149/007 reglamentario del IRNR, en la redacción dada por el artículo 5 del Decreto 281/007 establecieron: "...A los efectos de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 3 del Título que se reglamenta, solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

Cuando los referidos servicios técnicos estén sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no comprendidas en el IRAE por parte del usuario de los mismos, la renta de fuente uruguaya se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 21 del presente decreto..."

doctrinaria dada en épocas en IRIC, sobre la conceptualización de este tipo de servicios.

Es de resaltar que a la fecha dadas las ostensibles dificultades prácticas y sobretodo casuísticas, no se ha hecho aplicación del cometido dado a la DGI por el último inciso del artículo 26 del Decreto 150/007 de elaborar un listado de tasas efectivas de las principales jurisdicciones en las que se generen los gastos a deducir, por lo cual estimamos que en los hechos se va a aplicar de manera prácticamente definitiva lo previsto en el inciso quinto del mentado artículo recurriendo a la certificación sea de por la autoridad estatal competente, sea por auditorías privadas de prestigio reconocido.

3.4. Pérdidas Admitidas y excepciones al principio general (arts. 21 y 22 del Título 4):

La nueva normativa de IRAE también incluye por razones de política fiscal, determinadas partidas en las cuales siempre y cuando estén comprendidas, no deben cumplir la normativa que nosotros venimos planteando, en el sentido de deber reportar la tributación en la contraparte y menos aún la regla de la proporcionalidad.

Estos son, como los llama el autor Cdor. Felix ABADI PILOSO²⁹ "gastos de deducción específica" y como dijimos son deducibles 100% y se encuentran previstos en el artículo 21 del Título 4, sobre el cual estimamos que no es necesaria una enumeración y análisis específico.

Cabe destacar que en el caso, si bien se realiza una enumeración pormenorizada en el artículo 21 del Título 4, el mismo no es de carácter taxativo, sino que el numeral "L)" de dicho artículo prevé que el Poder Ejecutivo podrá incluir otros gastos.

A su vez estos gastos enumerados en el artículo 21, han sido en algunos casos modificados y en otros casos ampliados por los artículos 12 y siguientes de la ley 18.341 del 30 de agosto del 2008, en lo referente a sueldos de dueños o socios en donde se eliminó la condición de que constituyan el monto imponible a efectos de los aportes jubilatorios.

²⁹ ABADÍ PILOSO, Félix: "Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria", publicado en Revista Tributaria N° 204, mayo-junio del 2008, Pág. 288.

En cuanto al artículo 22 del Título 4 de 1996, se prevén excepciones al principio general las cuales son de vital importancia, en donde se incluyen determinadas partidas de diferente naturaleza que como detalle particular, no deberán cumplir la regla candado y la de la proporcionalidad. Se incluyen en dicha norma excepciones de diferente índole, pero lo importante es que a nivel legal son todas partidas que se refieren a gastos y no a costos, cuestión que tendrá su relevancia en lo que hace al apartado sobre el análisis del artículo 11 de la Ley 18.341.

3.5. Deducciones incrementadas, Deducciones no admitidas y Gastos indirectos (arts. 23, 24 y 25 del Título 4):

En los artículos 23, 24 y 25 se analizan respectivamente lo que hace a las deducciones incrementadas en donde los gastos que se mencionan, serán computables por una vez y media su monto real, de acuerdo a las condiciones que fije la reglamentación, las deducciones no admitidas en donde se enumeran rubros prohibidos en el cómputo como gasto en la liquidación de IRAE y por último los gastos indirectos en donde se regulan la forma de deducción de los gastos no financieros y la prohibición de deducción directa de los gastos financieros.

Siendo esquemáticos con respecto a estos ítems en materia de deducibilidad, se debe destacar las modificaciones introducidas por el artículo 14 de la ley 18.341, modificando el literal "I)" (además del "H)") del artículo 23 del Título 4 de 1996, estableciendo que los gastos incurridos en concepto de servicios de software prestados por quienes tributen efectivamente el IRAE serán computados por una vez y media su monto.

En este punto debemos recordar las modificaciones introducidas por el artículo 1 del Decreto 396/008 del 18 de agosto del 2008 al artículo 140 del Decreto 150/007, en materia de exoneración del Software como beneficio promocional, precisando que dicho régimen abarca solamente a los contribuyentes comprendidos en el literal A) del artículo 3 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, por lo cual con ello se dejaría fuera a las personas físicas comprendidas en IRPF en rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia, que pudieran haber optado por IRAE y poder haberse amparado en dicha exoneración.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Con respecto a los gastos indirectos, es de recordar que el artículo 24 prohíbe la deducción de gastos que estén vinculados con rentas no gravadas por IRAE, pudiendo en el caso corresponder tanto a gastos directos como a indirectos, los que se regulan en el artículo 25 del Título 4 de 1996.

Dicho artículo, como ya adelantamos da un tratamiento diferente según estemos en presencia de gastos financieros o no financieros, vinculando estos últimos a la aplicación de un coeficiente técnicamente aceptable derivado de la operativa real de la empresa.

Esto tiene su repercusión en relación a las diferencias de cambio ganadas o perdidas relacionadas a activos que se encuentren en el territorio político uruguayo y por lo tanto constituyéndose en rentas comprendidas en el IRAE. Como ya adelantamos el principio de la fuente, tiene su repercusión no solo en materia de renta sino en materia de gastos, en este caso indirectos, por lo cual corresponde ver que tipo de “*driver*” de asociación se utiliza a los efectos de cuantificarlos.

A este respecto la DGI dictó la Resolución 1628 de fecha 28 de octubre del 2008, en donde se establecieron una serie de coeficientes sobre los cuales no se va a tener que solicitar autorización a la DGI a los efectos de que la misma se pronuncie sobre la aceptabilidad de los mismos.³⁰

Como último comentario, otra modificación realizada ahora a nivel legal por la ley 18.341 es la prohibición de la utilización del llamado “Costeo ABC” o *Activity Based Costing*. El Costeo Basado en Actividades, “ABC Costing”, es un procedimiento que apunta a la correcta relación de los Costos Indirectos de Producción y de los Gastos Administrativos con un producto, servicio o actividad específicos, el cual puede tener implicancia a los efectos fiscales.

El Decreto 150/007 reglamentario del actual Título 4 del Texto Ordenado de 1996 en su artículo 61 bis establece: “*El sistema de costeo ABC (Activity Based Costing) y otros sistemas similares, no serán de aplicación a efectos de la liquidación de los tributos administrados por la Dirección General Impositiva.*”

³⁰ Sobre el régimen de gastos indirectos y la aplicación de la Resolución 1.628 ver: BUGNA, Javier: “IRAE – Asociación de gastos a RNG”, publicación del Diario “El país”, en el suplemento “Economía y Mercado”, de fecha 1° de diciembre del 2008, Pág. 17.

Esta disposición regirá para los ejercicios gravados por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) cerrados a partir del mes siguiente al de su publicación."

Previendo que, siendo un aspecto atinente a la cuantificación de la obligación de IRAE dicha prohibición pudiera ser impugnada por ilegal, recientemente la Ley 18.341 estableció en su artículo 15: *"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."*

A su vez a la fecha no se ha sancionado el decreto que defina el concepto de "similares" al llamado Costeo ABC.

4. ANÁLISIS JURÍDICO DEL CONCEPTO DE RENTA BRUTA Y DE LA PREVISIÓN REALIZADA EN EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY 18.341 DEL 30 DE AGOSTO DEL 2008:

4.1.) Conceptos preliminares. Correlato de hechos y causa generatriz de sanción del artículo 11 de la Ley 18.341:

Como ya habíamos anticipado, la razón principal por la cual invertimos el orden expositivo en cuanto a precisar el concepto de renta neta en primer lugar y ahora el concepto de renta bruta, fue la aparición de la ley 18.341 del 30 de agosto del 2008, la cual entendemos que por su importancia merece un análisis por separado y que va a contener en nuestro caso, una conclusión fundamental que desde ya adelantamos: su inconstitucionalidad.

Siendo el sistema de control concentrado (y no difuso) de inconstitucionalidad y la afectación tanto en lo previsto en los artículos 256 y siguientes de la Constitución de la República como en los artículos 508 y siguientes del CGP, solo para el caso concreto, se hace necesario determinar las razones de dicha incidencia.

Como supo sostener uno de los autores de este trabajo en anterior ocasión: "El proceso de inconstitucionalidad de las leyes previsto en los artículos 256 a 261 de la Constitución de la República (y recogido en los artículos 508 a 521 del CGP) supone en su aplicación y alcance, un conflicto de dos normas, la constitucional por un lado y la legal por el otro, traducido en el predominio forzoso de la norma de mayor jerarquía, revelando el contenido claramente infraccional con la misma.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Es por ello que la Inconstitucionalidad puede definirse como “un instrumento jurídico procesal que tiene por objeto garantizar la adecuación de las leyes a la Constitución, mantener la preeminencia de ésta sobre toda otra norma, orientar la selección adecuada de normas aplicables a los casos concretos, impidiendo la aplicación de normas legales no concordes con los preceptos constitucionales”.³¹

La sedimentación fáctica que provocó el impulso y la sanción de la norma contenida en el artículo 11 de la ley 18.341, tiene un correlato de hechos muy recientes, y que se comprenderán con el siguiente análisis:

- El 27 de diciembre de año 2006 se sancionó la Ley 18.083 consagrando el nuevo sistema tributario en donde se especificó el nuevo régimen de deducción de gastos en sede de renta neta en los artículos 19 y siguientes del Título 4 de 1996.

Dicho sistema, en ese orden de prelación cuantitativo propiciado por la reforma, es precedido de todo el régimen de renta bruta en donde para arribar a tal concepto, el artículo 16 preveía:

“Principio general. Constituye renta bruta:

El producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el artículo 2 de este Título que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio.

Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.” (los destacados nos pertenecen).

Con esta redacción queda claro que si partimos como premisa mayor, que el régimen de renta neta es precedido por la cuantificación de la renta bruta en

³¹ Ordoñez Reyna, Aylín, “La Jurisdicción Constitucional en Guatemala”, ponencia presentada en el IV Congreso Jurídico de Abogados Landivarianos, celebrado en la ciudad de Guatemala, agosto del 2001, Pág. 150; Citado por Dighero Herrera, Saul: “El control de constitucionalidad de las leyes en Guatemala”, publicado en Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Ed. 2002, Ed.. Konrad Adenauer Stiftung, Pág. 247, citado por: COSTA FRANCO; Leonardo: “Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) sobre jubilaciones y pensiones”, publicado en Revista de Derecho y Tribunales, Número 5, octubre del 2007, Ed. AMF y RCE, Pág. 96.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

donde en el caso de enajenación de bienes la misma se obtiene efectuando la resta del costo y como premisa menor que la regla candado y la regla de la proporcionalidad están previstas en un paso lógico y geográfico posterior en la normativa, llegamos a la indubitable conclusión de que dichas reglas (candado y proporcionalidad) no se exigen normativamente en materia de costos, lo cuales se descuentan en su totalidad.

Así las cosas, el contribuyente tanto por sí como en seguimiento del consejo profesional necesario, procedió a realizar dicha estimación tomando como base, la propia normativa sancionada.

- Empero, el Poder Ejecutivo comenzó a tomar partido de esta cuestión tratando a nuestro entender ilegalmente con adiciones a manera de excepciones previstas en el artículo 42 del Decreto 150/007 del 26 de abril del 2007, que tratan el tema de los costos y de la regla candado y de la proporcionalidad. Si uno ve la redacción original del decreto 150/007, todas y cada una de las excepciones se referían al género de gastos y no a costos.

La primera referencia normativa que marca esta tendencia, es la relacionada en el numeral 13 del artículo 42, dada por el artículo 6 del Decreto 208/007 de fecha 18 de junio del 2007 en donde se nombra como "excepción" a la indemnización por despido exonerada de IRPF. En este caso entendemos que la empresa incurre en un costo ineludible, para lo cual no era necesaria ninguna excepción, sin tomar en cuenta la incidencia de una exoneración (ya tratado) en la regla candado y de proporcionalidad.

- La Dirección General Impositiva dicta la Consulta 4730 en donde el contribuyente consulta con carácter no vinculante si las empresas cuya actividad consiste en realizar el reciclaje de bienes que compran a hurgadores, pueden considerar dichos costos como gasto deducible a efectos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). La DGI contesta citando el artículo 19 del Título 4: *"Cabe destacar que las normas del IRAE facultan al Poder Ejecutivo a establecer determinadas excepciones al régimen descrito, no encontrándose el caso por el que se consulta entre las excepciones establecidas por las normas reglamentarias."*

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

Por lo tanto, las compras que las empresas de reciclaje realicen a hurgadores, no serán gasto deducible por no verificar el principio general ni encontrarse comprendidas en las excepciones previstas en la normativa del IRAE."

La DGI parte del criterio de que, como los hurgadores no pagan impuestos, a pesar de que para la empresa de reciclaje, los insumos adquiridos son costo, siendo que a su entender la regla candado se aplicaría a dicho concepto, el mismo no sería deducible para la empresa.

Como se ve, ya la DGI abre la brecha de decir que en materia de costos se pueden comprender excepciones a la regla general, pero lo que no nombra es que la habilitación al Poder Ejecutivo emana del artículo 22 del Título 4 en sede de renta neta.

- Dicha brecha es reafirmada por una segunda referencia, esta si, ya hablando de "costo", en una nueva modificación al citado artículo 42 del decreto 150/007: la realizada por el decreto 496/007 del 17 de diciembre de 2007, que adiciona los numerales 4 y 16 a 21, teniendo especial relevancia los numerales 20 y 21, el primero refiriéndose al costo de adquisición de productos forestales y el segundo a los inmuebles adquiridos antes del 1° de julio del 2007 por empresas constructoras.

Ya la doctrina vislumbró este camino de interpretación contraria a derecho por parte de la DGI y del Poder Ejecutivo. Efectivamente, como bien supo ya señalar el autor Félix ABADÍ PILOSOFF, en cuanto que no corresponde aplicar la regla candado y la regla de la proporcionalidad al costo: "Si bien existen argumentos, fundamentalmente literales, para sostener la primera tesis y, aún cuando el análisis más profundo excede el objetivo del presente artículo, resulta claro que el tenor de las excepciones dispuestas por los diversos decretos dictados a la fecha por el Poder Ejecutivo –especialmente el decreto 496/007 del 17/12/07- demuestran que el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha sostenido la segunda postura, resultando presumible que esa también, por tanto, sea la opinión de la propia Dirección General Impositiva."³²

A su vez el Contador Javier METRE, en referencia a la Consulta 4730 señaló en abril del 2008: "Para una empresa dedicada al reciclaje, todo parece indicar que el costo de los bienes adquiridos a los hurgadores –bienes a reciclar-

³² ABADÍ PILOSOFF, Félix: "Régimen impositivo...", Ob. Cit., Pág. 288.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

formarán parte del costo de los bienes que venderá la empresa. Por lo tanto son gastos deducibles en su totalidad.”³³

- En este sentido, el aviso al navegante realizado por los mencionados autores fue acertado.

- La Dirección General Impositiva dicta la Consulta 4871 de fecha 22 de julio del 2008 en donde el contribuyente consulta con carácter no vinculante si las compras en casas de empeño a particulares no contribuyentes de IRAE, adelantando opinión en el sentido de las normas de deducción proporcional no son aplicables a las compras de bienes que forma parte del costo de los bienes vendidos, siendo deducibles íntegramente siempre y cuando sean adecuadamente documentadas de acuerdo a la reglamentación vigente en la materia.

- Nuevamente la DGI contesta aplicando la redacción del numeral 4 del artículo 42 del decreto 150/007 dada por el decreto 496/007 del 17/12/07, lo siguiente: *“En efecto, en el numeral 4) del artículo 42 del Decreto Nº 150/007, sólo se admite la deducción íntegra de los costos correspondientes a adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o prestador sea una persona de Derecho Público y los correspondientes a las importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas, sin perjuicio de las disposiciones específicas en materia de precios de transferencia y de las establecidas en los incisos finales del artículo 47 del Título 4 Texto Ordenado 1996.*

En consecuencia puede concluirse que las mercaderías compradas a particulares no contribuyentes del IRAE y exonerados del IRPF por no llegar a los mínimos de renta establecidos por las normas correspondientes, no serán gasto deducible por no verificar el principio general ni encontrarse comprendidas en las excepciones previstas en la normativa del IRAE.”

- La DGI en razón de esta consulta dicta la Resolución 1.222 del 8 de agosto del 2008 modificada por la Resolución 1.375 del 10 de setiembre del 2008, correspondiente a automotoras que toman en pago vehículos usados, estableciendo la opción por determinar el monto imponible de renta neta en el 10 y 12,5% según los casos, del precio de venta de vehículos, viendo obviamente el gravamen efectivo

³³ METRE, Javier: “Compras a hurgadores están gravadas (aunque Ud. no lo crea”, publicación realizada en el mes de abril el diario “El Observador”.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

que podía causar la aplicación de la regla candado al costo, pudiendo existir casos en donde los precios se deberían aumentar de tal manera de obtener utilidad.

- En este marco, surge autoproclamándose de "interpretativa" del literal A del artículo 16 del Título 4 de, Texto Ordenado de 1996, el artículo 11 de la Ley 18.341 del 30 de agosto del 2008 estableciendo: "Agrégate al literal A) del artículo 16 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, el siguiente inciso: Interpretase que para establecer el costo o valor a que refiere el inciso anterior, podrán computarse exclusivamente aquellos costos y gastos que cumplan con las condiciones dispuestas por los artículos 19 y 20 de este Título. Lo dispuesto precedentemente no obsta la aplicación de las excepciones al principio general dispuestas por los artículos 21, 22 y 23 del presente Título."

La mencionada norma es la que a nuestro criterio le da a la ilegalidad a los decretos posteriores y modificativos del decreto 150/007 y por ende a las violaciones de reglas de derecho (legales) contenidas en las respuestas de las Consultas de DGI mencionadas, la "aparente" nota de legitimidad de dichas manifestaciones normativas y administrativas y para darles amparo y cobijamiento dentro de dicha armadura legal. Además, se plasma el efecto temporal, en carácter interpretativo que, como marca el artículo 13 del Título Preliminar del Código Civil, tiene efectos desde la ley interpretada, léase: desde la ley 18.083 del 27 de diciembre del 2006 y con vigencia para ejercicios iniciados a partir del 1° de julio del 2007³⁴. Por ende dicha norma posee vocación de retroactividad.

En este marco debemos decir que en nuestro sistema de raigambre continental y de inspiración Kelseniana, en aplicación del principio de jerarquía normativa, dicha ley sea o no de carácter interpretativo, teniendo dicha diferencia repercusión o no, en la propia ley 18.083, se enfrenta intrincadamente y violatoriamente a otro cuerpo normativo: La Constitución de la República, por lo que es (o son según los casos) francamente inconstitucional.

4.2.) Ausencia del carácter interpretativo del artículo 11 de la Ley 18.341. Violación de Principios y Normas Constitucionales. Artículos 7, 10, 53, 307 y 309 de la Constitución de la República:

Estimamos que, tanto por el sucedáneo de hechos relatado, como por referencias normativas existentes en el propio Título 4 del Texto Ordenado de 1996,

³⁴ Artículo 101 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

surge claramente que la norma del artículo 11 en estudio carece de la nota de interpretativa, sino que en los hechos es una norma claramente constitutiva.

Como ha sostenido el autor Pablo GONZALEZ BIANCHI citando a SUPERVIELLE: "sería desconocer la realidad el creer que el legislador interviene siempre con un sentido de responsabilidad tan afinado. En muchas oportunidades otro propósito que el meramente científico guía al legislador en la sanción de una ley interpretativa.

Pueden distinguirse al respecto dos posibles formas de actuar por parte del legislador:

a) Puede dictar una ley auténticamente interpretativa, pero eligiendo no la interpretación más acertada, sino la que más le conviene por razones políticas o de conveniencia.

LEVEL ha dicho acertadamente: 'La ley de interpretación responde a una doble preocupación de los autores: precisar una ley oscura, cambiar una jurisprudencia o una práctica que interpretan una ley anterior en un sentido que no conviene al legislador actual'.

Esto es, muchas veces una conveniencia de tipo político, o el deseo de favorecer al Estado en un conflicto con los particulares, impone una determinada interpretación de la ley, que, bajo el pretexto de una labor científica se aparta de lo que hasta ese momento habían sostenido la doctrina y la jurisprudencia dominantes.

b) Puede dictar una ley a la que califica como interpretativa, sin que realmente lo sea, con el solo fin de conferirle carácter retroactivo.

Como dicen COLIN y CAPITANT: la experiencia demuestra que el legislador se sirve a veces del subterfugio de una ley calificada como interpretativa para disimular el carácter retroactivo que quiere en realidad dar a una disposición nueva y evitar así el desfavor con el cual la opinión pública acoge generalmente una disposición de este tipo, que choca con el sentimiento general del derecho'.

Esto es, no se trata como en el primer caso en el cual realmente el legislador interpreta, aunque eligiendo una interpretación que no es la más correcta por móviles políticos o de otro tipo. Se trata en estos casos de una ley nueva no

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

interpretativa, a la cual, para darle efecto retroactivo se la cubre con la caparazón más respetable de la ley interpretativa.”³⁵

Como ha marcado tanto la doctrina³⁶ pero sobretudo la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, que una norma tributaria sea retroactiva, no implica “per se” su inconstitucionalidad, ya que la irretroactividad de la norma solo se prevé a nivel legal, por lo que el recurrente deberá demostrar o acreditar la colisión de dicha normativa con algún precepto diferente.

Citando nuevamente al autor Pablo GONZALEZ BIANCHI: “Como veremos más adelante, el principio de no retroactividad de las leyes, por ser de origen legal (art. 7o. del Código Civil) obliga al Juez, pero no al legislador, que puede derogarlo votando leyes retroactivas. Pero debe ejercer este poder en circunstancias excepcionales y con la mayor prudencia posible, ya que sin dudas la ley retroactiva asesta un rudo golpe a la seguridad jurídica. Por ello muchas veces en vez de decir francamente que adopta una ley retroactiva, prefiere usar la terminología “ley interpretativa”.

Ahora bien, en algunas oportunidades, si bien se ha revestido a la ley innovativa del ropaje de la ley interpretativa, puede existir una razón para la retroactividad.

Pero esa razón puede no existir sino que por el contrario, por medio de la retroactividad de la ley aparentemente interpretativa puede existir la finalidad de ejercer con relación a otros órganos estatales una indebida injerencia en las decisiones de causas pendientes o futuras, de forma de minar la independencia de los órganos jurisdiccionales.”³⁷

³⁵ GONZALEZ BIANCHI, Pablo: “La Ley Interpretativa (Calificación del artículo 4° del decreto-ley 15.631), publicado en la Justicia Uruguaya, Tomo 92

³⁶ Sobre este tema, a mero título de ejemplo de la bibliografía existente, ver: ESTÉVEZ PAULÓS, José: “Comentarios a la Recomendación de Iss X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios en el Tema I, “El Principio de Irretroactividad de las Leyes y los Reglamentos en materia Tributaria”, LJU, Tomo 90; BLANCO, Andrés: “Los Derechos Humanos y los principios jurídicos fundamentales de los tributos: vínculos e implicancias”, Revista Tributaria Número 159, Pág. 751 y ss.; ARCIA, Sebastián: “Derechos Humanos y Tributación”, Revista Tributaria Número 159, Pág. 709 y ss.; AGUIRRE RAMIREZ, Gonzalo: “Fundamento Constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Uruguay y Argentina”, en Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa, Tomo II, Págs. 889 y ss.; BORDABERRY, Juan Pedro: “La Jurisprudencia reciente de la Suprema Corte de Justicia sobre el Principio de irretroactividad de las leyes en materia tributaria”, Anuario de Derecho Tributario, Tomo II, Ed. FCU, 1991, Págs. 113 y ss.; BERRO, Federico: “Responsabilidad y Mora en la Ley N° 17.930 en Revista Tributaria Número 190, Pág. 31.

³⁷ GONZALEZ BIANCHI, Pablo: “La Ley Interpretativa...”, Ob. Cit.

Como bien señala el autor Andrés BLANCO citando al autor Federico BERRO: "Inmediatamente después de este momento, Berro vuelve a abordar desde la dogmática el problema. Por un lado, invoca el razonamiento de Supervielle según el cual existen dos 'requisitos' para que sea viable una 'ley interpretativa': uno la existencia, de hecho, de una incertidumbre acerca del alcance de una norma; y otro (que según Supervielle sería 'de Derecho'), cual es que 'el legislador', advirtiendo la incertidumbre, fije de forma 'precisa y definitiva' su sentido. En función de ello, Berro sostiene que el artículo 464 de la ley No. 17.930 no es realmente interpretativo, porque la posición de la dogmática previa implica una 'conclusión firme' de que la derogación por el Código Tributario realmente operó, lo que implicaría que la semántica 'interpretativa' de la ley de Presupuesto sería falsa".³⁸

4.2.1.) Argumentos de la Administración Tributaria a favor de la claridad de la normativa de aplicación de las reglas de los artículos 19 y 20 del Título 4 al costo:

Los argumentos de la DGI a favor de decir que existía la "claridad" de que la aplicación de la "regla candado" y la "regla de la proporcionalidad" eran y son aplicables también al costo han sido expresados, tanto en las Consultas Tributarias mencionadas como en distintos ámbitos de manera académica³⁹, y los mismos se puede resumir en los siguientes:

- Primeramente: El Nuevo Sistema Tributario que rige a partir de la vigencia de la ley 18.083 pretende ser un sistema en el cual la imposición a la renta es un subsistema conformado por el IRAE, el IRPF, el IRNR y ahora el IASS. Por lo tanto, en la medida de que lo que se pretende ser es un sistema tributario, el objetivo es que haya una permanente, oposición de intereses y por lo tanto, partiendo de la regla candado definida por el artículo 19 del Título 4, la misma debería regir para todas las deducciones, sea la de costos, se la de gastos.

³⁸ BLANCO, Andrés: "Derecho, Teoría del Derecho y Dogmática Jurídica: Contribución desde el caso especial de la responsabilidad de los directores y socios en los impuestos a las rentas uruguayos", en la publicación colectiva: "Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales", Ed. FCU, Montevideo, 1º Edición, Diciembre del 2006, Pág. 97.

³⁹ Nos referimos a las conferencias ofrecidas por el actual Director General de Rentas, el Cdr. Nelson HERNANDEZ LAMARQUE en el Hotel LAFAYETTE el 17 de setiembre del 2008 y por uno de los Integrantes de la Comisión de Consultas de la DGI, el Cdr. Daniel Bauzá, en el Hotel SHERATON Montevideo, el 15 de Octubre del 2008.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

-
- La Reforma tributaria, como uno de sus lineamientos antes del envío del Proyecto al Parlamento, este había sido uno de los principales objetivos.
 - En el IRIC también se establecía en el artículo 13 del anterior Título 4, se hablaba de renta neta, del criterio de lo devengado y de la debida documentación y, a pesar de que estos conceptos estaban en renta neta, nadie dudaba que eran de aplicación a los costos. Lo mismo pasaría en este caso de la regla candado y de la proporción y su aplicación a los costos.
 - Los conceptos, en materia de estructura contable, de resultados netos y resultados brutos, son difusos y no delineados, por lo cual no es relevante que la normativa consagratoria de la regla candado y de la regla de la proporción esté en sede de renta neta.
 - Por último, el artículo 42 del Decreto 150/007 incluye conceptos que corresponden a costos como excepciones a la aplicación de la regla candado y de la regla de la proporción, por ende si hay una excepción, existe un principio general: esto es, para los no nombrados, rige la aplicación de dichas reglas.

4.2.2.) Argumentos en contra de la aplicación de las reglas de los artículos 19 y 20 del Título 4 al costo. Inconstitucionalidad del artículo 11 de la Ley 18.341. Argumentaciones subsidiarias (aplicación *ex nunc* de dicha normativa y aplicabilidad solo a bienes de cambio):

4.2.2.1) Argumentos Normativos:

Los argumentos normativos básicos en contra, tanto de la aplicación de la normativa en estudio al costo, como del carácter interpretativo de la norma contenida en el artículo 11 de la Ley 18.341, son los siguientes:

- La Ley 18.083 y su reglamentación original y primigenia fueron absolutamente claros en el proceso lógico para arribar al concepto de renta neta, siendo en este último concepto en donde se prevén las reglas candado y de la proporción y en aplicación del concepto de "orden de prelación" que quiso establecer en la reforma, que geográficamente dichas reglas estén en sede de renta neta, es un factor contextual importante en pos de su no aplicación a costos.
- El IRAE, aplica para lo que es la atribución de rentas por forma jurídica, la concepción de renta en base a la teoría del "incremento patrimonial" y el mismo implica que el costo no puede ser objeto de gravamen, ya que el mismo no forma

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

parte del incremento de las empresas. Consagrar lo contrario, sería establecer una diferenciación ilógica entre el concepto de renta del IRAE y el del IRPF en los literales A) y B) del artículo 20 del Título 7, en donde se definen los incrementos patrimoniales.

- La existencia *ab initio* del principio de la aplicación de la regla candado y de la regla de la proporción al costo, llegaría a resultados absurdos ajenos al espíritu de la Reforma.

- En efecto, ello haría que se consagrara que cualquier bien adquirido por una empresa integrante del costo, antes del 1° de julio del 2007 a personas que no tributaban impuesto a la renta o que, aún tributan IRIC en ningún caso sean deducibles, salvo que haya sido adquirido a sujetos del exterior, sujetos a imposición efectiva en el exterior. Nos explicamos: la regla candado habla que *"sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior"*. Ahora bien, el sujeto que tributaba IRIC y al cual la empresa le compró el mismo, no tributa ninguno de los tres impuestos nombrados por el segundo inciso del artículo 19, por lo cual se llegaría al absurdo de decir que en el caso ninguno de estos supuestos cumplen la regla, solamente el de la renta del exterior, ya que el mismo se expresa genéricamente.

- Recordemos que si bien el artículo 99 del Título 4 prevé que "las referencias legales realizadas al Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio y al Impuesto a las Rentas Agropecuarias, se considerarán realizadas al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas", no prevé la situación inversa, esto es, que las normas del IRAE se entienden a las del IRIC, por tanto este es un argumento fundamental a favor de la inexistencia de este requisito en cuanto al costo.

- La regla de la contraposición de intereses a nivel normativo se prevé para gastos y no para costos, siendo la prueba normativa más prístina de ello, todo el nuevo régimen de precios de transferencia, el cual tiende a proteger la connivencia entre cualquier parte en donde pueda haber concertación de precios. En efecto el artículo 38 del Título 4 prevé: *"Operaciones realizadas entre partes vinculadas. Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con*

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

*personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, **sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.***" (los destacados son nuestros).

Ello quiere decir que para el concepto de renta neta como dice la norma, se aplica el régimen de limitaciones a la deducción, pero en todo lo demás que no sea cuestión de gastos se aplica dicho régimen, en donde se prevé la necesidad de prueba fehaciente por parte de la DGI y posibilidad de que el contribuyente justifique el valor asignado en la operación. El artículo 39 del Título 4, bajo el *nomen iuris* de "Configuración de la vinculación" es claro al respecto y amplio al determinar: *"la vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos."*

El sello final a esta interpretación contextual se da tanto en el inciso final del artículo 20 del Título 4 como en el propio artículo 42 del Decreto 150/007 en el literal b) del numeral 4. El primero establece: *"Lo dispuesto precedentemente es sin perjuicio de la aplicación del régimen de precios de transferencia a que refiere el Capítulo VII"*, mientras que el segundo señala: *"Importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas; **sin perjuicio de las disposiciones específicas en materia de precios de transferencia y de las establecidas en los incisos finales del artículo 47 del Título que se reglamenta.**"*

- La posición de la DGI no fue en tiempos del IRIC, a favor de la tesis que hoy patrocina como clara e incontrovertible. Como dijimos ya, la regla de la contraposición de intereses, en lo que es hoy para IRAE la regla candado y la regla de la proporcionalidad, en el anterior IRIC se plasmaba por la existencia de topes a la deducción. En este marco, tan es así que dicha regla era la contraria a la hoy

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

sustentada que por ejemplo la DGI, en la Resolución 268/999 establecía: "El límite a que refiere el numeral 1 de la Resolución N° 31/975 de 17 de marzo de 1975, **no será aplicable a los honorarios profesionales que constituyan la contraprestación de los siguientes servicios:**

a) **Servicios profesionales destinados a integrar el costo directo de bienes que sean producto de la actividad industrial.**

b) *Servicios profesionales que sean objeto de subcontratación, cuando el prestador principal del servicio sea contribuyente del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, y no se encuentre exonerado en virtud de lo dispuesto por el inciso 2 del literal A) del artículo 2 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.*⁴⁰

4.2.2.2) Preceptos y Principios Constitucionales violados por el artículo 11 de la Ley 18.341:

Descartado el carácter interpretativo de la norma en estudio, debemos destacar de la manera más sintética posible, las normas y principios constitucionales violados por esta norma.

Primeramente estimamos que se viola el principio de seguridad jurídica plasmado en el artículo 7 de la Constitución de la República⁴¹, ya que dicha norma del artículo 11 en estudio, cambia la redacción primigenia del la ley del sistema tributario y lo hace con carácter retroactivo, cambiando y haciendo de un "plumazo", incurrir en reliquidaciones a muchos, lo cual de por si es inconstitucional.

En segundo lugar, se estaría violentando el principio constitucional de igualdad en su vertiente de igualdad por la ley previsto en el artículo 8, ya que se estaría aplicando diferente criterio a la renta de una persona física en IRPF, del que se aplica a un sujeto pasivo de IRAE.

En tercer lugar se viola el principio de legalidad, plasmado en el artículo 10 de la Constitución de la República, en el sentido de querer aplicar restricciones de derecho tributario material, sin normativa habilitante, ya que este artículo 11 es claramente innovativo.

⁴⁰ Sobre este tema ver: VARELA RELLÁN, Alberto: "Deducibilidad de Honorarios Profesionales en el IRIC", en Revista Tributaria Número 167, Págs. 765 a 775.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

En cuarto lugar el artículo 11 de la ley 18.341, en cuanto al Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas viola el artículo 53 de la Constitución de la República, en este sentido:

Dicho artículo 53 establece: *"El trabajo está bajo la protección especial de la ley.*

Todo habitante de la República, sin perjuicio de su libertad, tiene el deber de aplicar sus energías intelectuales o corporales en forma que redunde en beneficio de la colectividad, la que procurará ofrecer, con preferencia a los ciudadanos, la posibilidad de ganar su sustento mediante el desarrollo de una actividad económica."

El artículo citado como emanación de lo previsto por el artículo 7 de la Constitución establece, la protección especial de la ley al trabajo, y le da la posibilidad en caso a cualquier particular en caso de que así lo haga de ganar su sustento mediante el ejercicio de una "actividad económica".

El precepto constitucional por lado manda a la ley proteger "especialmente" dicho derecho y a su vez utiliza el verbo transitivo "ganar". Dicho verbo transitivo es definido en tanto por el Diccionario de la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, como por el Diccionario OCEANO Langenscheidt⁴², como *"aventajar, exceder a alguien en algo"*.

A su vez se define en ambas obras, el término "ganancia", como "la acción y el efecto de ganar", añadiendo el Diccionario OCEANO, al concepto: *"Diferencia positiva entre el precio de venta y el coste de un artículo."*⁴³

En doctrina se ha definido al costo en diferentes aspectos tanto desde el punto de vista económico como contable, en donde cabe destacar las definiciones de costo dadas por el autor Carlos M. Giménez en el "Tratado de Contabilidad de Costos", el cual fue citado por VARELA RELLÁN. Dicho autor señaló, en otros pasajes de su obra: "Según F. DUE, economista contemporáneo afirma que en materia económica la definición del costo es más amplio que el concepto usado en contabilidad, con el fin de determinar beneficios".⁴⁴

Sobre el concepto de costo en materia contable expresa además el mencionado autor: "El costo en sentido lato está representado por la suma de los

⁴² SUMMA "Diccionario Lengua Española", Ed. OCEANO, Pág. 481.

⁴³ SUMMA "Diccionario..", Ob. Cit., Pág. 481

⁴⁴ GIMÉNEZ, Carlos M.: "Tratado de Contabilidad de Costos", Ed. MACCHI, 5° Ed. Buenos Aires, 1992, Pág. 8

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

esfuerzos expresados cuantitativamente que es necesario realizar para lograr una cosa (concepto contable).”⁴⁵

En definitiva y siendo nuevamente silogísticos en el razonamiento: si tomamos como premisa mayor que el artículo 53 de la Constitución manda proteger especialmente al trabajo por la ley y da el derecho al ciudadano a ganar su sustento mediante el ejercicio de un “actividad económica” y como premisa menor, que el artículo 11 de la ley 18.341, provoca el pago de nada más y nada menos que del Impuesto a la Renta de ACTIVIDADES ECONÓMICAS, sobre un monto que integra el costo, el cual no es ganancia, llegamos a la conclusión ineluctable de que dicha ley viola ostensiblemente dicho artículo de jerarquía superior, tornándose en inconstitucional. Dicho alcance infraccional podrá ser patrimonio exclusivo del artículo 11 de la Ley 18.341 o trasladarse además al artículo 16 de la Ley 18.083 en la medida que la primera norma mencionada se considere interpretativa de la segunda o no. Como ya mencionamos, somos partidarios de la segunda tesis.

En último lugar, entendemos que dicha ley, en la medida que existan sujetos que hayan planteado con anterioridad al 30 de agosto del 2008, recursos administrativos o acciones jurisdiccionales, la sanción de la norma analizada, viola el principio de separación de poderes tanto en la competencia jurisdiccional como administrativa.

En este caso es de destacar por ejemplo, en el caso de que las respuestas a las Consultas de DGI sobre el tema hayan sido impugnadas, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ya que es solo a la Justicia (sea ordinaria o contencioso anulatoria) a la que le corresponde dirimir los conflictos. Y también se estaría violentando la competencia del Poder Ejecutivo, el que puede ver cercenada en su posibilidad de revocar su criterio por contrario imperio en la vía administrativa.

Recurriendo una vez más a las palabras del autor Pablo GONZALEZ BIANCHI: “Ahora bien, en algunas oportunidades, si bien se ha revestido a la ley innovativa del ropaje de la ley interpretativa, puede existir una razón para la retroactividad.

Pero esa razón puede no existir sino que por el contrario, por medio de la retroactividad de la ley aparentemente interpretativa puede existir la finalidad de ejercer con relación a otros órganos estatales una indebida injerencia en las

⁴⁵ GIMÉNEZ, Carlos M.: “Tratado...”, Ob. Cit. Pág. 14.

decisiones de causas pendientes o futuras, de forma de minar la independencia de los órganos jurisdiccionales".⁴⁶

4.2.2.3) Argumentaciones subsidiarias y complementarias. Aplicación a raíz de su carácter innovativo del artículo 11 de la Ley 18.341 para el futuro ("ex nunc") y aplicabilidad solo a bienes de cambio:

Sin perjuicio de la aplicación de las reflexiones ya mencionadas y a mero título normativo se puede sostener, ello en virtud de la carga procesal y sustancial de poseer un control concentrado y una presunción de constitucionalidad que solo cae ante la declaración realizada por la Suprema Corte de Justicia para el caso concreto, a continuación proponemos a mero título complementario las siguientes reflexiones:

Somos partidarios de que, como ya lo ha sostenido nuestra Jurisprudencia, dado el carácter innovativo de la ley interpretativa, que el propio Juez (más precisamente el TCA o la justicia ordinaria en determinados casos), pueda darle a la ley efectos hacia el futuro.

Sobre el particular, ya la Suprema Corte de Justicia en concordancia por lo ya manifestado por SUPERVIELLE, en sentencia del 13 de abril de 1977⁴⁷, aplicó dicho criterio. También la Jurisprudencia extranjera en casos tributarios se ha pronunciado en esta línea. Cabe citar como ejemplo la Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia, en donde pronunciándose sobre la posible inexecutable del Impuesto sobre el exceso de utilidades de aquel país señaló: "Si la interpretación es innovativa, eventualidad que no es ajena a las competencias constitucionales del Congreso, tendrá únicamente vigencia hacia el futuro, por una elemental consideración de seguridad jurídica."⁴⁸

A su vez, y nuevamente como argumentación complementaria manejada en el "Módulo de Tributación desde una Óptica Gerencial"⁴⁹, en el marco del Postgrado de Especialización Tributaria de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga, se puede entender que en la aplicabilidad y vigencia del artículo 11 de la Ley 18.341, solo es aplicable a

⁴⁶ GONZALEZ BIANCHI, Pablo: "La Ley...", Ob. Cit. LJU, Tomo 92.

⁴⁷ Publicada en la Justicia Uruguaya, Caso 8.095.

⁴⁸ Sentencia de la Corte Constitucional Colombiana No. C-364/93 accesible mediante el siguiente link vía web:

<http://web.minjusticia.gov.co/jurisprudencia/CorteConstitucional/1993/Constitucionalidad/C-364-.htm>

⁴⁹ Módulo a cargo de los Contadores Fernando García y Leonardo Isoardi.

Reflexiones sobre las nuevas reglas en materia de Deducción de Gastos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas ("IRAE")

Juan Bonet Tellechea - Leonardo Costa Franco

los costos provenientes de bienes de cambio, ya que la agregación de la norma interpretativa es al literal A) del artículo 16 en sede de renta bruta y no al literal B), que es el que se refiere a bienes de activo fijo.

Por ende y en definitiva tanto la venta de bienes de activo fijo como las amortizaciones no deben cumplir la regla de la contraposición de intereses, sean a no empresas constructoras, según lo previsto en el numeral 21 del artículo 42 del Decreto 150/007.

5. CONCLUSIONES:

El nuevo sistema tributario consagra al IRAE como un impuesto a la renta neta. Ello implica que la deducibilidad o no de un gasto, salvo límites legales, sea una decisión del contribuyente. De no mediar fraude a la ley o abuso de la economía de opción es pues, el contribuyente, el único que puede estudiar que es necesario para mejorar su rentabilidad.

La imposición de límites a la deducibilidad del gasto por la vía de decretos o resoluciones fijando topes o coeficientes, resultan a nuestro juicio ilegales a la luz de lo previsto en los artículos 19 y siguientes del Título 4.

La no deducibilidad de gastos en los casos en que la contraparte sea un sujeto exonerado no surge de la norma legal, y si de una, a nuestro juicio incorrecta interpretación de la misma.

La ley 18.341 resulta por lo expuesto, inconstitucional en virtud de que bajo el amparo de norma interpretativa, se pretende innovar en situaciones que no resultaban de la ley interpretada.

Por último, la aplicación de la regla candado sobre los costos, atenta contra el principio de renta neta, pilar fundamental de nuestro sistema tributario.

Ello implica que la tasa efectiva se encuentre por encima de la tasa nominal, constituyéndose en forma disimulada en un verdadero ajuste fiscal.