

JORNADAS TRIBUTARIAS 2008

Tema: Deducción de Gastos

*“Principio General de la deducción de gastos en el
IRAE: análisis de los requisitos exigidos”*

Cr. Acosta, Juan A.

Cra. Camejo, Catalina

Dr. Nieves, Guillermo

Cra. Sonderegger, Johanna

Colaboración: Cr. Romano, Alvaro



Montevideo, 8 de diciembre de 2008

INDICE

1	
1 - Introducción	1
2	
2 - Renta bruta – Renta Neta	3
2.1 - Aspectos contables.....	3
2.2 - Aspectos tributarios	5
2.3 - Aplicación del principio general de deducción de gastos al concepto de renta bruta	7
2.4 - Aplicación Ley N° 18.341	8
3	
3 - Requisitos para la deducción de gastos y costos	13
3.1 - Devengados en el ejercicio	13
3.1.1 - El concepto de devengo a nivel contable	15
3.1.2 - El concepto de devengo a nivel fiscal	17
3.1.3 - Normas contables y fiscales: diferencias	21
3.1.4 - El caso particular de los servicios	22
3.1.5 - Excepciones al principio de lo devengado	24
3.2 - Necesarios para obtener y conservar las rentas	25
3.2.1 - Precisiones Previas	25
3.2.2 - Concepto de “Gasto”	29
3.2.3 - Alcance del concepto “gastos necesarios”	30
3.2.3.1 - Apreciación “objetiva” por la Administración.....	30
3.2.3.2 - El límite cualitativo -teleológico- y cuantitativo de los gastos incurridos	32
3.2.3.3 - Facultades de control de la Administración Tributaria	36
3.2.3.4 ¿Gasto necesario se asimila a gasto obligatorio?	38
3.3 - Debidamente documentados	41
3.4 - Renta gravada para la contraparte.....	44
3.4.1 - Consideraciones generales.....	44
3.4.2 - El alcance del término “contraparte”	46
3.4.3 - Contraparte gravada por IRAE.....	48
3.4.4 - Contraparte gravada por IRPF	49
3.4.5 - Contraparte gravada por IRNR	50
3.4.6 - Imposición a la renta en el exterior	51
3.4.7 - Excepciones al principio general.....	53
3.4.8 - Deducciones incrementadas.....	55
4	
4 - Reflexiones y perspectivas	56

1 - Introducción

El 27 de diciembre de 2006 se aprobó en nuestro país la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083, a través de la cual se produce una modificación integral del sistema tributario.

En materia de imposición a las rentas, se sustituyó el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), derogándose por otra parte el Impuesto a las Comisiones (ICOM), el Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) y el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).

El nuevo sistema tributario previó un sistema de imposición a las rentas estructurado sobre tres impuestos: el IRAE, el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

Uno de los cambios más emblemáticos que se introduce con la entrada en vigencia del IRAE, es la incorporación de un cuarto requisito en el principio general de deducción de gastos y costos consagrado en el anterior IRIC.

En el IRIC para que una partida fuera deducible, debían verificarse tres requisitos: 1) haberse devengado en el ejercicio, 2) ser necesaria para obtener y conservar las rentas gravadas y 3) estar debidamente documentada.

No obstante, el legislador estableció límites o restricciones a la deducción de determinados gastos, en aras de evitar abusos, en los casos en que se verificaba la ausencia de oposición de intereses. Esto es, cuando la renta que obtenía la contraparte no estaba sujeta a imposición alguna.

Por ello es que las normas que limitaban la deducción, tenían como propósito y función evitar la creación de gastos falsos o el incremento indebido de gastos reales.

Con la aprobación del Nuevo Sistema Tributario y la nueva estructura de imposición a las rentas, se modifica el principio general de deducción de gastos que existía en el IRIC, en la medida que se eliminan (aunque parcialmente) en el IRAE las normas que establecían límites o restricciones a la deducción, y en su lugar se establece que deberá considerarse la situación tributaria del receptor de la renta.

La modificación del citado principio general acompaña el cambio en el sistema de imposición a las rentas siendo coherente con el enfoque sistémico del nuevo régimen tributario, de forma tal que un gasto pueda deducirse siempre que el sujeto que obtiene la renta deba tributar por la misma. No obstante, su aplicación generó dudas respecto a si el mismo debía considerarse no sólo en la determinación de la renta neta, sino también en la renta bruta.

Esta controversia motivó la promulgación de la Ley N° 18.341, de 20 de agosto de 2008 (interpretativa), cuyo objeto fue dar certeza jurídica al contribuyente, poniendo fin a la discusión respecto del alcance del mencionado principio.

El presente trabajo se justifica entonces en el análisis del principio general de la deducción de gastos en el IRAE, y en la aplicación de la Ley interpretativa.

En particular, el mismo comprenderá el estudio de cada uno de los requisitos que deben reunir los costos y gastos para su deducción.

Asimismo se aclara que el mismo no comprenderá el análisis de la deducción de gastos y costos en los restantes impuestos a las rentas; así como tampoco el examen detallado de cada una de las partidas que integran el conjunto de excepciones al principio general, consagradas en los artículos 21, 22 y 23 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, así como de los artículos 42 y 42 bis del Decreto reglamentario N° 150/007 de 26.04.007; salvo, claro está,

cuando sea necesario a efectos de clarificar alguno de los puntos del presente trabajo.

Por otra parte se precisa que el presente documento tiene un alcance meramente descriptivo y no implica establecer juicios subjetivos acerca de la conveniencia o no de aplicar lo que se ha denominado la “regla candado”.

2 - Renta bruta – Renta Neta

Resulta necesario, como punto de partida del análisis del principio general de deducción de gastos en el IRAE, referirnos a los conceptos de renta bruta y renta neta.

Distinguir ambos conceptos tendrá su particular relevancia en el presente estudio a efectos de dilucidar si el artículo 11 de la Ley N° 18.341 tiene efectivamente el carácter de interpretativo o si por el contrario constituye una verdadera innovación.

Debido a que bajo un esquema de liquidación conceptual del impuesto nos encontramos frente a una estructura similar a la existente en materia contable y a que en algunos aspectos existe identidad de criterios contables y fiscales, será también preciso hacer mención a los conceptos de resultado bruto y resultado neto referidos en las normas contables.

2.1 - Aspectos contables

En materia contable, la distinción entre resultado bruto y neto se encuentra regulada desde el punto de vista normativo por la referencia realizada en el Anexo del Decreto N° 103/991 de 27.02.991, en el cual se plantea el esquema que debe seguirse para la elaboración de los Estados Contables. En particular, a nivel del Estado de Resultados el Decreto prevé la determinación de un resultado bruto y en forma posterior un resultado neto.

El resultado bruto surge de la diferencia entre los ingresos operativos netos (ingresos operativos de la empresa una vez deducidos los descuentos, bonificaciones, etc) y el costo de los bienes vendidos o servicios prestados.

El resultado neto, es aquel que deviene de la suma algebraica entre el resultado bruto y los restantes resultados de la empresa. Estos últimos comprenden, entre otros, a los gastos de administración y ventas, los resultados financieros, los diversos y los extraordinarios.

No obstante la diferenciación de conceptos realizada, muchas veces pueden generarse dudas en cuanto a si un determinado gasto corresponde imputarlo al costo de los bienes vendidos y servicios prestados (formando parte del resultado bruto de la empresa) o bien incluirlo dentro de los restantes gastos, por lo que pasaría a tener incidencia en la determinación del resultado neto.

En el ámbito contable, los parámetros que guían la determinación de si un gasto forma o no parte del resultado bruto están dados básicamente por las disposiciones que refieren a inventarios contenidas en la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC 2) la cual resulta de aplicación obligatoria en Uruguay en virtud de varios decretos aprobados por el Poder Ejecutivo, siendo el último el Decreto N° 266/007 de 31.07.007.

Es de destacar que la NIC 2 si bien brinda pautas acerca de cuáles son los conceptos que integran el costo de los inventarios, ya sea que los mismos se adquieran para su reventa o se fabriquen, no determina con precisión cuáles son los costos que deben incorporarse a los inventarios. Por ejemplo, la NIC 2 expresa, con relación a los costos de fabricación que son *“aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y*

mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta”.

Como se observa en este fragmento, en reiteradas oportunidades se utiliza la expresión “tales como” lo cual indica una enunciación de conceptos que admite otros no mencionados y será el empresario quien juzgue, sin apartarse de las disposiciones establecidas en la referida NIC, si dichos conceptos integrarán el costo de fabricación de los inventarios, los cuales luego de ser vendidos integrarán el resultado bruto de la empresa.

De lo anterior se desprende que no existe una línea clara y objetiva en su totalidad que delimite cuándo un gasto integrará o no el resultado bruto.

Lo mismo sucede cuando se trate de determinar los costos de los servicios prestados en el caso de una entidad prestadora de servicios.

En consecuencia, podríamos afirmar que en materia contable no existe un estricto límite divisorio entre los conceptos que integran el resultado bruto y los que no lo integran. Por ejemplo, frente a un mismo tipo de gasto, como pueden ser los honorarios profesionales, es claro que contablemente puede integrar o no el resultado bruto, según se asocie o no al costo de los bienes o servicios vendidos.

2.2 - Aspectos tributarios

En el mismo sentido que lo hacen las normas contables, también en el ámbito tributario podemos realizar la distinción entre los conceptos de resultado bruto y resultado neto (denominados por la legislación uruguaya renta bruta y renta neta) dado que tanto la propia ley del IRAE, como antes la del IRIC, realiza una separación entre dichos conceptos y como veremos, al igual que en materia contable, no es posible trazar un límite arbitrario entre lo que es renta bruta y lo que es renta neta.

Es evidente que algunos términos empleados por las normas tributarias se encuentran alineados a la materia contable remitiéndose muchas veces a ella (tal como se verá más adelante al hacerse referencia al devengamiento de gastos); en este caso también existe una asociación de los conceptos renta bruta – renta neta con los de resultado bruto y neto manejados por la disciplina contable.

El concepto de renta bruta se encuentra definido en el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996.

Como se deriva del citado literal A), no existen en principio diferencias sustanciales entre los conceptos contables y fiscales de renta bruta. Tampoco lo existen con relación a la renta neta ya que las normas fiscales disponen que *“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”*¹.

Corresponderá entonces resolver si al igual que en materia contable la división entre renta bruta y renta neta resulta o no difusa, con el propósito de dilucidar si las condiciones para deducir fiscalmente un gasto que se encuentra dentro del capítulo de renta neta resultan también aplicables al concepto de renta bruta.

Para determinar si un gasto forma parte de la renta bruta, las normas tributarias establecen pautas que en determinados casos pueden no ser lo suficientemente específicas para definir si éste integra o no el costo de los bienes vendidos.

Debemos por tanto remitirnos a las normas existentes en materia contable, y tal como ya fue visto en el punto anterior, su asignación no resulta objetiva en su totalidad.

¹ Artículo 19 Título 4 T.O. 1996.

Podemos afirmar entonces que en materia tributaria tampoco existe claridad absoluta en cuanto a la delimitación entre renta bruta y renta neta.

2.3 - Aplicación del principio general de deducción de gastos al concepto de renta bruta

Habiendo concluido que trazar un límite entre los gastos que pueden integrar o no la renta bruta tanto en materia contable como fiscal tiene cierto contenido de subjetividad en tanto su determinación es realizada a partir de criterios normativos que dictan pautas generales, corresponderá determinar si el principio general de deducción de gastos en el IRAE es aplicable únicamente a aquellos que no integran la renta bruta o debe aplicarse también para los que componen el costo de los bienes vendidos.

Es evidente que en tanto existe un límite difuso entre renta bruta y renta neta, no debería afirmarse que el principio general de deducción de gastos aplica sólo para aquellos que no integran el costo de los bienes vendidos, ya que de ser así las empresas buscarían determinar parámetros que permitan cargar la mayor cantidad de gastos dentro del costo de los bienes vendidos para deducir gastos que no cumplen con las condiciones generales para ser deducibles.

En tanto esta situación estaba ya planteada a nivel del IRIC (el IRAE simplemente agrega una condición más al principio general de deducción de gastos) analizaremos los antecedentes existentes en este impuesto a efectos de aclarar la aplicación o no del principio general a la renta bruta.

Un aspecto que resulta indiscutible y que nunca ha sido puesto en tela de juicio es que para que el costo de los bienes vendidos sea deducible debe verificarse la necesidad para obtener y conservar la renta, su devengamiento en el ejercicio y contar con la debida documentación. Si bien estas tres condiciones se encontraban en el IRIC dentro del capítulo de renta neta, nadie cuestionaba su aplicación para la renta bruta, máxime teniendo en cuenta que

como hemos expresado, no existe entre los conceptos de renta bruta y renta una frontera claramente delimitada.

Es de hacer notar además, que la norma citada en el punto 2.2, hace referencia al costo de los bienes vendidos pero no menciona al costo de los servicios prestados, por lo que si admitiéramos que el principio general de deducción de gastos no aplica para renta bruta las entidades prestadoras de servicios estarían ante una situación de desventaja frente a las empresas que comercializan bienes.

En sede del IRAE se mantiene la misma estructura que en el IRIC, es decir, las condiciones para la deducción de gastos también aparecen bajo el capítulo de renta neta pero nada hace pensar que no sea válido el razonamiento planteado respecto del IRIC. Simplemente la ley del IRAE agrega una condición adicional para la deducción de gastos: que constituya renta gravada para la contraparte; lo cual no invalida el razonamiento anterior por lo que el principio general para la deducción de gastos resultaría aplicable a la renta bruta.

2.4 - Aplicación Ley Nº 18.341

Las dudas que presentó la interpretación del alcance del principio general de deducción de gastos en el IRAE en cuanto a si el mismo se aplicaba tanto a la renta bruta como a la renta neta (que como ya fuera argumentado en el punto 2.3 se ha concluido que resulta de aplicación a ambos conceptos) se disiparon de forma definitiva con la promulgación de la Ley Nº 18.341 cuyo artículo 11 agrega un inciso al literal A) del artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996.

Dicha disposición establece: *“Interprétase 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".

Por lo tanto, dicha norma viene a aclarar la polémica planteada en los puntos anteriores. Esta solución se encuentra alineada con la postura sostenida en primer lugar por el Ministerio de Economía y Finanzas², y en segundo lugar por la Administración Tributaria en cuanto a que el principio general de deducción de gastos aplica tanto para la determinación de la renta bruta como de la renta neta, postura ésta que fuera sostenida en diversas respuestas a consultas formuladas a la Dirección General Impositiva³.

Cabe destacar además el carácter interpretativo de la disposición, por cuanto la misma será aplicable a partir de la vigencia de la Ley N° 18.083.

Se entiende pertinente realizar algunas precisiones con relación al carácter interpretativo de las leyes, en base a consideraciones de índole teórico realizadas por la doctrina y por sentencias de la Suprema Corte de Justicia al respecto; consideraciones éstas que reafirman el carácter interpretativo de la disposición contenida en el citado artículo 11 de la Ley N° 18.341 y su aplicación a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083.

La doctrina mayoritaria ha sostenido con acierto que cuando una ley denominada interpretativa modifica en su esencia la ley interpretada no lo es tal, y muchas veces a partir del artículo 13 del Código Civil⁴ la legislación suele abusar de este procedimiento para innovar en el sistema jurídico vigente.

No se debe atender por tanto exclusivamente a la calificación formal que haga el legislador de la propia norma, sino que deben analizarse también otros extremos, entre ellos el objeto de la misma.

² Numeral 4) del artículo 42 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, modificado por el artículo 2 del Decreto N° 496/007 de 17.12.007, que agregó "*los costos correspondientes a...*".

³ Consultas N° 4822 (Bol.422) y N° 4730 (Bol. 414).

⁴ "*La interpretación auténtica o hecha por el legislador, tendrá efecto desde la fecha de la ley interpretada; pero no podrá aplicarse a los casos ya definitivamente concluidos*", artículo 13 Código Civil.

No resultaría entonces objeto de discusión manifestar que una ley interpretativa no es innovadora, sino que aclara aspectos que pueden resultar poco claros. El Dr. Bernardo Supervielle expresa al respecto que *“La intervención del legislador para interpretar auténticamente una disposición, se justifica cuando persigue la certeza del derecho frente a la duda que plantea el sentido de una norma por su oscuridad o la contradicción de sus propios elementos. La seguridad, conjuntamente con la justicia y el progreso, constituye uno de los valores fundamentales del derecho. En homenaje a esa seguridad, interviene el propio creador de la disposición para dar certeza al ordenamiento positivo, eliminando las incertidumbres y suprimiendo las desigualdades a que podrían dar lugar soluciones jurídicas encontradas frente a la aplicación de una misma norma”*⁵.

Con relación al objeto perseguido por la ley interpretativa Supervielle manifiesta que esta ley *“es una norma cuyo propósito inmediato no es disciplinar directamente conductas humanas, sino fijar el sentido de otra disposición. Su objeto, pues, es otra ley que es preciso aclarar”*.⁶ Agrega además que *“constituye una norma típicamente complementaria de la disposición interpretada, formando un todo único con esta última como si hubiera sido sancionada contemporáneamente a ella y se consubstanciara integrando con la misma una unidad”*⁷.

Por lo tanto, para que una ley sea interpretativa y no innovadora, se requiere que la misma pueda considerarse dentro del texto de la interpretada, aspecto que, a nuestro entender se verifica en la disposición contenida en el artículo 11 de la Ley N° 18.341.

Así se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia al manifestar que *“es obvio que la ley interpretativa tiene un objeto específico: aclarar un texto mediante otro cuyo contenido se encuentra virtualmente contenido en la ley anterior; y corresponde aclarar lo que es oscuro, debiendo aceptarse que*

⁵ Dr. Bernardo Supervielle: “El alcance de la ley interpretativa”, en Revista de Derecho Público y Privado Tomo 42-43, pág. 365.

⁶ Dr. Bernardo Supervielle: ob. cit., pág. 371.

⁷ Dr. Bernardo Supervielle: ob. cit., pág. 371.

media oscuridad de la norma originaria si esta por su imprecisión ha dado lugar a controversias sobre su verdadero significado y, sobre todo, a decisiones jurisdiccionales contradictorias al determinar sus alcances y efectos”⁸.

Por otra parte, Cestau expresa que *“No puede hablarse de ley interpretativa cuando en vez de explicarse un concepto preexistente se dicta una nueva ley, consagrando una solución que no hubiera podido razonablemente juzgarse contenida en la vieja ley”⁹.*

Resulta interesante destacar también lo manifestado por Roubier : *“El legislador no tiene facultades ilimitadas en esta materia; no basta que el legislador haya expresado que la ley es interpretativa; por más que sea soberano no tiene facultades para establecer que una cosa sea lo que no es; todo poder está obligado a inclinarse ante los hechos y no es legítimo que los deje de lado”¹⁰.*

De lo anterior resulta evidente el acertado carácter interpretativo que le dio el legislador ya que dadas las opiniones divergentes manifestadas en cuanto a la aplicación del principio general de deducción de gastos, fue necesario el dictado de una ley interpretativa (que no fue necesaria en sede del IRIC dado que antes nadie dudaba que el criterio de deducción general de gastos aplicaba también para renta bruta) para aclarar que dicho concepto aplicaba tanto para renta bruta como para renta neta.

Supervielle establece dos presupuestos para la existencia de una ley interpretativa:

1.- Incertidumbre en la interpretación de una norma legal, que puede manifestarse de distintas maneras; por ejemplo cuando hay jurisprudencia contradictoria o en forma previa a que los tribunales se hayan pronunciado. Dicho autor ha expresado que *“las personas llamadas a aplicar el derecho*

⁸ Sentencia N° 54/977 de la SCJ.

⁹ Cestau: “Contribución al Estudio del Derecho Civil Uruguayo”, L.J.U., Tomo 35, pág. 70.

¹⁰ Roubier : “Les conflicts de lois dans le temps” Tomo I, pág. 480.

en la vida corriente, encuentran dificultades en determinar el sentido de la disposición. La propia doctrina suele en muchos casos llamar la atención sobre estos mismos aspectos. Se construyen distintas teorías para llegar a soluciones diferentes, tomando como base la interpretación de una misma ley. En todas esas eventualidades puede justificarse un pronunciamiento de legislador con vistas a eliminar la incerteza del derecho”¹¹.

2.- Como segundo presupuesto se establece la sanción de una ley con la finalidad de establecer la interpretación de una norma legal. Supervielle plantea que *“la interpretación auténtica se perfecciona en el instante en que el legislador, conciente de la incertidumbre respecto del sentido inteligible de una norma que él mismo ha editado, resuelve sancionar una ley destinada a fijar su significado”¹².*

En la norma que estamos analizando, se han verificado los presupuestos que Supervielle establece como necesarios para que una ley sea interpretativa dado que era necesario aclarar un aspecto que había sido objeto de diferentes interpretaciones y que fue sancionada una ley con el propósito de despejar las dudas que se presentan al respecto.

En este sentido también se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia expresando que es razonable hacer uso por el legislador de la facultad de interpretar cuál era su voluntad y en tanto usó de sus potestades legítimamente, no puede argüirse que medió exceso por parte del Poder Legislativo. Es de principio que el mejor habilitado para interpretar un acto es el órgano que lo formula, por ende si una ley no es clara, corresponde al Poder Legislativo interpretarla y precisar el alcance pretendido.

La Suprema Corte de Justicia¹³, citando a Supervielle manifestó que *“para disipar dudas en cuanto a si se está o no ante una ley interpretativa, se puede recurrir a lo que se denominaba occasio legis que se manifiesta por la*

¹¹ Dr. Bernardo Supervielle: ob. cit., págs. 366 y 367.

¹² Dr. Bernardo Supervielle: ob. cit., pág. 368.

¹³ Sentencia N° 23/991 de la SCJ.

existencia de una jurisprudencia contradictoria, de opiniones encontradas en doctrina o, finalmente, de prácticas diferentes. También se puede buscar alguna razón política, de justicia o de equidad que justifique el dictado de una ley interpretativa”.

Como ya fue dicho, al verificarse los dos presupuestos para que una ley sea interpretativa, es claro que la Ley N° 18.341 tiene tal característica dado que viene a aclarar una norma que había tenido diferentes interpretaciones en cuanto a la aplicabilidad a efectos de la renta bruta del principio general de deducción de gastos.

3 - Requisitos para la deducción de gastos y costos

En este capítulo se analizarán cada una de las exigencias que deben cumplir los costos y gastos a efectos de su deducción.

3.1 - Devengados en el ejercicio

De acuerdo al artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996, uno de los requisitos que deben cumplir los gastos a efectos de su deducción es que se traten de gastos “devengados en el ejercicio”.

El reconocimiento de ingresos y gastos en la liquidación del IRAE está asociado al aspecto temporal del hecho generador, en la medida que de acuerdo al artículo 1 del Título 4 del T.O. 1996 se trata de un impuesto de carácter anual.

En rigor la renta no tiene por naturaleza un determinado compromiso temporal, sino que se trata de un fluir constante que se va generando conforme transcurre el tiempo. En términos generales podría decirse que los resultados definitivos de una inversión se conocen cuando culmina la actividad.

Sin embargo, por distintas razones (administrativas, legales, fiscales, etc) se hace necesario medir el resultado de la gestión cada cierto tiempo, a ese tiempo se lo denomina período.

El legislador recurre a un arbitrio, una fractura artificial, consistente en fraccionar ese tiempo de duración en períodos. Se trata de una convención, basada en necesidades prácticas¹⁴, dividir el tiempo en períodos de un año como dimensión del aspecto temporal del hecho generador¹⁵.

El artículo 8 del Título 4 del T.O. 1996 establece que las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico de la empresa.

La solución del artículo citado es concordante con el artículo 8 del Código Tributario, el cual establece que el hecho generador para cuya configuración se requiera el transcurso de un período se considerará ocurrido al final del mismo¹⁶.

La ley del IRAE adopta el principio de lo devengado por oposición al principio de lo percibido (pago o cobro), para la imputación de ingresos y gastos al ejercicio que se liquida.

Ambos momentos coinciden en el caso de las ventas y compras al contado, pero no en el caso de las operaciones a crédito, donde la renta se devenga en un momento y se percibe en otro, dado que transcurre un período de tiempo desde que nace el crédito hasta que se produce el pago o cobro¹⁷.

¹⁴ De acuerdo a G.A. Posadas – Belgrano, en “Impuesto a las Ganancias Elevadas”, Segunda Edición, Montevideo, Ed. Medina, págs. 286 a 287, la elección del período anual se justifica por varias razones: para evitar la compensación de rendimientos; en beneficio del contribuyente para evitar que se acumule en un solo pago el impuesto de varios años; y en beneficio del Estado sino éste tardaría en la percepción de recursos.

¹⁵ Dr. Roque García Mullin: “El devengo en el Código Tributario”, en Revista Tributaria N° 5, marzo – abril 1975, pág. 77.

¹⁶ Dr. Jose Luis Shaw: “La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal”, en Revista Tributaria N° 28, enero – febrero 1979, págs. 41 a 43.

¹⁷ Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, pág. 93. Cr. Jorge Rossetto: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, Parte II, Ediciones Rosgal, Montevideo 1976, pág. 23.

La normativa fiscal del impuesto, no define, ni a nivel legal ni reglamentario, el concepto de “devengado”, por lo que recurriremos a la normativa contable a efectos de dilucidar su significado.

3.1.1 - El concepto de devengo a nivel contable

El término “devengo” tiene su base en la teoría contable. De acuerdo al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables emitido por el IASB¹⁸, constituye uno de los supuestos fundamentales para la elaboración de los estados financieros.

El párrafo 22 del referido Marco establece:

“Para cumplir con sus objetivos, los estados contables se preparan en base al criterio de lo devengado. Según este criterio, los efectos de las operaciones y de otros hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando el efectivo o su equivalente se cobra o se paga) y se contabilizan en los registros contables y se informan en los estados contables de los períodos a los cuales se refieren. Los estados contables preparados en valores devengados informan al usuario, no sólo de las operaciones pasadas que conciernen al pago y cobro de efectivo, sino también de las obligaciones de pagar en efectivo en el futuro y de los recursos que representan el efectivo a ser percibido en el futuro. Por lo tanto ofrecen el tipo de información referente a las operaciones y demás acontecimientos pasados, que mayor utilidad tiene para los usuarios en la toma de decisiones económicas”.

Asimismo, los conceptos de período, devengo y realización, constituyen Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados¹⁹ (PCGA).

¹⁸ Aprobado por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año.

¹⁹ Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente. Los PCGA constituyen parámetros para que la confección de los estados financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable.

Se aprobaron durante la 7ª Conferencia Interamericana de Contabilidad y la 7ª Asamblea nacional de graduados en ciencias económicas, que se celebraron en Mar del Plata en 1965.

De acuerdo a los PCGA “devengar” significa reconocer y registrar en cuentas a determinada fecha, eventos o transacciones contabilizables, como intereses por cobrar sobre un préstamo concedido, remuneraciones vencidas pendientes de pago, regalías por remesar, depreciación de activos fijos, etc. El término devengado se aplica sobre todo a los servicios más que a los activos adquiridos.

Por otra parte, los PCGA establecen que los resultados económicos deben computarse cuando sean “realizados”, o sea que la utilidad se obtiene una vez ejecutada la operación mercantil, no antes.

En ese sentido, de acuerdo a los citados principios se debe considerar una compra o una venta como efectuada una vez realizada la operación económica con otros entes sociales u actividades económicas. Los resultados económicos solo se deben computar cuando se han realizado, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación.

Si bien los PCGA distinguen ambos conceptos, destacan que debe establecerse con carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto de "devengado".

Otra referencia obligatoria es la NIC 1, relacionada con la Presentación de Estados Financieros. En aplicación de dicha norma, se produce la llamada imputación (reconocimiento) por el método de lo devengado cuando tanto los ingresos y los costos y gastos se ganan o se incurren y no cuando estos se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y reflejándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

La NIC 1 recientemente modificada²⁰ establece que cuando se emplea la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los

²⁰ Sustituyó a la NIC 1 revisada en el año 1997. Aplica a los Estados Financieros elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos.

Tanto el principio de lo devengado como el de realización, constituyen principios denominados de fondo o de valuación. Sin embargo, por sí mismos no determinan la forma en que se valúan los bienes o servicios, sino que delimitan el período al cual deben imputarse los resultados.

La acepción del término devengado en la técnica contable implica reconocer el fenómeno de generación de rentas en forma continua así como la necesidad de establecer pautas concretas para la asignación a los períodos o ejercicios²¹.

El concepto de devengo se asocia entonces al período de determinación de los resultados. En aplicación de este principio se contabilizan ingresos y gastos en el período contable al que se refiere.

3.1.2 - El concepto de devengo a nivel fiscal

En forma similar a la regulación contable, a efectos tributarios en la determinación del IRAE, el artículo 8 del Título 4 del T.O. 1996 establece que las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual. Aplicándose análogamente esa imputación al gasto.

Asimismo, los artículos relativos a renta bruta y a renta neta, establecen que constituyen resultados del ejercicio, las operaciones “devengadas” en el transcurso del mismo.

En nuestro país, es a partir de la ley del año 1981 que se admite únicamente como método de reconocimiento el criterio de lo devengado. Por su parte, el Decreto Reglamentario N° 663/979 de 19.11.979 modificó la solución

²¹ Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, pág. 93. Cr. Juan A. Pérez Pérez: “El cómputo de las rentas en el tiempo”, en Revista Tributaria N° 54, mayo – junio 1983, pág. 187.

de decretos anteriores que permitían al contribuyente la elección entre el método de lo percibido y devengado²².

El artículo 49 del Decreto N° 996/975 de 29.12.975 admitía no sólo optar entre un método y otro, sino incluso que en la misma liquidación fiscal podían coexistir ambos para distintos tipos de renta.

En Consulta N° 1341 (Bol.76) un contribuyente planteaba la posibilidad de determinar contablemente las rentas por el método de lo devengado, y fiscalmente por el método de lo percibido. La DGI contestó que en virtud del artículo 49 del Decreto citado ello estaba permitido.

En el mismo sentido en Consulta N° 1282 (Bol. 74) una empresa que giraba en el ramo de repuestos de autos y aplicaba el método de lo devengado, consultaba si podía aplicar el criterio de lo percibido para la enajenación de inmuebles, a lo que la Administración le respondió afirmativamente, siempre que se mantuvieran invariables para cada tipo de renta.

Si bien las normas tampoco definían que se entendía por ambos métodos, se interpretaba que el criterio de lo percibido comprendía a los ingresos y gastos en el momento del cobro o del pago²³.

En sede del IRAE, el artículo 11 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, relativo al método para determinar las rentas y gastos del ejercicio, establece que se considerarán rentas y gastos del ejercicio los “devengados” en su transcurso.

Consecuentemente, en principio los gastos de ejercicios anteriores no serían deducibles para la determinación del resultado de otro ejercicio. En este

²² Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, pág.93. Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., págs. 25 a 27.

²³ Ver Consultas N° 875 (Bol. 58) y N° 490 (Bol. 39).

Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: “Impuesto a las ganancias. Análisis de Doctrina y Jurisprudencia”, Ed. Depalma Buenos Aires, 1976, págs. 172 a 175, el concepto de percibido a nivel impositivo implica no sólo que los beneficios se cobran (el equivalente en efectivo o en especie), sino todas las formas en que el beneficiario disponga económicamente de ellos. Análogo criterio se sigue en el caso los gastos pagados.

sentido el artículo 12 del Decreto citado, prohíbe el cómputo como gasto de las pérdidas producidas en ejercicios anteriores. No obstante, esta afirmación es relativa, en la medida que sujeto a determinadas condiciones, se admite el traslado de pérdidas a ejercicios futuros, lo que se analizará en el apartado relativo a excepciones al principio de lo devengado²⁴.

Se puede decir que el término devengo ha sido usado en nuestra ley con el significado que le asigna Jarach²⁵: *“imputar el rédito y el gasto al año fiscal en que nace el derecho a percibir una suma que corresponde a una ganancia o, correlativamente, la obligación de pagar una suma que represente un gasto para el sujeto que la pague”*.

El devengo se asocia también al nacimiento de la obligación tributaria, puesto que se considera que “devengar” es cuando se adquiere el derecho sobre algo, se identifica con la adquisición de un derecho crediticio en razón de haberse producido el hecho que le dio origen²⁶.

Hay quienes sostienen que si bien la ley utiliza el concepto de “devengado”, el mismo fue usado para aludir al criterio de realización típico de la contabilidad tradicional²⁷.

Esta precisión es cierta porque como se vio, el concepto de realización esta incluido en el concepto de devengo.

La mayor parte de los resultados de un ejercicio se originan cuando se realizan operaciones o transacciones, como es el caso de las ventas, compras, etc. (criterio de realización), pero en virtud de las normas particulares en materia de valuación de determinados activos y pasivos, existen también

²⁴ Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., pág. 235, trata la aparente contradicción entre ambas normas, y aclara que el decreto reglamentario impide la traslación arbitraria de gastos y costos en el tiempo por parte del contribuyente, existiendo otros mecanismos como es la reliquidación prevista en el artículo 64 del Código Tributario para computar los gastos de ejercicios anteriores.

²⁵ Dino Jarach: “El impuesto a las ganancias”. Ed. Cangallo, Bs. As, 1980, pág.194.

²⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: ob. cit., pág. 176. Dr. Roque García Mullin: ob. cit., págs. 75 a 78.

²⁷ Cr. Juan A. Pérez Pérez: ob. cit., pág. 201.

resultados que se reconocen no con motivo de una realización, sino por simple valuación.

Tal es el caso de la moneda extranjera, valores mobiliarios y metales preciosos, o de las inversiones en el exterior, que se valúan a las cotizaciones de cierre del ejercicio.

En el caso de los bienes de cambio, la ley establece que las existencias de mercaderías se computarán al precio de costo producción o de adquisición, o al precio de costo en plaza en el día del cierre del ejercicio. Esta última opción implica valuar todas las existencias a valores de cierre, con lo cual los resultados se reconocen en ese momento, en lugar de diferir el cómputo de la renta con la enajenación que sería el momento en que se realiza la ganancia²⁸.

En el caso de los bienes de uso, los mismos son revaluados y amortizados, no obstante el aumento de valor no constituye renta bruta gravada por el IRAE, de acuerdo al literal A) del artículo 18 del Título 4 del T.O. 1996.

Cabe destacar que el reconocimiento de resultados por simple valuación, no constituye una excepción o apartamiento de las normas fiscales, por cuanto las normas contables prevén criterios similares.

Un comentario aparte merece la distinción entre gasto y activo, y en particular en lo relativo a activos intangibles, que es quizás donde pueden plantearse más diferencias con las normas contables.

Si bien no nos extenderemos en este punto, la distinción adquiere relevancia, por cuanto la consideración de una partida como gasto, implicaría la deducción íntegra en el ejercicio, mientras que si se lo califica como activo, el devengamiento estará asociado a la cuota de amortización del ejercicio.

²⁸ Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, págs. 91 y 92.

3.1.3 - Normas contables y fiscales: diferencias

Más allá de reconocer que el término devengado es un concepto netamente contable, también hay que precisar que los criterios impositivos de valuación se apartan, a veces significativamente, de los criterios contables por expresa voluntad del legislador y atendiendo a sus objetivos en el área fiscal.

Ello, por cuanto el Derecho Tributario tiene normas y principios propios, específicamente en materia del impuesto a la renta se establecen determinados criterios relativos a su determinación, que no siempre coinciden con los criterios contables.

El método simplificado del ajuste por inflación a nivel del IRAE constituye un ejemplo de esta situación.

Por otro lado, a nivel de normas contables, se reconoce como una de las características cualitativas de los estados financieros la prudencia.

El párrafo 37 del Marco Conceptual define a la prudencia como la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios al hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren.

El reconocimiento de incertidumbres a nivel contable, esta basada en cuestiones subjetivas.

Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, el reconocimiento de elementos patrimoniales se basa en cuestiones objetivas, no admitiéndose previsiones genéricas o revalúos globales²⁹.

La Dirección General Impositiva en Consulta N° 3557 (Bol. 277) reconoce que las normas contables constituyen una referencia para las normas fiscales, sin embargo destaca que las mismas no son obligatorias.

²⁹ Sobre el tema de diferencias entre el balance fiscal y comercial, G.A. de Posadas –Belgrano; ob. cit., págs. 284 a 286.

La norma reglamentaria del IRAE, reconociendo las diferencias que pueden producirse a nivel fiscal y contable, establece en el artículo 10 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, que los resultados contables se ajustarán de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad.

3.1.4 - El caso particular de los servicios

El caso de los servicios presenta particular interés, por cuanto se plantea la interrogante de en qué momento se considera devengada la prestación de los mismos.

Para dar respuesta a esta pregunta debe atenderse a la naturaleza del servicio, en la medida que, existen por un lado servicios que se encuentran supeditados a un resultado, no teniendo una vocación de duración; y por otro, servicios cuya prestación se extiende en el tiempo, que tienen un ánimo de reiteración indefinida, que sí tienen una vocación de reproducción en el tiempo.

A nivel del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el artículo 3 del Título 10 del T.O. 1996, establece que el hecho gravado se configura en el caso de la prestación de servicios, cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución.

El último inciso del artículo citado consagra una solución específica para el caso de prestaciones de servicios de tracto sucesivo. En este caso, el hecho generador se considera configurado mensualmente.

En el caso de los servicios que no tienen una vocación de permanencia, sino que la ventaja o provecho se configura en un instante determinado, esto es, que tienen una fecha cierta de finalización, si bien no hay una norma expresa en el IVA que establezca el momento preciso en que se configura el

hecho generador, se ha entendido que en virtud del artículo 8 del Código Tributario, se configura al final del período³⁰.

La solución del citado artículo consiste en establecer un momento, se trata de un punto en el tiempo, que es el final del período. No obstante, se entiende no califica dentro de los hechos generadores de tipo instantáneo, en la medida que no se cumplen en un momento único y preciso, sino que implican una ejecución extendida en el tiempo³¹.

A nivel del impuesto a la renta empresarial no existe una norma similar a la del último inciso del artículo 3 del Título 10 citado, que establezca que en el caso de prestaciones de servicios de tracto sucesivo la configuración es mensual.

Más allá de la dificultad para definir si determinado servicio es de tracto sucesivo o si se considera prestado en forma parcial o si por el contrario debe entenderse configurado al final del período, lo cierto es que a nivel del IRAE no existe una solución específica.

No obstante, para los servicios que tienen una fecha cierta de finalización, resulta igualmente aplicable la solución del artículo 8 del Código ya expresada.

Para el resto de los servicios, se ha extendido al IRAE la misma solución que la consagrada legalmente para el IVA, esto es, considerar que el devengamiento de la partida en los casos de las prestaciones de tracto sucesivo es mensual.

³⁰ Dr. Andrés Blanco: "El impuesto al Valor Agregado", Volumen I, FCU, pág.169.

³¹ La doctrina mayoritaria clasifica a los hechos generadores desde el punto de vista del aspecto temporal en instantáneos, periódicos y permanentes, considerando a los servicios que insumen un período de tiempo en su ejecución como periódicos, Dr. Andrés Blanco: ob. cit., pág.155 y ss; Dr. Jose Luis Shaw: "La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal", en Revista Tributaria N° 28, enero – febrero 1979, págs. 40 a 43. El Dr. Roque García Mullin en posición no compartida por los citados autores ni por nosotros, entiende que se trata de un hecho generador de tipo instantáneo, pues el legislador optó por atenerse a la fecha de la factura: ob. cit., págs. 75 a 78.

Ello por la definición de “devengado”, en la medida que exista una ventaja o provecho para el prestatario del servicio, se entiende la misma se configura en forma mensual.

Otro caso de interés en lo que tiene que ver con el principio de lo devengado, es el de la construcción. Esta actividad tiene la particularidad de que habitualmente, entre el comienzo y la terminación de una obra transcurre más de un ejercicio, con lo que resulta necesaria la determinación del resultado anual, en la medida que el impuesto se configura anualmente.

La Administración ha entendido que resulta de aplicación en este caso la NIC 11, relativa a contratos de construcción, según la cual se reconocen los resultados en función del grado de avance de la obra³².

3.1.5 - Excepciones al principio de lo devengado

La elección de un período anual constituye una fractura artificial, cuya trascendencia depende del grado de “incomunicación” como lo expresa García Mullin³³, que exista entre un período y otro.

La adopción de un período anual indicaría que en cada lapso se configura un hecho generador diferente, y la obligación tributaria es autónoma de la surgida en otros períodos.

No obstante, esto sería así si no existiera “comunicación” entre un ejercicio y otro. Sin embargo, el legislador admite que en algunos casos exista un vínculo entre los distintos ejercicios.

Es así que a nivel legal y reglamentario, se establecen las siguientes excepciones en la aplicación del criterio del devengo:

³² Consulta N° 3557 (Bol. 277 - Expediente de fecha 28.02.997, Recurso de revocación y jerárquico) y Consulta N° 4537 (Bol.396).

³³ Dr. Roque García Mullin: “ob. cit., pág. 77.

- Venta de inmuebles pagaderos a plazos: (artículo 13 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007), la renta no se computa en el ejercicio que se realizó la venta, sino que la misma se reconoce en función de las cuotas contratadas y las cuotas vencidas, es decir en varios ejercicios.

- Arrastre de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores: se admite la deducción de las pérdidas fiscales siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria (literal F) del artículo 21 del Título 4 del T.O. 1996).

Esta norma constituye un mecanismo, si bien parcial y limitado, de promediar las rentas de más de un ejercicio³⁴.

- Exoneración por inversiones: por un lado constituye una excepción el hecho que se admita deducir como gasto el monto invertido en bienes de activo fijo, es decir que no se trata de gastos realmente devengados en el ejercicio. Por otra parte, la posibilidad de trasladar hasta los dos ejercicios siguientes el monto no exonerado en virtud de los límites establecidos, constituye también un apartamiento al citado principio.

- Honorarios profesionales: si bien a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 se elimina la restricción al cómputo de honorarios profesionales, en virtud de quedar sometidos al principio general de deducción de gastos; el artículo 98 del Título 4 del T.O. 1996, admite el traslado del monto de honorarios no deducido en la liquidación del IRIC o del IRA, en las mismas condiciones que regían para dichos impuestos.

3.2 - Necesarios para obtener y conservar las rentas

3.2.1 - Precisiones Previas

³⁴ Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, págs. 110 y 111.

El artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996, al definir el concepto de renta neta dispone: “*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.*”

En el apartado 2.3 de este trabajo, se analizó la exigencia prevista en el artículo 11 de la Ley Nº 18.341, al hacer aplicables a los costos y gastos, que resultan contenidos en el concepto de renta bruta, las condiciones exigidas en los artículos 19 y 20 del Título 4 T.O. 1996; en consecuencia las consideraciones sobre la necesidad de los gastos incurridos, que se formulen en el presente apartado resultan íntegramente aplicables a las categorías de renta bruta y renta neta.

El análisis que desarrollamos en el presente apartado, se limitará a lo que tradicionalmente se entendió - así como las discusiones que se han suscitado - sobre el concepto de “gastos necesarios”, sin ingresar directamente a un análisis detallado de aquellos supuestos de gastos admitidos previstos en los artículos 21 (Otras pérdidas admitidas), y 22 (Excepciones al principio general) del Título 4 del T.O. 1996.

No resulta ocioso recordar que las disposiciones legales citadas, regulan situaciones que “... o bien no son gastos, o bien no son necesarios.”³⁵. Dentro del primer supuesto - no constituyen estrictamente gastos, sino pérdidas admitidas - se pueden destacar: (i) las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor (artículo 21 literal A del Título 4 del T.O. 1996); (ii) las pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas (artículo 21 literal B del Título 4 del T.O. 1996); (iii) los castigos sobre malos créditos (artículo 21 literal C del Título 4 del T.O. 1996); (iv) las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (artículo 21 literal F del Título 4 del T.O. 1996).

³⁵ Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., pág. 131.

También, se prevé la posibilidad de: (i) deducir partidas que no constituyen gastos necesarios para obtener y conservar la renta (las donaciones a entes públicos, LATU, INIA e “Institut Pasteur” de París, literales D, E y K del artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996); (gastos y contribuciones realizadas en favor del personal, literal C) artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996); (ii) partidas que constituyen gastos necesarios, pero que el legislador tributario estimó la necesidad mencionarlas expresamente por su importancia (amortizaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento, literales D y E del artículo 21 del Título 4 del T.O. 1996); (inversiones realizadas por quienes desarrollen actividades agropecuarias; literal H) artículo 21 del Título 4 del T.O. 1996); (iii) partidas que constituyen gastos necesarios pero cuyo límite cuantitativo de deducción se encomienda al Poder Ejecutivo, con la finalidad de: (a) facilitar su fiscalización y (b) evitar que se produzca por el contribuyente un incremento abusivo de las mismas, evitándole de esa forma a la Administración la necesidad de acreditar, no ya que el gasto no resulta necesario - apreciación cualitativa del gasto ya efectuada por el legislador - sino que existe un exceso en la cuantía del gasto considerado por el contribuyente (intereses de deuda documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda con las condicionantes dispuestas por los literales I) y J) del artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996)³⁶.

El Cr. Jorge Rossetto al analizar el concepto de “gastos necesarios”, en cita a John Due expresa: *“En función de definición del rédito como flujo de riqueza (...) la porción del ingreso total que es necesario desembolsar para la marcha de la empresa no constituye una parte del flujo neto de riqueza hacia la persona en el período. Este es el fundamento por el cual las leyes del impuesto a la renta permiten universalmente deducir del rédito bruto los gastos de explotación, es decir, los gastos necesarios para lograr la obtención del rédito”*³⁷ (subrayado nuestro).

³⁶ En similar sentido puede verse: (i) Dr. José Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, pág. 98; (ii) Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., pág. 131.

³⁷ Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., pág. 129.

Como expresara el Dr. Valdés Costa: “En realidad esta expresión [refiriéndose a los “gastos necesarios para obtener y conservar la renta”] es un tanto convencional pues la obtención de la renta neta requiere no solamente la deducción de los gastos realizados por el contribuyente sino también la de ciertos importes que corresponden a la desvalorización por desgaste, agotamiento o desuso sufridas por los bienes afectados a la producción (...) Sería más correcto pues decir que dichos gastos, en sentido amplio, están destinados a la obtención de la renta y a la conservación de la fuente más que de la renta propiamente dicha”³⁸ (subrayado nuestro).

En similar sentido, sobre la necesidad de distinguir los “gastos necesarios para obtener la renta” de los “gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas”, se manifiesta el Cr. Rossetto; en este sentido expresaba: “En cuanto a los gastos necesarios para conservarla, no comprendemos por qué esta expresión se viene reiterando desde el Impuesto a las Ganancias Elevadas: la necesidad del gasto debe estar referida a la conservación de la fente de la renta, y no de la renta misma, una vez obtenida”³⁹.

De manera breve, y a efectos de ilustrar sobre la evolución legislativa de este concepto, transcribiremos las principales disposiciones legales que fueron dictadas con relación a los gastos admitidos:

A) Impuesto a las Ganancias Elevadas creado por la Ley Nº 10.597, de 28 de diciembre de 1944, establecía con relación a aquellos gastos admitidos para determinar las ganancias imponibles: (i) “Artículo 4º.- A los efectos de la presente ley, se entienden por ganancias imponibles, todos los aumentos de patrimonio de una empresa, en el año fiscal, obtenidos previa deducción de los costos y de los gastos de explotación y conservación que les fueren relativos...”

³⁸ Dr. Ramón Valdés Costa: “Manuales Impositivos/1 Impuesto a la Renta”, FCU. 1971, pág. 81.

³⁹ Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., pág. 130.

(ii) “Artículo 15.- Para establecer las ganancias netas se restarán de las ganancias los gastos efectuados para obtenerlas, mantenerlas o conservarlas, que esta ley admite.”

(iii) “Artículo 22.- De la ganancia anual se deducirán, en cuanto corresponda al ejercicio: N) Todos los demás gastos generales ordinarios de la empresa, pagados o adeudados, en cuanto sean necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias de fuente uruguaya.”

B) Ley N° 12.804, de 30 de noviembre de 1960, que instauraba por primera vez en el sistema tributario uruguayo el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, establecía en su artículo 19, para determinar la renta neta imponible de la Categoría Industria y Comercio: *“Renta neta. Para establecer la renta neta de esta categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios realizados para obtenerla y conservarla.”*

C) El Decreto - Ley N° 14.252, de 22 de agosto de 1974, derogó el IRPF, pero mantuvo la categoría Industria y Comercio como un impuesto autónomo (IRIC) estableciendo en su artículo 341 (artículo 13 del Título 4 T.O. 1996) que constituirían rentas netas, aquellas que resultan luego de deducir a la renta bruta *“... los gastos necesarios para obtenerla y conservarla...”*.

D) La Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, sustituyó en su artículo 3 el Título 4 del T.O. 1996, disponiéndose, en su artículo 19, como principio general que a efectos de determinar las renta netas gravadas por el IRAE la posibilidad de deducirse a la renta bruta *“... los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas...”*.

3.2.2 - Concepto de “Gasto”

Giuliani Fonrouge y Navarrine, en su análisis del Impuesto a las Ganancias argentino⁴⁰, analizan el concepto de gasto, el cual desde el punto de

⁴⁰ Los comentarios que se citan se efectúan con relación al artículo 17 de la Ley N° 20.628 que dispone: *“Para establecer a ganancia neta, se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso, mantener y conservar la fuente...”*

vista gramatical proviene del latín *vastare*, destruir, y consiste en “emplear dinero en algo”. Expresan los autores citados que a la palabra “gasto” se le asigna “... el significado genérico de detracción, o sea aquello que se sustrae resta o aparta, y que no sólo incluye gastos propiamente dichos sino también costos y cargas e importes apartados para ciertas eventualidades, siempre que sean inherentes al beneficio que se grava”⁴¹.

3.2.3 - Alcance del concepto “gastos necesarios”

3.2.3.1 - Apreciación “objetiva” por la Administración

La doctrina tributarista tradicionalmente sostuvo: “...que a los efectos de su clasificación el gasto no debe ser juzgado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente de realizarlo, sino por su relación con el propósito perseguido al hacerlo. Si este propósito no puede obtenerse sin hacer el gasto, agrega, debe concluirse que el mismo es necesario, y como tal, deducible. La esencia del problema radica en establecer quién debe juzgar si un gasto es o no es necesario a ese fin, (...) ese juicio “es de exclusiva incumbencia del contribuyente, sin que corresponda al Fisco controlarlo, tanto más que, siendo éste ajeno al negocio, no se halla en condiciones de hacerlo en forma razonable”⁴². “La elección de los medios para obtener la renta es privativa del contribuyente”⁴³ (subrayado nuestro).

En este sentido y contraponiendo el concepto de “necesarios” al de “imprescindibles” (previsto en el artículo 13 literal L del IRIC, referente a los gastos incurridos en el extranjero)⁴⁴, considerando que esta referencia a la “imprescindibilidad del gasto” constituía una exigencia superior que el carácter de “necesario”, lo cual para el autor llevaría a concluir que el concepto de

⁴¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: ob. cit.

⁴² Cr. Jorge Rossetto: ob. cit., págs. 129 y 130. En términos similares se expresaba el Dr. Juan Carlos Peirano Facio en Revista Tributaria Tomo XII, N° 69, noviembre – diciembre 1985, pág. 528.

⁴³ Dr. J.A. Benítez y Cr. Carlos Borba: “El impuesto a la renta de las empresas en las zonas de integración”, XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, setiembre de 1996, pág. 220.

⁴⁴ Los artículos 21 y 22 del Título 4 del T.O. 1996, no han mantenido esta referencia a “imprescindibles”, para ninguno de los gastos que enumeran, lo que podría dar lugar - siguiendo el razonamiento del Cr. Rossetto - a que “gasto necesario” es algo más que “gasto útil” al menos en sede del IRAE, debiéndose entender por “necesario” como aquello que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.

“necesario” se asimila al de “gasto útil” y se contrapone al “gasto superfluo”⁴⁵. Concluyendo que “... el carácter de “necesario” de un gasto – siempre que el mismo esté vinculado con la actividad productora de la renta – debe ser calificado y decidido por el propio empresario, según su política y sus opiniones sobre cómo debe conducir sus negocios”⁴⁶.

Las opiniones transcritas, sustentaban que la apreciación de la necesidad de un gasto se sujetara a criterios meramente subjetivos del contribuyente. Esta postura ha sido claramente rechazada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En este sentido en Sentencia N° 1018 de 9 de noviembre de 1998, el Tribunal sostuvo que resultaba “... prioritario determinar las normas impositivas que alcanzan al contribuyente (...) del cual ha de resultar el hecho imponible que (...) no puede quedar liberado a la voluntad del contribuyente su categorización de “gastos necesarios” (...) sino que examinados, los mismos, y apreciados desde la perspectiva del contribuyente, se determinará su ajuste legal. La facultad del contribuyente queda limitada en disponer, en su industria o empresa, los gastos que considere necesarios para obtener el fin que pretende, en cuanto a renta, beneficio, ampliación o conservación de la misma. Pero, luego el Fisco usará sus facultades de determinar si tiene un crédito contra aquél; si ese acertamento se ha efectuado conforme a las determinantes legales, por lo cual, el contribuyente debe proporcionar la documentación necesaria para que aquél logre su objetivo: cobrar su crédito conforme a la ley”⁴⁷.

En este sentido se ha manifestado el Dr. Varela Rellán al referirse que la carga de la prueba sobre la “necesariedad” del gasto recae, de conformidad con los principios generales en materia procesal, en el contribuyente quien al decir del autor: “...debe estar en condiciones de probar a través de signos

⁴⁵ Rossetto, op. cit. p. 130. Agrega más adelante el propio autor “...la idea de “imprescindible” expresa un grado de necesidad superior al de “necesario”, por más que el límite entre uno y otro es difuso y subjetivo”, pág. 210.

⁴⁶ Cr. Jorge Rossetto: ob.cit., pág. 131.

⁴⁷ Sentencia N° 1018 de 9 de noviembre de 1998 publicada en la Revista Tributaria del IUET Tomo XXVI, Nro. 148, enero - febrero 1999, págs. 100 y 101.

objetivos externos la necesidad y razonabilidad de su decisión. (...) Los gastos no obligatorios cuya necesidad empresarial no pueda demostrarse no podrán ser deducidos...⁴⁸.

3.2.3.2 - El límite cualitativo -teleológico- y cuantitativo de los gastos incurridos

La doctrina ha sido conteste, en requerir al gasto incurrido por el contribuyente para la obtención de la renta gravada, que aquel evidencie una “... una relación de causa a efecto [relación causal de tipo de económico: causalidad económica], apreciable objetivamente, entre el gasto y la renta bruta”⁴⁹.

Se ha dicho que “A los efectos de su calificación el gasto debe ser juzgado en función de su relación con el propósito perseguido al hacerlo. Lo que interesa (...) es que exista una relación medio a fin en la libre decisión del empresario”⁵⁰.

Por su parte la Dra. Addy Mazz ha expresado sobre este punto: “Del punto de vista teórico, la deducción de los denominados “gastos necesarios” no exigiría más que la comprobación de que la erogación está destinada al fin de lograr la ganancia y o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia.

El concepto es amplio y cabe la deducción de todos los gastos que, aun cuando no estén indicados expresamente, son comprobados en forma

⁴⁸ “Deducibilidad para el IRIC de sumas no obligatorias abonadas en ocasión del cese de la relación laboral” en Revista Tributaria N° 167, marzo - abril 2002, págs. 252 y 253.

⁴⁹ Dr. J.A. Benítez y Cr. Carlos Borba: ob. cit., pág. 220.

⁵⁰ Dr. José Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, págs. 95 y 97. En idéntico sentido se ha manifestado Dino Jarach, al analizar el artículo 17 del Impuesto a las Ganancias en la Argentina, en respuesta a la pregunta de qué se entiende por necesarios expresa: “La deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente” (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Edit. Cangallo S.A.C.I., 1ª reimpresión de la 1ª edición, mayo 1985, pág. 552).

fehaciente y se demuestra su relación teleológica con la producción de la ganancia”⁵¹.

Y agrega la autora un requisito adicional para la alineación del gasto como necesario: su “homogeneidad” existente entre la naturaleza de los ingresos computables como base del impuesto y las erogaciones que devienen en deducciones aplicables, señalado que *“Esto se resume en la congruencia entre la naturaleza de las ganancias y las deducciones: si los ingresos computables son los de carácter normal y recurrentes así deben también ser las deducciones, lo que también debe darse en las connotaciones espaciales y temporales*”⁵². La relatividad del concepto jurídico “necesarios”, a partir de la incidencia que las coordenadas espacio – tiempo tienen al momento de precisarse aquel concepto por el intérprete de la norma tributaria, ha sido reconocida por la DGI en Consulta N° 1874 (Bol. 120) donde analizó la necesidad de los gastos incurridos por contribuyentes en el uso de varios automóviles utilizados por sus directivos, allí se expresó: *“Es claro que en muchos casos será controvertible el concepto de necesidad, y para resolverlo habrá que estarse a lo que es habitual en un momento y un lugar determinado”*.

No se admite por el legislador tributario, la deducción de cualquier gasto destinado a obtener la renta bruta, sino que el legislador le exigió a esos gastos una nota especial: que califiquen como “necesarios”⁵³ para obtener aquella renta, de esto es dable interpretar, que toda vez, que un gasto incurrido por el contribuyente carezca de aquella calidad, no habrá de considerarse a los efectos de obtener la renta neta gravada, por más que se pruebe que el gasto fue destinado a obtener la renta. En este sentido se ha expresado, que *“A nivel general, la calificación de necesidad, debe efectuarse en dos planos*

⁵¹ En este sentido la Consulta N° 2348 (Bol. 134), entendió que cumplía con la nota de “necesidad” el importe del arrendamiento de una vivienda para el uso del personal afectado temporal o permanentemente a una sucursal de la empresa en el interior del país.

⁵² Dra. Addy Mazz: “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, Tomo II, 2ª Edición Corregida y Actualizada, FCU, 1987, pág. 90.

⁵³ El vocablo “necesario” en su acepción literal es definido por el Diccionario de la Real Academia Española como: (i) aquello que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder. (ii) que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo (iii) se dice de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza y (iv) que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.

sucesivos: primero cualitativamente, porque si no existe la debida conexión entre el rubro de que se trate y la obtención o conservación de la renta, el gasto no se puede deducir en absoluto; segundo si la erogación supera este escalón deberá apreciarse cuantitativamente (...) la apreciación de estos extremos es harto dificultosa, en especial en relación con el segundo (..) Cuando este escollo no puede ser superado, las consecuencias las soportará el Fisco porque no se le puede exigir al contribuyente una prueba que la propia Administración reconoce imposible (...) en estas situaciones las erogaciones sólo pueden ser cuestionadas “cuando excedan los límites de lo razonable y se conviertan en superfluas”⁵⁴.

El grado de intensidad de esa relación de causalidad, exigible al gasto que se pretende deducir, podemos conceptualizarla siguiendo a Francisco Clavijo Hernández⁵⁵ como: “la imposibilidad de sustraerse del gasto para obtener el ingreso”, y expresa el autor citado: “...éste es el único criterio que nos permite conceputar el gasto como lo que es: el costo de los rendimientos, esto es, los costos en que ha incurrido la entidad social al realizar el proceso productivo (...) Esto explica que se consideren gastos deducibles (..) por este concepto, entre otros, los gastos de personal, los gastos financieros, los gastos de suministros ... y que se excluyan una serie de gastos como “atenciones a clientes”⁵⁶, “comidas al personal”⁵⁷, “lunch de navidad”, “regalos de navidad”, y otros más del mismo carácter, ya que los primeros son, efectivamente costos de obtención de los ingresos, y los segundos, por el contrario, son aplicaciones de la renta social y, por consiguiente, en sí mismo, ajenos al concepto de gasto deducible”⁵⁸(subrayado nuestro).

⁵⁴ Dr. José Carlos Bordolli: “La autonomía del Derecho Tributario y el concepto de remuneración en el IRIC”, en Revista Tributaria Nº 84, marzo – abril 1988, págs. 176 y 177.

⁵⁵ Francisco Clavijo Hernández: “Impuesto a las Sociedades”, Capítulo V del Curso de Derecho Tributario, Parte Especial: Sistema Tributario: Los tributos en particular. José Ferreiro Lapatza y otros: 9ª Edición. España. Edit. Marcial Pons, pág. 237

⁵⁶ La DGI ha sostenido que el costo fiscal de las mercaderías obsequiadas a la clientela con fines promocionales, constituyen gasto necesario a los efectos de su deducibilidad de la renta bruta, Consultas Nº 3.006 (Bol. 201) y Nº 3951 (Bol. 325).

⁵⁷ Las Consultas Nº 145 de 14.01.976 (en Tomo I de Dictámenes, pág. 118) y Nº 1805 (Bol. 101), admitieron la deducción de los pagos por alimentación efectuados al personal.

⁵⁸ En el presente, la determinación de la base imponible para el IS (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio) “... se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y

Destaca el caso de la Consulta N° 6 (Bol.12) de la Comisión de Consultas de la DGI donde una empresa representante de industrias del exterior pretendía adquirir una embarcación de recreo, deduciendo su amortización. Expresa el Prof. Shaw: *“Se trata de casos en que no está en juego el importe del gasto sino la propia naturaleza del mismo, donde se llega a la conclusión de que no existe una relación de medio a fin entre el gasto y la obtención de rentas”*⁵⁹.

En similar sentido se expresan Giuliani Fonrouge y Navarrine: *“El concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Ya lo dijo años atrás la jurisprudencia suiza al expresar que allí – lo mismo que entre nosotros – la ley sólo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa”*⁶⁰.

En suma, corresponde afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de cierta erogación, tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación directa que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.” Siendo el punto de partida el resultado contable, se ha expresado que: *“...el legislador ha dado respuesta a una importante demanda doctrinal. Se terminan así los problemas que tanto el concepto de ingreso (...) como el de gasto necesario, planteaban en este impuesto a los efectos de la determinación de la base imponible, los cuales crearon discrepancias conceptuales de gran trascendencia.”* (Cfme. Manuela Fernández Junquera en su artículo “Hacia la armonización del impuesto sobre las sociedades”, en XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, setiembre de 1996, pág. 131.

⁵⁹ En este sentido se puede destacar la Consulta N° 374 (Bol. 33), donde una empresa consultaba si los aportes efectuados al sistema jubilatorio alemán para determinados empleados constituían gastos admitidos para la determinación de la renta neta gravada por el IRIC. La DGI respondió que no resultan gastos necesarios para mantener y conservar la renta de fuente uruguaya, sino de una liberalidad del empleador para con los empleados.

⁶⁰ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: ob. cit., pág. 161.

3.2.3.3 - Facultades de control de la Administración Tributaria

La calificación tributaria (inciso 2 del artículo 6 Código Tributario) mediante la prescindencia de la forma jurídica constituye un procedimiento hábil y eficaz para desentrañar la realidad subyacente en todos los casos en que por efecto de una forma jurídica inapropiada, los particulares evadan el cumplimiento de sus obligaciones con el fisco.

El hecho de que se haga referencia en el artículo 6 a la interpretación del hecho generador, nos puede llevar a concluir, erróneamente, que este principio de la realidad económica, sólo es aplicable para determinar si el hecho generador se ha configurado o no en el terreno fáctico. Se trata de un instrumento de eficacia mucho más complejo, ya que pueden utilizarse formas jurídicas inadecuadas para otros fines, entre ellos: el disminuir la cuantía del tributo (simulando ingresos, gastos, pérdidas)⁶¹.

En aplicación de la norma citada, se ha reconocido por la doctrina tributarista, la posibilidad de recurrir al principio de realidad en el análisis del caso real a fin de determinar su coincidencia con la descripción abstracta del hecho generador prevista en la ley, en este sentido el Dr. Shaw expresó: “...la Administración está habilitada a no aceptar la deducción de gastos que formal o documentariamente pongan a cargo de la empresa pero que, en sustancia, no correspondan a la misma sino al empresario en forma particular”^{62 63}.

El reconocimiento de atribuciones a la Administración Fiscal, con la finalidad de que ésta pueda ponderar el vínculo teleológico entre el gasto que

⁶¹ Cfme: Alberto Faget: “La Forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal” en Revista Tributaria N° 42, mayo – junio 1981, pág. 185

⁶² Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, pág. 96. En este sentido el autor, cita el antecedente administrativo donde la Administración Tributaria no admitió la deducción de gastos particulares incurridos en la construcción de viviendas de los directivos de la empresa (publicado en Revista Tributaria N° 31, julio - agosto 1979, págs. 341 y ss.). Esta interpretación, se sustenta en el ámbito del IRAE con lo previsto en el literal A) del artículo 24.

⁶³ Resulta menester destacar aquí, las Consultas N° 2471 (Bol. 146) y N° 2799 (Bol. 249), en las cuales no se admitió la categorización como “gasto necesario”, de las primas derivadas de la contratación de seguros vida por los socios de la sociedad siendo la beneficiaria del seguro la empresa; ni tampoco se entendió computable el pago de las rentas anuales que se abonarían por la empresa a los herederos de los socios fallecidos.

se pretende deducir y la obtención de la ganancia gravada, así como su razonabilidad, han sido reconocidas por el Maestro Dino Jarach. El profesor italiano, expresaba: “... corresponde a la DGI controlar la existencia de la relación de medios a fines entre los gastos y las ganancias tanto en el aspecto cualitativo como cuantitativo. Pero, en ambos aspectos, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia, juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo.”⁶⁴ Esta facultad de verificación a favor del Fisco, es señalada por Giuliani Fonrouge y Navarrine: “Se trata, en el caso, de los gastos sin los cuales no habría ganancia, o ésta no podría subsistir en su fuente. Y por cierto que el fisco (...) puede exigir (...) que el contribuyente acredite el carácter de necesario”⁶⁵.

En reciente jurisprudencia el TCA, ha categorizado a los “gastos necesarios” como “conceptos jurídicos indeterminados”, en tanto los gastos en que incurren los contribuyentes son circunstancias reales determinadas, que han de subsumirse a una categoría de límites difusos (“necesarios”), que debe ser precisada por el intérprete al momento de aplicar la norma. El órgano jurisdiccional ha expresado que: “... en la estructura de todo concepto indeterminado es identificable un núcleo fijo (*Begriffkern*) o “zona de certeza”, configurada por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre o “halo del concepto” (*Begriffhof*), más o menos precisa y, finalmente, una “zona de certeza negativa”, también segura en cuanto a la exclusión del concepto. Y supuesta esta estructura del concepto jurídico indeterminado, la dificultad de precisar la solución justa se concreta en la zona de imprecisión o “halo” conceptual. Y la doctrina alemana reconoce en el halo conceptual un “margen de apreciación” (*Beurteilungsspielraum*) a favor de la

⁶⁴ Dino Jarach: ob. cit, p. 552.

⁶⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine: ob. cit., pág. 162.

Administración, sin perjuicio de que tal margen de apreciación no da entrada a la libre voluntad de la Administración” (subrayado nuestro)⁶⁶.

Resulta, entonces pacíficamente admitido, que la Administración Fiscal pueda requerir al contribuyente pruebas que acrediten la existencia de una relación directa e inmediata, entre el gasto que se deduce y el giro o actividad de la empresa, que permita calificar el gasto como necesario o inevitable, reconociéndose a la Administración Fiscal cierto “margen de apreciación” (no de discrecionalidad) con relación a aquellos gastos que se encuentran dentro de la “zona de imprecisión”, debiendo en el momento de aplicar la norma llegar a la solución “justa”, a la que se arribará mediante una actividad de cognición (objetivable) y no de volición⁶⁷.

3.2.3.4 ¿Gasto necesario se asimila a gasto obligatorio?

La discusión en nuestro país sobre la identidad entre “gasto necesario” y “gasto obligatorio”, giró - principalmente - en torno a la admisibilidad de deducir en sede del IRIC, aquellas sumas no obligatorias pagadas por encima de las indemnizaciones por despidos (legales o convencionales) tarifadas y absolutas, en ocasión del cese de la relación laboral. Discusión que resultaba extensible a otras partidas desembolsadas por las empresas a favor de sus empleados, que no tenían su origen en una obligación jurídica legal o convencional (por ejemplo: sumas abonadas en ocasión de una renuncia incentivada o complementos de seguro de desempleo)⁶⁸.

Con relación a la admisibilidad o no de estas partidas dentro de la categoría “gasto necesario”, se destacan dos posiciones notoriamente diferenciadas:

⁶⁶ Sentencia N° 562 de 17 de octubre de 2007, publicada en Revista Tributaria del IUET Tomo XXXV, N° 204, mayo - junio 2008, pág. 428.

⁶⁷ Cfme. Eduardo García de Enterría - Tomás Ramón Fernández: Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, págs. 451 y ss.

⁶⁸ Estos ejemplos han sido señalados por el Dr. Alberto Varela Rellán, en artículo citado, pág. 246.

(i) La Dirección General Impositiva sostuvo tradicionalmente, la imposibilidad de la deducción íntegra de estos gastos, en tanto las sumas abonadas al personal por encima de los mínimos legales o convencionales carecen de la nota de necesidad exigida por el legislador tributario - no obstante, se consideraba estos gastos asimilables en sede del IRIC al concepto de gastos y contribuciones similares que se abonan al personal, siéndoles aplicables las limitaciones y condicionantes que preveía la Resolución N° 194/974 de 22.11.974⁶⁹.

El posicionamiento de la DGI, contó con el aval del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Sentencia N° 196 de 12 de setiembre de 1983⁷⁰. En ella, el TCA en forma unánime, consideró que las partidas complementarias otorgadas al personal por encima de la IPD legal - que no resultan impuestas por ley o por convenio colectivo - *“...no son (...) jurídicamente obligatorias, y si bien fueron motivadas por una medida necesaria (la disminución del personal), no fue un gasto necesario para lograr dicho resultado ya que pudo prescindir del personal abonando únicamente las indemnizaciones legales. No tuvo necesidad de abonar, para lograr dicho resultado, sumas complementarias las que, en consecuencia, carecen de la característica de necesaria y revisten el carácter de una liberalidad o donación...”*

El Dr. José Carlos Bordolli, ha sufragado esta posición⁷¹ sosteniendo que esas partidas no obligatorias abonadas en ocasión del cese de la relación laboral *“...tienen su origen en la voluntad unilateral del empleador, por loable que sea el propósito que la guíe, carece de la virtud necesaria porque se podía haber prescindido de su pago sin alterar por ello los resultados (...) si debe admitirse siempre que el empresario gaste más de lo que está obligado a hacer para llegar a idéntico resultado, es evidente que el calificativo “necesario”*

⁶⁹ Consultas N° 54 (Bol. 22), 145 (Bol. 22), 1844 (Bol. 104); 2354 (Bol. 134), 2767 (Bol. 174) (esta última refería a gastos por alimentación).

⁷⁰ Boletín de la DGI N° 127, pág.11

⁷¹ Dr. José Carlos Bordolli: ob. cit., pág. 177.

debería ser sustituido por “destinado a”, arbitrio que - claro está - queda vedado al intérprete (subrayado nuestro)⁷².

Este posicionamiento, ha sido mantenido en la actualidad, a partir de recientes pronunciamientos de la DGI⁷³.

(ii) En la posición contraria se encuentran el Cr. Juan Antonio Pérez Pérez y los Dres Eduardo Ameglio⁷⁴, José Luis Shaw⁷⁵ y Alberto Varela Rellán⁷⁶, quienes han sostenido la admisibilidad de la deducción íntegra de estos gastos a efectos del IRIC, en la medida que resulten necesarios desde el punto de vista empresarial, y aún cuando no sean jurídicamente obligatorios. EL TCA, en un cambio de su tradicional jurisprudencia, se alineó a partir de la Sentencia N° 1.018 de 9 noviembre de 1998 - con discordia del Dr. José Baldi Martínez -⁷⁷, a la doctrina reseñada. En su fallo el Tribunal, desvincula el concepto de necesario de lo jurídicamente obligatorio, y entiende que en el caso de marras la decisión del gasto fue “empresarialmente necesaria”⁷⁸.

⁷² Ha llegado a nuestro conocimiento la Sentencia de la Corte Suprema de Chile, de 5 de enero de 1999, en la cual se rechazó el recurso de casación de una empresa que pretendía deducir como gasto necesario el pago de una indemnización a un tercero ordenada por una sentencia ejecutoriada, en razón de la responsabilidad derivada de un daño causado a éste durante una actividad del giro de la empresa. La Corte Chilena, rechazó el recurso, entendiendo que sólo estamos frente a un gasto necesario cuando éste es inevitable u obligatorio y, no cabe duda que las indemnizaciones reguladas por los Tribunales con motivo de la realización de actos ilegales, son absolutamente evitables, aún cuando se realicen con motivo o en ocasión del giro de la empresa, el cual no puede comprender la realización de hechos ilícitos.

⁷³ Consultas N° 4223 (Bol. 355) (partidas de alimentación pagadas al personal embarcado que resultan obligatorias por los Convenios vigentes en la materia) y N° 4904 (Bol. 419).

⁷⁴ Eduardo Ameglio y Juan A. Pérez Pérez, “El concepto de contribuciones a favor del personal”, en Revista Tributaria N° 82, noviembre – diciembre 2007, pág. 59.

⁷⁵ Dr. Jose Luis Shaw: “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio”, en Manual de Derecho Financiero, Volumen III, págs. 99 y 104.

⁷⁶ Dr. Alberto Varela Rellán: ob. cit.

⁷⁷ Publicada en Revista Tributaria N° 148, enero - febrero 1999, págs. 98 a 105. En su discordia el Dr. Baldi Martínez expresa: “...el “surplus” o gasto “compensatorio” (...) no está vinculado con la actividad productora de renta, por cuyo mérito, no puede ser deducible. Resulta contradictorio, sostener que ese gasto superior, se realiza con la finalidad de conservar la renta, cuando dicha finalidad se cumple, con sólo pagar la indemnización legal. No cabe duda, que si se pagó demás, es un gasto superfluo que incide en la actividad productora de la renta, al disminuir el patrimonio por voluntad del empresario sin ninguna obligación legal o convencional que se le imponga. La propia actora manifiesta, que el pago de estas sumas, persiguió la finalidad de no traumatizar al personal despedido y, a la vez, dar sensación de seguridad a los empleados que permanecían en la empresa. De ello se infiere, sin mayor esfuerzo, que el pago está realizado, en relación directa con la situación personal de los trabajadores, tanto de los que han sido despedidos, como de los que permanecen en la misma, y no con la conservación de la renta. Por tanto, es un gasto que debe ser considerado de superfluo o de mera liberalidad, porque no estaba impuesto por la reestructura...” (subrayados nuestros).

⁷⁸ No escapa a los autores del presente trabajo, un cierto apartamiento a esta tendencia jurisprudencial, que parecería apreciarse en la Sentencia del TCA N° 562, de 17 de octubre de 2007 (publicada en Revista

Al momento de redactar el presente trabajo, se dictó por el Poder Ejecutivo el Decreto N° 544/2008, de 10.11.008, en cuyo artículo 2 adicionó siete nuevos numerales al artículo 42 del Decreto 150/007 de 26.04.007 (Excepciones al Principio General; artículo 22 literal M) del Título del T.O. 1996).

En el numeral 24 se admitió la deducción íntegra de la renta bruta de: *“Las gratificaciones e incentivos, de carácter retributivo abonadas al personal dependiente, excluidos los socios, directores y síndicos, cuyo origen no sea una norma legal, abonadas al personal dependiente [sic], en tanto constituyan rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas. En tanto se cumplan dichas hipótesis, se considerará que las partidas a que se refiere el presente numeral son gastos necesarios”.*

La peculiaridad del numeral 24 que se adiciona, consiste en que, a excepción de lo previsto en los restantes numerales, no dispone una excepción al requisito de que el gasto constituya para la contraparte renta gravada (véase el análisis de esta exigencia en el apartado 3.4), sino que atribuye el carácter de “necesarios” a los gastos de carácter retributivo (la deducción íntegra de las partidas a favor del personal no retributivas, se encuentra prevista en el literal c) del artículo 22 del Título 4 el T.O. 1996) y gravados por el IRPF, incurridos por las empresas con su personal dependiente, que no tengan carácter de jurídicamente obligatorios en virtud de norma legal.

3.3 - Debidamente documentados

Otro de los requisitos que deben reunir los gastos y costos a efectos de su deducción es que se encuentren “debidamente documentados”.

Tributaria N° 204, mayo - junio 2008, págs. 428 a 432), en la Sentencia la Sala, al analizar el carácter de imprescindible o necesario (conceptos tomados aparentemente como sinónimos por el Tribunal) de gastos incurridos en el exterior por una empresa con su matriz, a partir de servicios de “management” que ésta le prestaba el TCA concluye: *“...son producto del cumplimiento del contrato existente entre ambas empresas, y por tanto puede decirse que son imprescindibles en la medida que derivan de una obligación contractual (pacta sun servanda).”*

No existe a nivel de este impuesto una definición de qué es lo que se entiende por este concepto, con lo cual nos remitimos a las normas generales aplicables a todos los tributos.

Así el artículo 40 del Decreto N° 597/988 de 21.09.998 y la Resolución N° 688/992 de 16.12.992, establecen la obligación para todos los sujetos administrados por la Dirección General Impositiva de documentar todas las operaciones relativas a la materia imponible de los impuestos que los gravan.

Esta obligación no rige solo para el enajenante, sino que constituye también un deber de parte del adquirente del bien o del servicio exigir la documentación correspondiente.

Sin perjuicio de ello, el artículo 44 del decreto citado faculta a la Administración Fiscal a establecer excepciones a esta regla, en función de las características de los sujetos pasivos y/o del giro que desarrollen. Asimismo, se exceptúa a quienes realicen operaciones con consumidores finales a emitir un comprobante siempre y cuando el monto no supere un determinado límite (este es fijado anualmente por la Dirección General Impositiva). En este último caso se autoriza a emitir comprobantes globales, cuyas vías serán conservadas en su totalidad por el emisor; esto no es aplicable para el caso de contribuyentes que utilicen máquinas registradoras.

Conforme con la normativa citada, la obligación de documentar las operaciones en comprobantes formales, que deben contener en forma preimpresa todos los requisitos a que refiere la Resolución N° 688/992 de 16.12.992, rige para todos los contribuyentes, salvo las excepciones que se establezcan en forma expresa.

A modo de ejemplo se puede citar el caso de la actividad de los esquiladores, troperos, domadores y quienes prestan servicios de alambrado. La Resolución N° 397/986 de 26.12.986, modificada por Resolución N° 1173/007 de 10.10.007, estableció que los contribuyentes del IRAE que adquieran servicios de esquiladores, troperos, domadores y alambradores,

podrán documentar los mismos a través de un recibo en el que conste nombre, domicilio, documento de identidad y firma del prestador del servicio, así como descripción del servicio prestado y monto del mismo.

No obstante, se excluye el caso de que el prestador de los servicios referidos sea contribuyente del IRAE o si el monto de los servicios suministrados en el mes a un mismo usuario, supera el duodécimo del mínimo no imponible anual vigente para el IRPF al momento de la prestación del servicio.

Con respecto a los sujetos pasivos que se encuentran exonerados la DGI emitió la Resolución N° 263/993 del 11.03.993 que dispone:

"Artículo 1. Constancia especial. Aquellos contribuyentes exonerados por todas sus operaciones de impuestos administrados por la Dirección General Impositiva, posean o no número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, solicitarán la constancia prevista en el artículo 47 del Decreto N° 597/988 de 21.09.988 con su redacción actual, a efectos de imprimir su documentación, la cual se expedirá con la leyenda "Contribuyente Exonerado".

La Dirección General Impositiva en diversas Consultas⁷⁹ aclara que el hecho de efectuar operaciones exoneradas no exime de la obligación de emitir documentación en las condiciones exigidas por la normativa.

Por otra parte, el artículo 43 del decreto citado, relativo a las especificaciones que debe contener la documentación, dispone que debe detallarse:

- a) fecha de emisión, detalle de mercaderías o servicios con indicación de las cantidades físicas, precio unitario y total, con discriminación de los tributos que las graven cuando corresponda.
- b) nombre, domicilio y número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o equivalente de la otra parte interviniente en la operación, o constancia de que no se proporcionaron dichos datos.

⁷⁹ Entre otras, en Consulta N° 4328 (Bol. 368).

En virtud de las normas antedichas, para que un gasto se encuentre “debidamente documentado”, corresponde no sólo que la documentación cumpla con todos los requisitos formales en cuanto a los datos preimpresos y la validez de la documentación, sino que además en la misma se detalle toda la información relativa a la operación y al adquirente.

3.4 - Renta gravada para la contraparte

3.4.1 - Consideraciones generales

Una vez verificado que un gasto cumple con los requisitos enumerados en las secciones anteriores, esto es, que es necesario para obtener y conservar la renta, corresponde al ejercicio –devengado- y se encuentra debidamente documentado, resta por analizar una última condición a efectos de su deducción en la liquidación del IRAE del contribuyente: que constituya para la contraparte renta gravada por el propio impuesto, por el IRPF, por el IRNR o por una imposición efectiva en el exterior (“regla candado”)⁸⁰.

Las tres condiciones de deducibilidad reseñadas precedentemente tienen como antecedente inmediato lo establecido en sede del IRIC, con lo que no constituye innovación alguna en el ámbito de la liquidación de un impuesto a las rentas empresarial. En cambio, esta cuarta condicionante constituye un elemento que se incorpora a texto expreso en el IRAE en el marco de un sistema integral de imposición a las rentas de fuente uruguaya⁸¹.

En efecto, en la medida que todas las rentas de fuente uruguaya quedan sujetas a algún tipo de tributación, se propicia la oposición de intereses entre quien percibe la renta y quien la paga, he ahí uno de los fundamentos de esta disposición. En este contexto, se tiende a generar un control implícito entre los

⁸⁰ Artículos 16 y 19 del Título 4 del T.O. 1996.

⁸¹ Si bien podría argumentarse que, aunque implícitamente, en sede del IRIC ya era de aplicación un matiz de este principio, en la medida que un gasto era íntegramente deducible si el beneficiario era un contribuyente de este impuesto, pero existían limitaciones a la deducción de los mismos cuando se verificaban situaciones de imposición asimétrica. Ejemplo de ello son los límites en la deducción de intereses, honorarios profesionales, comisiones, arrendamientos, etc., cuando la contraparte no se encontraba sujeta al pago del IRIC.

distintos participantes de una operación, por lo que constituye una clara medida antielusiva.

Sin perjuicio de ello, subsisten ciertas situaciones particulares en donde tal contraposición no se da, originadas fundamentalmente en las múltiples exoneraciones previstas en nuestra normativa.

Asimismo, aún en el marco de un sistema global de imposición sobre las rentas, se verifican asimetrías en el gravamen aplicable a los diferentes contribuyentes; de ahí que se agregue un elemento adicional en donde se vincula la deducibilidad del gasto incurrido con el tratamiento tributario aplicable a la renta que percibe la contraparte, lo que comúnmente se ha denominado “regla de la proporción”⁸². Dicha norma, aplica en aquellos casos en que las alícuotas nominales de los impuestos sobre la renta del beneficiario y de quien incurre en el gasto difieren, limitándose la deducción en forma proporcional a dicha divergencia, y tiene por objeto evitar arbitrajes tributarios por la diferencia de tasas. Se ha entendido que el sistema de proporción de tasas es más transparente que los límites de deducción aplicables en el ámbito del IRIC, puesto que dicho criterio de tasas proporcionales es conocido por ambas partes, con lo que favorece la posibilidad de que el mercado regule la distribución de esas cargas tributarias⁸³.

Con la incorporación de estos elementos, las distintas formas de imposición sobre las rentas se complementan, visualizándose al sistema tributario como un régimen integral.

3.4.2 - El alcance del término “contraparte”

Como se dijo, el criterio general implica, entre otras condiciones, que un gasto es deducible en la medida que para la contraparte constituya renta gravada por algún tipo de imposición sobre las rentas.

⁸² Artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996.

⁸³ Cr. David Eibe. Acta de sesiones Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores. Noviembre 16, 2006.

Cabe analizar entonces el alcance que en el Nuevo Sistema Tributario se le da al término “contraparte”.

Algunas definiciones sugieren que “contraparte” es el que tiene un interés opuesto a la parte; *“respecto de una parte, opositor o parte contraria en un juicio”*.⁸⁴ Mientras que otras apuntan a que el término deriva de una traducción literal de la voz inglesa *“counterpart”*.⁸⁵ En este sentido, la definición anglosajona refiere a *“algo o alguien que tiene el mismo trabajo o propósito que otra persona u objeto, pero en diferente país, tiempo, situación u organización.”*⁸⁶

Por lo expuesto, podría concluirse que estamos ante un homólogo o equivalente pero en condiciones contrapuestas.

De esta manera, en el marco del IRAE, a efectos de la aplicación del criterio de la “regla candado”, para que el gasto sea deducible, deberá existir un sujeto con intereses opuestos que compute dicha renta como gravada por algún tipo de imposición a las rentas.

Puede citarse como ejemplo, un contrato de arrendamiento en donde el propietario del inmueble – arrendador, beneficiario de la renta- y el inquilino – arrendatario, pagador del gasto- conforman dos figuras complementarias con fines encontrados.

Sin embargo, en ciertas situaciones, no resulta tan claro identificar la figura de la contraparte. Tal es el caso de las entregas promocionales a clientes o potenciales clientes de productos de muestra, o el obsequio de bienes en el marco de políticas de fidelización de clientes.

¿El costo de adquisición de las muestras o del producto obsequiado, constituye un gasto deducible?

⁸⁴ Eduardo J. Couture: Vocabulario Jurídico, Editorial Depalma, 1983.

⁸⁵ No existe en el Diccionario de la Real Academia Española definición de la palabra “contraparte”.

⁸⁶ MacMillan English Dictionary.

Debe recordarse que para que tales gastos constituyan deducciones admitidas, deben cumplir con todos los requisitos para ello, esto es, que sean devengados, que se encuentren debidamente documentados, que sean necesarios para obtener y conservar la renta, y, finalmente, que constituyan renta gravada para la contraparte.

Respecto a las tres primeras condicionantes, la DGI ha admitido que en ciertas circunstancias tales erogaciones constituyen gastos de propaganda realizados por las empresas para incentivar a los compradores, siendo, por tanto, necesarios para obtener y conservar la renta⁸⁷. No se trata entonces de meras liberalidades, en la medida que estén en el marco de la política comercial de la empresa.

Corresponderá resolver si se cumple el último requisito. Para ello, debe identificarse a la contraparte en este tipo de operaciones. *A priori*, las opciones serían, evidentemente, dos: quien recibe el bien o con quien se incurrió el gasto - el proveedor del mismo-. A modo de ejemplo, cuando se obsequian electrodomésticos a clientes - personas físicas- que superen determinado monto de compras, adquiridos a contribuyentes del IRAE, deberá determinarse quien es el equivalente, el que tiene el interés opuesto en esta operación, a efectos de analizar la deducibilidad del gasto. En esta hipótesis, quien recibe el bien a título gratuito obtendrá una renta que no está gravada por el IRPF⁸⁸, mientras que el proveedor del mismo obtendrá una renta gravada por IRAE.

Pero podría concebirse también que en este tipo de situaciones, en la medida que existen más de dos partes intervinientes, bastaría con que una de ellas compute como gravada la renta para que el gasto sea deducible. En efecto, puesto que, como se dijo, la “regla candado” constituye una medida antielusiva, lo que es gasto deducible debería ser renta computable para *algún* otro sujeto⁸⁹.

⁸⁷ Consultas N° 3006 (Bol. 201) y N° 3951 (Bol. 325).

⁸⁸ Literal F) artículo 27 del Título 4 del T.O. 1996.

⁸⁹ Cr. David Eibe. Acta de sesiones Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores. Noviembre 16, 2006.

3.4.3 - Contraparte gravada por IRAE

El gasto incurrido será íntegramente deducible cuando en cabeza del beneficiario se encuentre gravado por IRAE. Ello porque la contraparte computará dicha renta en su propia liquidación del impuesto, con iguales alícuotas de imposición.

De esta manera, cuando la otra parte interviniente sea un contribuyente de IRAE pero la renta obtenida no se encuentre gravada por este impuesto, el gasto no podrá ser deducido en la liquidación del pagador, salvo determinadas excepciones previstas en la normativa.

A modo de ejemplo, cuando se incurra en gastos con entidades cuyas rentas se encuentren exoneradas – empresas comprendidas en el literal E) del artículo 52 del Título 4 del T.O. 1996, contribuyentes del Monotributo, entre otros -, la erogación no podrá computarse como gasto deducible⁹⁰.

Sin embargo, se han contemplado una serie de casos particulares a efectos de la deducción de ciertos gastos, aún cuando la contraparte obtenga rentas no gravadas por IRAE. Tal es el caso de los gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA.

Debe puntualizarse que dichas excepciones, como tales, se originan en previsiones expresamente contenidas en la normativa (originadas directamente del texto legal, o de decretos emitidos por el Poder Ejecutivo), con lo que solamente se podrán descontar gastos de estas características cuando la normativa así lo establezca^{91 92}.

⁹⁰ La DGI, en diversos pronunciamientos, se ha expresado en este sentido: Consultas N° 4730 (Bol. 417) y N° 4822 (Bol. 422).

⁹¹ El análisis de las excepciones a la regla candado se analizarán en secciones siguientes.

⁹² Artículos 21 y 22 del Título 4 del T.O. 1996, artículos 42 y 42 bis del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

3.4.4 - Contraparte gravada por IRPF

Los gastos incurridos con contribuyentes del IRPF, cuyas rentas se encuentren gravadas por este impuesto en la categoría II – rentas del trabajo – serán 100% deducibles, aunque con ciertos matices.

De esta manera, en principio no existiría limitación en la deducción del gasto cuando se contrate con residentes, servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, de fuente uruguaya.

En el mismo sentido, cuando dichas rentas se originen en servicios personales en relación de dependencia, el gasto sería íntegramente deducible, en la medida que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios⁹³, aún cuando las mismas no superen el mínimo no imponible⁹⁴.

No obstante, puesto que ciertas rentas se encuentran exoneradas o no comprendidas en el IRPF, aún cuando se efectúen los aportes – de corresponder – , de no medir previsión expresa, no serán deducibles. Tal es el caso de remuneraciones por servicios prestados en el exterior, ya que por aplicación del principio de la fuente, las rentas que obtengan las personas físicas fuera de territorio nacional no se encuentran alcanzadas por dicho impuesto.

En cambio, otro tipo de rentas, si bien están expresamente exoneradas del IRPF, podrán ser deducidas en la liquidación de IRAE de quien las abone, por encontrarse dentro de las excepciones al régimen general⁹⁵.

Otro tipo de partidas abonadas a los trabajadores, gravadas por el IRPF, tienen como particularidad que el monto imponible no coincide con el valor efectivamente abonado, ya que la renta computable se establece de manera

⁹³ Artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996.

⁹⁴ Literal A) artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996.

⁹⁵ El análisis de las excepciones a la regla cuando se analizarán en secciones siguientes.

ficta⁹⁶. Cabe preguntarse entonces cual es el importe a deducir en la liquidación del IRAE del pagador en esta hipótesis. Puesto que la ley establece solamente como condiciones que el gasto constituya para la contraparte renta gravada por el IRPF y se efectúen los aportes jubilatorios correspondientes, no existirían otras restricciones normativas que limiten la deducción más allá de lo antedicho, con lo que el monto a deducir será el efectivamente incurrido, con independencia que la renta para la contraparte se grave de manera real o ficta.

3.4.5 - Contraparte gravada por IRNR.

Puesto que el IRNR grava las rentas de fuente uruguaya que obtengan los no residentes a una alícuota máxima del 12%⁹⁷ - en la medida que no actúen a través de un establecimiento permanente-, será de aplicación la denominada “regla de la proporción”, esto es, el gasto será deducible en la misma relación que guarda la referida tasa máxima, con la alícuota del IRAE (25%).

En suma, cuando un gasto constituya renta gravada por IRNR para la contraparte, la deducción será del 48% del monto incurrido.

3.4.6 - Imposición a la renta en el exterior

Cuando el gasto constituya para la contraparte renta gravada por algún tipo de imposición en el exterior, la deducción será íntegra, en la medida que la tasa del exterior sea igual o superior a la alícuota del IRAE⁹⁸.

En caso contrario, aplicará nuevamente la regla de la proporción, con lo que el gasto será deducible en la misma proporción que guarde la tasa del exterior con la alícuota del IRAE.

⁹⁶ A vía de ejemplo, podría citarse las partidas para vivienda, cuyo monto imponible a efectos del IRPF está constituido por un valor ficto de 10 BFC, en la medida que exista rendición de cuentas o sean suministradas directamente por el empleador.

⁹⁷ Artículo 14 Título 8 del T.O. 1996.

⁹⁸ Artículo 20 Título 4 del T.O. 1996.

En situaciones en las que el gasto esté sujeto a imposición tanto por el IRNR como por un gravamen sobre la renta en el exterior, la porción deducible se determinará como el cociente entre la tasa máxima del IRNR más la tasa del exterior, sobre la tasa del IRAE.

En el contexto de un sistema de tributación global, el mecanismo antes descrito aplicable a un gasto incurrido con un no residente sujeto tanto al IRNR como a una imposición efectiva en el exterior, no implica que se acceda a deducir un importe superior al efectivamente incurrido, sino que, como máximo, la deducción ascenderá al 100% del monto de la erogación.

El artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996, al referirse a las alícuotas de imposición en el exterior, menciona tasas efectivas, para luego adoptar el supuesto que dicha tasa efectiva coincide con la tasa nominal en el país de origen. No obstante, debe puntualizarse que tal hipótesis no será de aplicación cuando la renta obtenida quede sometida a regímenes de tributación particulares o beneficios tributarios tales que desvirtúen la tasa efectiva aplicable.

A efectos del cómputo de la referida tasa del exterior, la ley comete a la reglamentación a establecer las obligaciones y condiciones a cumplir. De esta manera, se requiere el aporte de un certificado emitido por la autoridad fiscal competente, o en su defecto, por auditorías privadas de reconocido prestigio, en donde se explicita la tasa aplicable al caso⁹⁹.

Debe precisarse que de acuerdo a lo establecido por el Decreto N° 150/007, de 26.04.007, el certificado es de aplicación para cada caso particular, esto es, para cada uno de los proveedores del exterior, ya que las tasas efectivas podrían variar en función de la situación tributaria particular de cada beneficiario. A modo de ejemplo, si un contribuyente de IRAE efectúa pagos a dos proveedores distintos del mismo país, no necesariamente las tasas a

⁹⁹ Artículo 26 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

considerar serán la misma, ya que alguno podría gozar de exoneraciones por rama de actividad, ubicación geográfica, etc.

Por lo expuesto, se concluye que en el estado actual de la normativa que regula la materia, un certificado genérico por país carecería de utilidad práctica.

Otra opción a considerar sería la emisión de un certificado global por sector de actividad en cada país; no obstante, esta hipótesis no está exenta de falencias, ya que aún dentro del mismo sector, podrían existir empresas que gozasen de regímenes promocionales particulares. Piénsese por ejemplo en situaciones similares a la que presenta nuestro país en materia de inversiones para proyectos específicos – Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998 y Decreto N° 455/07 de 26.11.2007.

Por las mismas razones, el certificado debería ser renovado periódicamente, ya que las condiciones del beneficiario pueden variar con el correr del tiempo.

Si bien la normativa no establece cual debería ser el contenido del referido certificado, no debe perderse de vista el cometido del mismo: como se dijo, explicitar la tasa efectiva aplicable al proveedor. Por tanto, si éste no gozase de exoneraciones o regímenes promocionales específicos, bastaría con enunciar cual es la tasa nominal aplicable en el país de origen y certificar que no goza de beneficios tales que impliquen un apartamiento de la mencionada tasa nominal.

Por otra parte, sin perjuicio de lo anterior se comete a la DGI a establecer listados en los que consten las tasas efectivas de las principales jurisdicciones.

Del último inciso del artículo 27 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, surge que, con independencia de la emisión de tales listados, el contribuyente deberá hacerse asimismo de los certificados en cuestión, puesto que la nómina que la DGI emita constituirá únicamente una referencia para el contribuyente, con lo que no sustituye la obtención del mismo.

Finalmente, se prevé la posibilidad que la DGI establezca otros medios justificativos supletorios a la emisión del certificado.

3.4.7 - Excepciones al principio general

Como se menciona en el apartado 3.2.1, el texto legal regula situaciones que, “... o bien no son gastos, o bien no son necesarios”, permitiendo de todos modos su deducción íntegra. En el mismo sentido, se establecen otra serie de excepciones al principio general de deducción, pero en esta oportunidad para ciertos gastos que no cumplen con la “regla candado”. Es decir, se trata de partidas que constituyendo efectivamente gastos, devengados, debidamente documentados y necesarios, tienen como particularidad que la renta obtenida por la contraparte no se encuentra alcanzada por ningún tipo de imposición, o bien, aún estando gravadas, están sujetas a una menor alícuota.

De no mediar previsión normativa expresa, dichas partidas no serían deducibles, o bien lo serían previa aplicación de la “regla de la proporción”. De esta manera, las partidas previstas en el artículo 22 del Título 4 del T.O. 1996 serán íntegramente deducibles¹⁰⁰.

Asimismo, el literal M) del referido artículo, faculta al Poder Ejecutivo a incorporar dentro de las excepciones otros gastos que considere pertinente. Tal facultad ha sido ejercida en los artículos 42 y 42 bis del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, en donde se contemplan situaciones no previstas en la ley.

No obstante lo antedicho, se han establecido ciertos límites a la deducción de algunas de estas partidas, ya sea para evitar abusos o para no generar asimetrías con gastos de similar naturaleza.

Así, en el caso de los arrendamientos que constituyan rentas exentas para la contraparte en aplicación del literal J) del artículo 34 del Decreto N° 148/007 de 26.04.007, el porcentaje deducible será del 48% ¹⁰¹; nótese que de esta

¹⁰⁰ Se prevén, no obstante, que ciertos gastos serán deducibles, pero con tope, como se verá más adelante.

¹⁰¹ Numeral 8) artículo 42 del Decreto N° 150/007, de 26.04.007.

manera se equipara el tratamiento aplicable a los gastos por arrendamientos incurridos con personas físicas contribuyentes del IRPF –exentas o no-.

Otro tipo de limitaciones, en este caso tendiente a evitar abusos- refiere a los gastos de publicidad y propaganda cuyos prestadores no computen las rentas como gravadas por el IRAE. En este caso, se establece una serie de condicionantes: debe tratarse de gastos incurridos con entidades que gocen de personería jurídica, sin fines de lucro, y, en el caso de ser instituciones deportivas, que se encuentren afiliados a asociaciones o federaciones reconocidas en el ámbito nacional o departamental; y un límite a la deducción del gasto: el menor entre el 2% de los ingresos brutos del contribuyente, y el 20% de los gastos incurridos con quienes computen dicha renta como gravada por el IRAE¹⁰².

No obstante lo anterior, en virtud del último inciso del artículo 42 del Decreto N° 150/007, de 26.04.007, agregado por el artículo 3 del Decreto N° 544/008, de 10.11.008, en los casos en que existan limitaciones a la deducción, el contribuyente podrá aplicar el régimen general para la deducción de tales gastos.

3.4.8 - Deducciones incrementadas

Dentro de los objetivos perseguidos al modificar el sistema tributario a través de la Ley N° 18.083, se establece el estímulo a la inversión productiva y el empleo¹⁰³. En consonancia con este principio, se dispone en la normativa del IRAE la posibilidad de deducir de manera incrementada determinadas erogaciones que efectúen los contribuyentes de este impuesto¹⁰⁴.

Tal beneficio consiste en computar por una vez y media el monto real devengado en determinados gastos, los que, básicamente se dividen en tres áreas fundamentales: gastos destinados al personal –capacitación, mejora en

¹⁰² Art. 42 bis Decreto N° 150/007 de 26.04.007, texto incorporado por el Decreto N° 304/008 de 23.06.008.

¹⁰³ Exposición de motivos de la Ley N° 18.083, texto enviado por el Poder Ejecutivo al Parlamento.

¹⁰⁴ Artículo 23 Título 4 del T.O. 1996.

las condiciones de trabajo, promoción del empleo-, investigación y desarrollo científico y tecnológico, y honorarios en áreas prioritarias y compras de semillas etiquetadas. Posteriormente, se extendió este beneficio a los gastos incurridos en materia de genética animal, y a los servicios de software prestados por contribuyentes de IRAE¹⁰⁵.

A efectos de la aplicación de los referidos incentivos, la ley deriva en la reglamentación, el establecimiento de las condiciones para acceder a los mismos¹⁰⁶.

El Poder Ejecutivo ha reglamentado los literales referidos a los gastos incurridos en proyectos de investigación y desarrollo (literal C), en ciertos honorarios técnicos (literal D), y en compras de semillas etiquetadas (literal G); con lo que son plenamente aplicables¹⁰⁷.

Muchos de tales alicientes, se asemejan a los ya contenidos en el IRIC, aunque con algunas variantes; mientras que otros fueron incorporados como novedad en el IRAE.

Dentro de la primera categoría, esto es, beneficios con antecedentes en el IRIC, se encuentran los gastos de capacitación en áreas consideradas prioritarias por el Poder Ejecutivo. No obstante, a diferencia de lo previsto en el IRIC, en el texto legal se establece que tales áreas serán aquellas establecidas por el Plan Estratégico Nacional en Materia de Ciencia, Tecnología e Innovación¹⁰⁸.

¹⁰⁵ El artículo 14 de la Ley N° 18.341 agrega al referido artículo 23 del Título 4, los literales H) sanidad animal, e I) gastos por determinados servicios de software.

¹⁰⁶ Tal facultad abarca desde el establecimiento de áreas prioritarias para los gastos de capacitación, hasta las partidas deducibles en materia de genética animal.

¹⁰⁷ Por otra parte, los restantes literales serán inaplicables hasta tanto el Poder Ejecutivo no los reglamente.

La DGI ha sostenido esta posición, aunque en el ámbito del IRIC, en reiterados pronunciamientos [Consultas N° 3894 (Bol. 322) y N° 4.430 (Bol. 417)].

¹⁰⁸ Literal A) artículo 23 Título 4 del T.O. 1996.

Respecto a los restantes requisitos para acceder a la deducción incrementada por este concepto, se mantienen, en lo fundamental, los previstos en el IRIC¹⁰⁹.

Entre las novedades, se puede citar la incorporación como deducción incrementada de ciertos gastos salariales, medida tendiente a la promoción del empleo, pues admite una deducción adicional, basada en incrementos de la masa salarial o el número de personas empleadas¹¹⁰.

4 - Reflexiones y perspectivas

A partir del análisis realizado acerca de las condiciones que debe verificar un gasto para que sea deducible a efectos del IRAE, y teniendo en cuenta que tales condiciones resultan aplicables tanto para la determinación de la renta bruta como de la renta neta, realizaremos algunas reflexiones finales sobre el presente trabajo, sin perder de vista que el mismo constituye un estudio realizado a la luz de la normativa vigente, sin emitir juicios de valor sobre lo acertado o no de las condiciones establecidas.

Bajo el nuevo sistema integral de imposición a las rentas, que apunta a la gravabilidad de la totalidad de los agentes económicos, que entre otras razones obedece a un propósito de evitar situaciones de abuso cuando la contraparte no se encuentre gravada, resultaba necesaria la incorporación en el IRAE de una condición adicional a las ya existentes en el IRIC para que un gasto resulte deducible.

En efecto, el establecimiento de un mecanismo que de alguna manera permita deducir un gasto cuando, entre otras condiciones, la contraparte obtiene una renta gravada (“regla candado”), estando tal deducción sometida a una cuantía proporcional, contribuye a la integralidad del nuevo sistema de imposición a las rentas y tiende a evitar la existencia de maniobras de los sujetos pasivos.

¹⁰⁹ Artículos 43 a 47 del Decreto N° 150/007 de 26.04.007.

¹¹⁰ Inciso segundo, artículo 23 Título 4 del T.O. 1996.

Resulta necesario, no obstante, la aplicación de mecanismos de adecuación al nuevo sistema, así como contemplar situaciones en las que existen exoneraciones y cargas tributarias más benignas originadas en políticas de promoción de inversiones, fomento del empleo e inclusión social.

Por lo tanto, en afán de lograr equidad y justicia en materia tributaria, es inevitable la existencia de ciertas excepciones al requisito del cumplimiento de la condición incorporada por la ley del IRAE (renta gravada para la contraparte) para que un gasto resulte deducible.

A través de las referidas excepciones, que no se limitaron al texto legal sino que se delegó en la reglamentación la posibilidad de ampliarlas cuando lo amerite la naturaleza de la actividad, se pretende dotar de flexibilidad al sistema ya que, dentro de un marco internacional cambiante en materia económica, no es de descartar la existencia de nuevos regímenes de exoneraciones o promoción de ciertas actividades que harán necesario ampliar el elenco de excepciones a efectos de que quienes incurran en gastos con las entidades beneficiadas no soporten una mayor carga tributaria por verse impedidas de deducir el gasto.

Cabe apreciar asimismo, que el agregado que realizó la ley del IRAE con respecto a la denominada “regla candado” contribuye a evitar situaciones de sobrefacturación de gastos. Un ejemplo de ello es el caso de las pequeñas empresas.

No obstante, la variada casuística que presentan las actividades económicas ha generado un número significativo de incorporaciones a la lista de excepciones a la “regla candado”, lo cual podría traducirse en el debilitamiento de la condición de que para que un gasto sea deducible deba ser renta gravada para la contraparte.

Una alternativa que podría haberse considerado en lugar de la aplicación de la “regla candado”, sería la ampliación del elenco de deducciones no admitidas establecidas la norma legal.