



NOVEDADES TRIBUTARIAS EN LOS ÚLTIMOS SEIS MESES

Expositores:

Cr. Marcelo Bacigalupi

Cr. Gabriel Cáceres

Cra. Ana Klappenbach

Moderador:

Cr. Javier Forte Rodino



**PRESENTACIÓN REALIZADA
EN BASE A LA NORMATIVA
VIGENTE AL
5 DE JUNIO DE 2010.**



RESIDENCIA PERSONAS FISICAS

¿Cuándo se entiende que una persona física tiene su residencia en territorio uruguayo?

FUENTE:

IRAE:

Artículo 13 y 14, Título 4, Texto Ordenado 1996.

Artículo 2 bis, Decreto 150/007 (agregado por el Decreto Nº 530/009 de 23.11.09).

IRPF:

Artículo 6, Título 7, Texto ordenado 1996

Artículo 5 bis, Decreto 148/007 (agregado por el Decreto Nº 530/009 de 23.11.09).

IRNR:

Artículo 6 a 8, Título 8, Texto ordenado 1996

Artículo 14 bis, Decreto 149/007 (agregado por el Decreto Nº 530/009 de 23.11.09).



RESIDENCIA PERSONAS FISICAS

Se entiende que una persona física tiene su residencia en territorio Uruguayo cuando se cumple alguna de las siguientes circunstancias:

- **Que permanezca más de 183 días durante el año civil en territorio Uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.**
- **Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos o vitales.**
- **De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.**



RESIDENCIA PERSONAS FÍSICAS

- Para determinar el período de permanencia en territorio uruguayo de las personas físicas, se considerarán todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo. No se computarán los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países.
- Las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. La residencia fiscal en otro país, se acreditará exclusivamente mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado.



RESIDENCIA PERSONAS FISICAS

- **Se entenderá que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país.**
- **Se presumirá que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en la República su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente (artículo 154 y siguientes del código Civil) y los hijos estén sometidos a patria potestad. En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge.**

La Dirección General Impositiva será la autoridad competente a efectos de la emisión de los certificados que acrediten la residencia fiscal en territorio uruguayo.



RESIDENCIA PERSONAS JURIDICAS

¿Cuándo se entiende que una persona jurídica tiene su residencia en territorio uruguayo?

FUENTE:

IRAE:

Artículo 13 y 14, Título 4, Texto Ordenado 1996.

Artículo 28 ter, Decreto 150/007 (agregado por el Decreto N° 530/009 de 23.11.09).

IRNR:

Artículo 6 a 8, Título 8, Texto Ordenado 1996.

Artículo 14 ter, Decreto 149/007 (agregado por el Decreto N° 530/009 de 23.11.09).



RESIDENCIA PERSONAS JURIDICAS

La ley establece que las personas jurídicas son consideradas como residentes en territorio nacional cuando se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.

El Decreto 530/009 establece que:

- **Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.**
- **Asimismo se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales han dejado de ser residentes en territorio nacional, cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.**



CONSULTAS DGI

CONSULTA N° 4804 – 18.02.2008

- Profesional independiente presta servicios en el exterior a una empresa establecida en Uruguay,
- permanece más de 183 días en el extranjero,
- factura sus servicios a la empresa uruguaya, quien a su vez le factura a la empresa del exterior.

¿Se verifica la residencia en nuestro país?

FUENTE:

Inc. 2º del art. 3 del T.8

Art. 11 y 21 Decreto N° 149/007

Inc.1º y 2º del art. 6 del T.7

Inc. 3º del art. 7 del T.4



CONSULTAS DGI

CONSULTA N° 4883 – 13.05.2008

- Persona física empleado dependiente de una firma localizada en territorio nacional,
- única renta por una actividad personal,
- el cargo que ocupa le exige viajar al exterior en forma habitual ocasionándole ausencia esporádicas,
- permanece en Uruguay más de 183 días en el año,
- posee dos cuentas bancarias y tres inmuebles en Uruguay,
- no expone cuál es su situación patrimonial en el exterior.

¿Se verifica la residencia en nuestro país?

FUENTE:

Inc.1º y 2º del art. 6 del T.7



CONSULTAS DGI

CONSULTA Nº 4891 – 22.07.2008

- Persona física no residente,
- evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria,
- el campo es menor a 1250 hás con índice coneat 100,
- estima ingresos menores a UI 2.000.000.

¿Puede optar por tributar IMEBA o tiene que tributar preceptivamente el IRAE y además llevar preceptivamente contabilidad suficiente por tener un establecimiento permanente?

FUENTE:

Num.4, lit.A) art. 3 del T.4

Art. 10 del T.4

Art. 9 y 168 del Decreto Nº 150/007



CONSULTAS DGI

CONSULTA N° 4969 – 03.07.2008

- Socio de una sociedad extranjera,
- inscripta ante la Administración Tributaria de su país,
- su giro es la prestación de servicios de consultoría en el área industrial,
- el servicio fue prestado directamente por uno de los socios quien no reside en Uruguay,
- viajó periódicamente a territorio nacional para realizar las tareas de consultoría,
- la permanencia en el territorio nacional del socio es inferior a 183 días en el año civil,
- para el desarrollo del servicio la empresa no contrata personal en Uruguay.

¿Cuál es la situación tributaria de sus servicios de asesoramiento industrial que prestó a una empresa uruguaya que cuenta con plantas industriales en Uruguay?

FUENTE:

Art. 10 del T.4

Art. 2, 6 y 8 del T.8

Art. 3 y 26 del Decreto N° 149/007



CONSULTAS DGI

CONSULTA Nº 4930 – 15.06.2009

- **Sociedad constituida por las leyes de Panamá, está en proceso de “redomiciliación” en Uruguay,**
- **ha adaptado su estatuto a lo establecido por la Ley 16.060, constituyendo domicilio en el país, expresando su capital en pesos uruguayos, definiendo sus acciones como nominativas y declarando, por lo tanto, en el Registro de Acciones, los nombres de todos sus accionistas,**
- **el trámite se encuentra en etapa de aprobación ante la Auditoría Interna de la Nación así como que la solicitud del cambio de domicilio en Panamá fue aceptada provisoriamente por 6 meses, sujeto a la aprobación del organismo uruguayo de contralor.**

¿Le corresponde la exoneración prevista por el artículo 16 de la Ley Nº 17.345, con la modificación introducida por el artículo 50 de la Ley Nº 18.083?

FUENTE:

Art. 13 del T.4
Art. 16 de la Ley Nº 17.345
Art. 50 de la Ley Nº 18.083
Ley Nº 16.060



CONSULTAS DGI

CONSULTA Nº 5184 – 03.06.2009

- **Sociedad anónima constituida en el exterior con acciones nominativas propiedad de dos personas físicas que se encuentra inscrita como sucursal de una entidad del exterior,**
- **su giro es el de propietaria de inmuebles rurales explotados por terceros.**

¿Cuál es su situación tributaria frente al sistema de imposición a las rentas e impuesto al patrimonio?

FUENTE:

Num.2 Lit.B) art.3 del T.4
Art. 10 y 13 del T.4
Art. 1 del Decreto Nº 150/007
Art. 16 de la Ley Nº 17.345
Art. 50 de la Ley Nº 18.083
Ley Nº 16.060



SITUACIONES A RESOLVER

- **Persona física extranjera propietaria de un campo, computo de los días, año civil o ejercicio agropecuario**
- **Prueba para certificar que mayoría de rentas se obtienen en el exterior, quien debe expedir, que requisitos se deben verificar**
- **Que renta se debe verificar para poseer la residencia en nuestro país**
- **Que pasa cuando se residen en el país hijos discapacitados**
- **Que residencia debe verificar el cónyuge**
- **No sería necesario establecer criterios para discernir cuestiones de doble residencia en aquellos casos que no hay tratado, y bajo las circunstancias de que al residente se lo grave por rentas que no sean de fuente uruguayas “puras”**



Ámbito en el que se inscribe el problema

Exposición de motivos de la ley 18.083 (Reforma Tributaria)

- Objetivos generales: Promover equidad tanto horizontal como vertical, incrementar la eficiencia del sistema, estimular la inversión productiva y el empleo, facilitando el crecimiento económico.
- Objetivos del IRAE: Rebaja de tasa del 30% al 25%, ampliación del ámbito de aplicación del impuesto, estímulo a la inversión productiva, mejora del sistema de beneficios de reinversiones.
- Los contribuyentes “deberán determinar la renta neta fiscal partir de la renta neta contable, con los ajustes fiscales que correspondan”
- Reconocimiento de la inconveniencia de gravar utilidades y dividendos
- “un aspecto a destacar es que no se gravan las utilidades y dividendos, de manera de evitar situaciones de doble imposición económica”.
-



Marco teórico en el que se inscribe el tema.

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

- Párrafo 9, define los usuarios de los Estados Financieros, entre otros:
- A) Inversionistas: necesitan información contable que les permita “evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos”.
- B) El gobierno y organismos públicos: recaban la información para regular la actividad de las entidades, fijar políticas fiscales, realizar la distribución de los recursos basada en la actividad de aquellas.
- Párrafo 15: necesidad de evaluar la capacidad de la entidad de general flujos de efectivo, para “proceder a distribuir ganancias a los propietarios”.
- El párrafo 19 define cada Estado Financiero:
- -Situación financiera: el balance (Estado de Situación Patrimonial)
- -Actividad: Estado de cuenta de resultados (Estado de Resultados)
- -Flujos de fondos: Estado de cambios de posición financiera (EOAF)
- Párrafo 20: los Estados Financieros están interrelacionados, reflejan diferentes aspectos de las mismas transacciones. No es probable que ninguno sea suficiente para un propósito en particular o contenga toda la información requerida por los usuarios.



Marco teórico en el que se inscribe el tema.(cont.)

- CONCLUSIÓN
- El Estado, en tanto es usuario de los Estados Financieros, no puede, al legislar ejerciendo una de sus funciones inherentes, evaluar la capacidad contributiva de mejor manera que en función de la información contable, en particular a la hora de gravar la renta neta o las utilidades empresariales.



Antecedentes Normativos

■ LEYES

- IRIC instantáneo: Título IV del T.O. 96, derogado (IRIC):

- Se aplicaba a los siguientes H.G. (Art. 2º):

- D) Dividendos o utilidades, acreditados o pagados por los Sujetos Pas. del impuesto a P.F. o P.J. domiciliadas en el exterior cuando se grave en el país de domicilio del titular y exista crédito fiscal por el impuesto pagado en Uruguay por vía retención.

- Se aplicaba por retención ante pago o crédito de rentas reales o fictas (art. 54º).

■ DECRETOS:

- Dto. 840/88 establecía sujetos pasivos del IRIC, entre los cuales estaban:

- 4) *“Las personas del exterior...beneficiarias de pagos o créditos de sujetos pasivos ... por los siguientes conceptos: ... c) dividendos o utilidades.”*

- Arts. 118º y sigs. Clasifican rentas brutas y establecen la base de cálculo, entre las cuales menciona:



Antecedentes Normativos

(cont.)

- A) Utilidades de suc., ag. o establ. de P.F. o P.J. domiciliadas en el exterior: *“las fiscales de acuerdo a la ley y el presente decreto.”*
- B) Utilidades de entidades nacionales: *“las fiscales ajustadas de acuerdo a la ley que se reglamenta y al presente Decreto, en la parte que legalmente les corresponda.”*
- C) Utilidades de personas del exterior no incluidas en los literales anteriores: *la renta neta de fuente uruguaya derivada de actividades con utilización de capital y trabajo...”*
- Arts. 120° y 121°: Monto Imponible. Tope para gravar las **utilidades** de sucursales, agencias, o establecimientos de PF y PJ del exterior y de las sociedades personales que venía dado por el monto de las utilidades fiscalmente ajustadas.
- Art 122°. Criterio “FIFO” para imputar y no gravar utilidades correspondientes a rentas fiscales anteriores.
- Art. 123° define dividendos: *“se incluye en el concepto de dividendo todo pago o crédito originado por distribución de utilidades en retribución al capital accionario. En los casos de rescate de acciones, se considerará dividendo la parte del precio del rescate que exceda al valor nominal de la acción”.*



Antecedentes Normativos (cont.)

- Conclusiones:
- -el impuesto se aplicaba a las utilidades y dividendos girados al exterior siempre que estuvieran gravados en el destino y existiera crédito fiscal por el impuesto pagado en Uruguay.
- -el IRIC instantáneo era de aplicación marginal, tenía el propósito de no aplicar una doble imposición y apuntaba a obtener reciprocidad de las jurisdicciones extranjeras.
- -los dividendos y las utilidades eran tratados en forma separada e independiente.



Posición de la Administración

Consulta 2.642 (boletín 159)

- Comparece una S.A. que remitirá dividendos y dietas de Directorio al exterior.
- Respuesta:
- A) Debe distinguirse claramente los conceptos de utilidades y dividendos. Nuestra legislación desde que se implantó (el anterior) IRPF, siempre distinguió claramente dichos dos conceptos desde dos puntos de vista diferentes.
- *“1) Desde el punto de vista de la fuente, el dividendo es una renta pura de capital, mientras que las utilidades son rentas provenientes de la utilización conjunta de capital y trabajo.*
- *2) Desde el punto de vista del tipo de renta, los dividendos son rentas contables, mientras que las utilidades son rentas fiscales.”*
- B) En segundo lugar, continúa diciendo la consulta, se debe distinguir desde que momento existen una y otra renta:
- *“Las utilidades obviamente que se generan en el transcurso del ejercicio económico que coincide con el fiscal.*



Posición de la Administración

Consulta 2.642 (boletín 159)

- *En cambio, los dividendos, si bien tienen origen o están en función de las utilidades contables, que no tienen porqué coincidir con las fiscales, no se generan hasta que las autoridades competentes deciden su aprobación. Es decir, que si bien pueden existir utilidades contables y fiscales, no necesariamente tienen porqué existir dividendos, incluso pueden no existir si se decide no distribuir las utilidades, destinándolas, por ejemplo, a un fondo de reserva” (subrayado de la DGI)*
- *“Por lo expuesto, los dividendos se generan a partir del momento en que las autoridades decidan su distribución pero no antes”*

CONCLUSIONES

- La Consulta si bien estaba referida a otros hechos generadores, sienta un sólido antecedente doctrinario sobre lo que se entiende por dividendos, diferenciándolos claramente de los resultados contables y aún mas de las rentas netas fiscales.
- Este antecedente del tratamiento a los dividendos nos permitirá llegar a conclusiones firmes sobre el tratamiento actual de ellos y las utilidades que han sido agrupados por la Reforma Tributaria.



Análisis de la imposición vigente a los dividendos y utilidades

- TITULO VII T.O 1996
- Art 24º.- Base imponible: la base imponible de las rentas de este Capítulo (rentas categoría I) estará constituida por:
- *“A) La suma de la rentas computables correspondientes a los rendimientos del capital y a las rentas de igual naturaleza atribuidas en virtud del artículo 7º de este título, con la deducción de los gastos a que refiere el artículo 14º de este título y de los créditos incobrables...”*
- Art 26º.- Tasas: Las alícuotas del impuesto de este capítulo se aplicarán en forma proporcional de acuerdo al siguiente detalle:

CONCEPTO

ALICUOTA

...

Dividendos o utilidades pagados o acreditados por

Contribuyentes del IRAE.....7%”



Análisis de la imposición vigente a los dividendos y utilidades (cont.)

Art 27°. Título VII con la redacción dada por la ley 18.172 de rendición de cuentas ejercicio 2006- Están exonerados de este tributo:

“C) Los dividendos y utilidades distribuidos derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los pagados o acreditados por los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas correspondientes a rentas gravadas por dicho tributo, devengadas en ejercicios iniciados a partir de la vigencia de esta ley.”

- “Se incluye en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primera distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE.” (norma anti elusiva).
- “Estarán exentas las utilidades distribuidas por las sociedades personales cuyos ingresos no superen el límite que fije el Poder Ejecutivo,...”
- **NOTA:** Quedan incluidos, por ejemplo, S.A. de rentas puras que liquiden por ficto y los contribuyentes de IRAE por opción y preceptivos.



Análisis de la imposición vigente a los dividendos y utilidades (cont.)

- NORMAS REGLAMENTARIAS:
- Decreto 148/007, art. 16º: los dividendos y utilidades son rentas del capital mobiliario, **“en tanto las mismas se hayan originado”** en rentas gravadas por IRAE devengadas a partir de la vigencia la ley 18.083. En una interpretación armónica del proyecto debe leerse como **“correspondientes a rentas gravadas por IRAE...”**, concepto que recoge el artículo 20º de la norma.
- Se incluyen los dividendos provisorios (art. 17 inc.1º in fine), de dudosa legalidad.
- Artículo 17º inc. 1º (aspecto temporal del H.G.): la renta se considerará devengada *“cuando el órgano social competente o los socios a falta de éste hayan resuelto dicha distribución”*. Esto implica que: 1) Necesito decisión de la asamblea (de socios o accionistas) resolviendo la distribución; y 2) Se hace en el marco del Derecho Comercial al cual remite la norma tributaria; 3) tiene base contable.
- La referencia al resultado neto fiscal la realiza el art. 17º sólo como un tope hasta donde gravar la distribución de los resultados de un ejercicio X con la renta fiscal gravada por IRAE **de ese mismo ejercicio**, con independencia del momento en que se haga la misma:



Análisis de la imposición vigente a los dividendos y utilidades (cont.)

- *Art 17º.- (inciso 2º) “el gravamen se aplicará hasta la concurrencia con el monto de la renta neta fiscal gravada por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y en la proporción que corresponda a cada socio o accionista de acuerdo a lo dispuesto en el contrato social, o en la ley de sociedades comerciales en su defecto. A los efectos de dicha comparación los dividendos o utilidades a que refiere el literal M) del artículo 52º del Título IV, se considerarán rentas gravadas...”*
- Art. 20º: regla para **atribuir resultados**, en situaciones donde las renta no están íntegramente gravadas por IRAE. Prorratio entre los ingresos gravados y los no gravados con los totales, del ejercicio en el cual se generaron los dividendos o utilidades. Aunque la norma tiene otro fin, termina de ratificar en todos su términos la tesis que venimos abonando de que la normativa refiere a dividendos y utilidades que correspondan a rentas gravadas y no gravadas por IRAE.



Análisis de la imposición vigente a los dividendos y utilidades (cont.)

■ ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN EL ANALISIS:

El art. 20º no tendría razón de ser si las utilidades que distribuyo son rentas fiscales, ya que la propia declaración jurada de IRAE anual me proporciona esa información y entonces todo el procedimiento de este artículo sería absurdo e inútil.

- Una cosa es que se ponga como condición que los dividendos provengan de rentas gravadas por el IRAE y otra es que se sostenga que lo que se gravan son rentas fiscales.

- No está en discusión que si existen utilidades acumuladas y ellas provienen de rentas gravadas por el IRAE, aunque sean de ejercicios anteriores, quedan comprendidas en el hecho generador, y, por tanto, estarán gravadas hasta el tope del inc. 2º, art. 17º.

- Es muy clara la remisión a las normas de derecho comercial (ley 16.060) que hace el propio decreto, en el inc.1º del art. 17º.

- No hay en la normativa actual, una diferenciación como existía en sede del IRIC entre utilidades y dividendos, teniendo ahora el mismo tratamiento tributario.



Posición de la Administración

- CONSULTA 5.274 (11/03/2010)
- Se presentan por el consultante un par de tablas de resultados acumulados contables y rentas netas fiscales gravadas por IRAE (ejercicios 2005-2007).
- Se consulta si la primera distribución luego de cerrado el primer ejercicio de vigencia del IRAE está gravada por IRPF en su totalidad.
- La respuesta es negativa, aludiendo al criterio “FIFO” del artículo 18º del decreto 148/007 y se afirma que el concepto “resultados acumulados” del ese art. corresponde a resultados fiscales, a partir de lo cual razona que mientras la distribución del ejercicio 2008, no supere los resultados fiscales acumulados, el impuesto no es aplicable a la distribución.
- En segundo lugar, se consulta, en caso que la renta fiscal haya sido siempre mayor a la contable, cual es la cantidad de ejercicios que hay que revisar hacia atrás para determinar los “resultados acumulados fiscales”
- “Se responde que hay que ir tantos ejercicios como sea posible, lo cual dependerá de la información disponible”, se le contesta.



Posición de la Administración (cont.)

- No se comparte el criterio, carece de rigor técnico y no brinda certeza jurídica alguna sobre la información a recopilar.
- En la última pregunta se plantea que sucede si en algún ejercicio, en lugar de distribuir todo el resultado del ejercicio, se manda parte de él a resultados acumulados, quedando por tanto un saldo pendiente de distribución.
- Se le contesta que eso no es relevante ya que hay que llevar doble cuenta de resultados acumulados contables y fiscales, entonces, a medida que se vaya distribuyendo, va a ir bajando “el saldo de resultados acumulados fiscales”, y que este procedimiento ya se aplicaba en el “IRIC instantáneo”
- Esta posición de la DGI no tiene base legal ni reglamentaria. La renta neta fiscal, opera sólo como un tope, un máximo hasta el cual grava la distribución de utilidades o dividendos de un ejercicio Y, teniendo que considerar solamente si esos resultados distribuidos corresponden o no íntegramente a rentas gravadas por IRAE y proporcionar en caso que corresponda. En el IRIC instantáneo, se separaban claramente los dividendos de las distribuciones de resultados.



Posición de la Administración (cont.)

- CONSULTA 4.957. (18/6/2008)
- 1) Se consulta acerca de la aplicabilidad del IRPF de las distribuciones anticipadas del art. 100º de ley 16.060. Se contesta afirmativamente, cosa que se comparte.
- 2) Se plantea un escenario con utilidades distribuidas que exceden la renta fiscal del ejercicio. La administración pone un ejemplo: utilidad contable ej. 0 de 100 u.m., renta neta fiscal 80, y se realiza en el ejercicio 1 una distribución de 80 u.m.
- El contribuyente afirma que las 20 u.m. nunca estarán gravadas por aplicación del tope que afirma se hace una sola vez y reviste el carácter de definitivo, cosa que es rechazada argumentando que mientras exista renta fiscal acumulada pendiente de distribución, (en el caso planteado 20 u.m.) , toda distribución que no las supere, estará gravada, aun en caso que correspondan a utilidades contables de ejercicios anteriores.
- Si la distribución se realiza en el mismo ejercicio 1 no estará gravada y tampoco si lo hace en ejercicio 2 antes de la presentación de la DJ de IRAE o la fecha límite para la determinación del resultado neto fiscal (4º mes de cerrado el ejercicio), lo que ocurra antes. Si la distribución se hace luego de esta última fecha, solo quedará sin gravar la parte que exceda el monto de esa nueva renta fiscal determinada.



Posición de la Administración (cont.)

- Esta posición de la Administración está basada en la que lo que se gravan son rentas fiscales acumuladas, que son, a su juicio, las que se distribuyen en lugar de las contables, **contrariando la normativa legal y reglamentaria vigente y, más aun, la realidad económica del acto societario que estamos analizando.**
- 3) En tercer lugar se plantea el caso de que la renta fiscal sea mayor al resultado contable.
- La respuesta de la DGI fue con un nuevo ejemplo numérico, donde ahora en el ejercicio 0, la utilidad contable es de 80 u.m. y la renta neta fiscal es de 100 u.m., y se distribuyen en el ej.1 los 80.
- A su vez, siguiendo el ejemplo, el ejercicio 1 y la liquidación de IRAE arrojan una utilidad contable de 70 u.m. y Renta Neta Fiscal de 30, distribuyéndose los 70 en el ejercicio 2.
- El consultante afirma que las 20 u.m. de renta neta fiscal del ejercicio 0 no distribuidos en el ejercicio 1 no tienen repercusión futura, basándose en que a su juicio el tope del art. 18º opera en un solo ejercicio.



Posición de la Administración (cont.)

- En nuestra opinión, la afirmación del contribuyente es correcta pero sólo para el caso concreto, ya que en este caso la utilidad del ejercicio 0 ya fue enteramente distribuida y completamente gravada porque superó el monto de la RNF y operó definitivamente el tope. En caso contrario, toda distribución posterior correspondiente a ese ejercicio estaría gravada hasta la concurrencia con el monto de la RNF de ese ejercicio 0 hipotético.
- La Comisión de Consultas, por su parte, no comparte el criterio del consultante, reiterando la posición de que: *“en la medida que exista renta fiscal gravada (léase “en stock”), toda distribución de utilidades que se realice en tanto no las supere, estará gravada, aún cuando las rentas fiscales correspondan a ejercicios anteriores”*.-



Conclusiones finales

- Creemos haber expuesto con claridad los antecedentes normativos y posición de la Administración sobre el antecedente inmediato (IRIC instantáneo) del tema, el marco teórico conceptual, la normativa vigente aplicable, y la posición actual de la Administración en torno al mismo, esperando una rectificación por parte de la Dirección General Impositiva, que se ajuste al derecho positivo vigente y la correcta interpretación de las normas que lo conforman.



Carta del Contribuyente

Antecedentes:

➤ Derecho comparado:

- ❖ Respuesta refleja, al accionar avasallante de las Administraciones Tributarias
- ❖ España, Australia, Italia y EEUU

➤ Uruguay

- ❖ Modificación Artículo 66° CT; Clausura de Establecimiento; Acceso a información Tarjetas de Crédito; Suspensión de Certificado Único por aplicación de medidas cautelares; Limitaciones a la autorización de impresión de documentación; Publicidad en casos de defraudación; Modificación Artículo 68° CT; Suministro de informaciones por órganos estatales y no estatales; Inoponibilidad de limitaciones, reservas y secretos de la ley Habeas Data; Limitaciones al secreto bancario



Carta del Contribuyente

Pilares para su formulación:

➤ **Transparencia**

- ❖ Derecho a conocer su situación frente a la AT

➤ **Seguridad Jurídica**

- ❖ Derecho a la certeza, legalidad y objetividad en las relaciones jurídicas y previsibilidad en la acción de la AT

➤ **Debido Proceso**

- ❖ Derecho instrumental -que opera como garantía- a defenderse frente a la existencia de una imputación jurídica de la AT



Carta del Contribuyente

Pilares para su formulación:

➤ **Transparencia**

- ❖ Acceso a la información
- ❖ Saber que está siendo inspeccionado
- ❖ Conocimiento público del accionar de la Administración
- ❖ Respeto y consideración en el actuar administrativo
- ❖ Principio de la mínima intromisión posible
- ❖ Prohibición de las pesquisas secretas



Carta del Contribuyente

Pilares para su formulación:

➤ Seguridad jurídica

- ❖ Privacidad
- ❖ Contar con asesoramiento de la Administración
- ❖ Buena fe e imparcialidad
- ❖ Aplicación de la teoría del Acto Propio
- ❖ Fijación de plazo razonable para finalizar la auditoría tributaria
- ❖ Suspensión del devengamiento de los recargos entre el acta final de inspección y el acto de determinación
- ❖ Derecho a ser resarcido por los perjuicios de actuaciones administrativas que violen derechos del contribuyente



Carta del Contribuyente

Pilares para su formulación:

➤ Debido proceso

- ❖ Principio de inocencia
- ❖ Presunción relativa de buena fe, honestidad y autenticidad en la información de libros, documentos, Estados Contables y declaraciones juradas
- ❖ Nadie está obligado a declarar contra sí mismo
- ❖ Principio de contradicción para lograr la verdad material
- ❖ Derecho a ser escuchado antes de que se adopte cualquier acto administrativo
- ❖ Derecho a producir prueba en cualquier momento de las actuaciones
- ❖ Acceso irrestricto al expediente administrativo
- ❖ Inmunidad de los asesores que no actúen en calidad de contribuyente
- ❖ Nulidad absoluta de las pruebas ilícitamente obtenidas
- ❖ Habeas Data tributario
 - ❖ Acceso a la información del contribuyente
 - ❖ Derecho a rectificar datos falsos o inexactos
 - ❖ Eliminar datos sensibles



Carta del Contribuyente

¿ Estatuto o carta del contribuyente?

¿ Nueva Ley ?

¿ Modificación del Código Tributario?



Carta del Contribuyente

Estado actual del tema

- **Ley con debate previo y participación de:**
 - ❖ Administración Tributaria
 - ❖ Entidades profesionales vinculadas
 - ❖ Entidades empresariales
 - ❖ Universidades e instituciones académicas
 - ❖ Parlamentarios
 - ❖ Sociedad civil



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Regula principios y garantías consagrados en la Constitución.
- Es aplicable a todos los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Enumeración no taxativa de derechos y contribuyentes:
 - ❖ Debido respeto y consideración por parte de los funcionarios de la Administración.
 - ❖ Derecho a ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor.
 - ❖ Derecho a que las actuaciones de la Administración se lleven en la forma menos gravosa y distorsionante del giro del contribuyente.
 - ❖ Derecho a ser asistido por su asesor desde el comienzo del procedimiento de una **auditoría tributaria**.
 - ❖ Derecho a recibir copia de la resolución que ordena el inicio de la realización de la **auditoría tributaria**, identificando la identidad de los **auditoría y su profesión**.



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Enumeración no taxativa de derechos y contribuyentes:
 - ❖ Derecho a ser informado al inicio de la **auditoría tributaria** de los derechos como contribuyente.
 - ❖ Derecho a ser informado sobre los períodos y tributos que son objeto de **auditoría**.
 - ❖ Derecho a acceder al expediente y actuaciones realizadas en la **auditoría**.
 - ❖ Derecho a no declarar contra sí mismo en el proceso de **auditoría**.
 - ❖ Derecho a no ser auditado dos veces por un mismo tributo y período.
 - ❖ **Derecho a que las auditoría tributaria terminen en plazos preestablecidos**



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Enumeración no taxativa de derechos y contribuyentes:
 - ❖ Derecho a estar presente con sus asesores en cualquier diligenciamiento de prueba y efectuar las preguntas a terceros en los procedimientos de **auditoría** de los que sea objeto el contribuyente.
 - ❖ Derecho a devolución de lo pagado indebidamente con los reajustes correspondientes.
 - ❖ Derecho a que los certificados de estar al día con los tributos no sean denegados al contribuyente en tanto **no exista un acto de determinación firme**.
 - ❖ Derecho a obtener toda la información que sobre sí mismo se halle en poder de la Administración pública, sólo se podrá denegar cuando el titular esté siendo objeto de actuaciones inspectivas.



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- La Administración debe entregar copia de la ley para iniciar el proceso de auditoría.
- La no colaboración del contribuyente en el esclarecimiento de los hechos no será tomada en cuenta a los efectos de la graduación de las sanciones administrativas cuando esa actitud constituya el ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo.
- De existir un acto de determinación o haya transcurrido el plazo máximo legal para la terminación de la auditoría sin que medie pronunciamiento, no se podrá iniciar un nuevo proceso de auditoría por el o los mismos tributos y período, salvo que exista ocultación dolosa de información por parte del contribuyente.



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Derecho a que las auditorías tributarias se desarrollen y terminen dentro de los plazos que se detallan.

	NO CEDE	CEDE	GC	PF
Inicio y alegatos	120	150	240	120
Búsqueda de acuerdos	30	30	60	30
Determinación	30	60	60	30
Recursos rev y jer	60	90	120	90
Total	270	330	480	270



Carta del Contribuyente

Proyecto de Ley elaborado por las Comisiones de Tributaria de CCEAU y CAU, sujeto a aprobación de los respectivos consejos directivos

- Las auditorías tributarias no podrá extender más de los plazos que se establecen.
- Transcurrido el plazo sin que exista notificación se considerará que los tributos y períodos que fueron objeto de una auditoría fueron debidamente liquidados.
- Los plazos se suspenderán por el incumplimiento de aportar documentación o de prestar testimonio en audiencias de prueba fijadas por la administración.