

Monitor Semanal

Departamento de Asesoramiento Tributario y Legal

Tributario y Legal

- ¿Desde cuándo rigen los efectos de una sentencia de la Corte?
Un tema de gran actualidad vistos los recursos respecto de normas de la Rendición de Cuentas 2016.
- Dividendos Fictos – Concepto de Capital de Trabajo
Una posición de la DGI fiscalista que va contra la realidad económica.

Temas de Interés Laboral



- **La relación laboral**
¿Se le puede exigir a la empresa que acredite la inexistencia de subordinación en aplicación de la denominada “teoría de las cargas probatorias dinámicas”?

pág. 6

Tributario y Legal

¿Desde cuándo rigen los efectos de una sentencia de la Corte?

Varias son las acciones de inconstitucionalidad que se tramitan en estos días ante la Suprema Corte de Justicia (SCJ), como por ejemplo, las que tienen por objeto algunas disposiciones tributarias de la última Ley de Rendición de Cuentas que introdujeron cambios al impuesto a la renta empresarial (i.e. la que evita que los contribuyentes reconozcan una pérdida mediante la aplicación del ajuste fiscal por inflación, o la que dispuso que las ganancias retenidas en las empresas se consideren como fictamente distribuidas -“dividendos fictos”).

El tema de la aplicación temporal del eventual fallo favorable es muy importante, porque la Suprema Corte de Justicia (SCJ) tiene varios pronunciamientos en los que entiende que sus sentencias aplican desde la presentación de la demanda en adelante, lo que determina que los impugnantes que obtengan una resolución que declare la inconstitucionalidad de la ley no puedan aplicar el fallo a situaciones previas a la presentación de la demanda. Así por ejemplo, si no presentaron la demanda antes de que finalice el ejercicio económico en curso de la empresa no podrían aplicar en ese ejercicio un eventual fallo que declare la inconstitucionalidad de la norma de la ley de Rendición de Cuentas que impide aplicar el ajuste fiscal por inflación, sino que deberían hacerlo recién en los ejercicios siguientes.

Una sentencia dictada este año por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) se refiere a esta cuestión que fue omitida por la Corte cuando dictó la sentencia.

Se trata de una empresa que en el año 2007 había accionado ante la SCJ solicitando la inconstitucionalidad del Decreto de la Junta Departamental de Montevideo que regula la llamada Tasa Bromatológica. En el año 2008 la SCJ dictó una sentencia que le dio la razón a la empresa y declaró inconstitucional la aludida norma departamental.

No obstante, posteriormente la Intendencia de Montevideo le determinó a la empresa adeudos por Tasa Bromatológica por un período anterior a la demanda de inconstitucionalidad, más concretamente por el período 2006-2007, ante lo cual aquella impugnó la resolución del Fisco departamental llevando el asunto ante el TCA.

Recordemos que el TCA tiene como competencia analizar si las resoluciones dictadas por la Administración Pública (lo que incluye a las administraciones tributarias tanto nacional como departamental) se ajustan o no a las reglas de derecho que deben observar (entre ellas la Constitución de la República), anulándolas si entendiera que las contradice.

Un tema de gran actualidad vistos los recursos respecto de normas de la Rendición de Cuentas 2016.



Lo que la empresa le pidió al TCA fue que declarara ilegítima la determinación de adeudos de la Intendencia por aplicación de un tributo que había sido previamente declarado inconstitucional por la SCJ en acción promovida por la propia empresa.

El TCA, por mayoría de sus miembros, entendió que la eficacia de una sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma rige desde que se presentó la demanda hacia adelante. Por lo tanto, como la resolución de la Intendencia de Montevideo determinaba adeudos por Tasa Bromatológica por un período previo a la presentación de la demanda de inconstitucionalidad ante la SCJ, el TCA falló en favor de la legitimidad de dicha resolución.

Tributario y Legal

Dividendos Fictos – Concepto de Capital de Trabajo

El pasado 24 de julio fue publicada en la página web de la DGI la Consulta N° 6.050, en la que una sociedad anónima prestadora de servicios financieros solicita opinión al fisco acerca de si corresponde considerar la posición de divisas como parte integrante del capital de trabajo bruto (CTB) a los efectos del cálculo de dividendos fictos.

Recordemos que el Decreto N° 36/017 especifica el concepto de capital de trabajo que se deducirá del monto de renta fiscal para arribar a los dividendos o utilidades fictos. Establece que se considerará CTB la diferencia entre la suma de los saldos de los créditos por ventas e inventarios de mercaderías corrientes y el pasivo corriente. Asimismo, se aclara que dichos saldos deberán ser valuados según normas de IRAE.

La consultante adelanta opinión en el entendido de que para las empresas financieras, la posición de divisas se debería considerar como parte integrante de los inventarios de mercaderías corrientes, en el entendido que su correspondiente compra y venta es la que determina la generación de los resultados gravados por IRAE para dicha institución.

Una posición de la DGI fiscalista que va contra la realidad económica.



Respuesta de la Administración:

La Administración no compartió esta posición. Por remisión de las normas del IRPF que regulan los dividendos fictos, los saldos del CTB se deben valorar según normas del IRAE. Como las normas de valuación de dicho impuesto establecen un criterio específico para la moneda extranjera que difiere del establecido para los inventarios de mercaderías, la DGI concluye que al contar con distinto tratamiento fiscal, no pueden considerarse como un mismo rubro.

Asimismo, si bien reconoce que las empresas prestadoras de servicios financieros habitualmente mantienen importantes montos de "moneda extranjera" destinados a la venta, admitir que las mismas integran los inventarios de mercaderías, llevaría a reconocer que dichas empresas no presentan "disponibilidades" en moneda extranjera.

Por otra parte, señala que si la voluntad del legislador hubiese sido considerar a la moneda extranjera como parte integrante del CTB de las empresas prestadoras de servicios financieros, debió haber establecido a texto expreso un tratamiento diferencial.

Por lo anterior, al no contarse con una norma que lo establezca específicamente para las empresas prestadoras de servicios financieros, se debería aplicar la misma solución que al resto de las empresas que habitualmente venden moneda extranjera para el pago de bienes y servicios en moneda nacional.

En consecuencia, la DGI concluye que la definición de CTB no contempla la situación particular de algunas actividades, por lo que la posición en moneda extranjera debe ser considerada como activo disponible y no como parte integrante del rubro inventarios de mercaderías.

Nuestra opinión:

Entendemos que el criterio de la DGI ignora la realidad económica ciñéndose a un criterio que peca de piedeletrista.

El hecho que las normas de valuación difieran no obliga a excluir a la moneda extranjera como parte integrante de inventarios de mercaderías cuando en el caso es evidente que lo es. Prueba de ello es que en respuesta a la Consulta N° 3.757 la propia DGI consideró dentro del concepto mercaderías a los valores mobiliarios emitidos en el exterior, aunque su valuación según normas de IRAE sea diferente de la de los inventarios.

La posibilidad que la moneda extranjera pueda ser calificada como un bien de cambio ha sido reconocida por normas fiscales como el decreto reglamentario del IVA que en su artículo 124 dispone que no deben considerarse como ingresos, a los efectos del prorrateo del IVA comprado indirecto deducible, las enajenaciones de ese bien cuando no tenga la condición de activo circulante. Nótese que por aplicación de esta disposición, la propia entidad financiera consultante se ve privada de aumentar el monto del IVA deducible en tanto, por su actividad, la moneda que comercializa debe ser considerada como activo circulante.

En suma, el criterio de la DGI hace que el cómputo de dividendos fictos en el caso del consultante se vea indebidamente incrementado por aplicación de un criterio que ostensiblemente desconoce la realidad.

Temas de Interés Laboral

La relación laboral

¿Se le puede exigir a la empresa que acredite la inexistencia de subordinación en aplicación de la denominada “teoría de las cargas probatorias dinámicas”?

La denominada “teoría de las cargas probatorias dinámicas” sostiene que la carga de la prueba no debe ser necesariamente de quien alega un hecho, sino que a juicio del juez y en cada caso concreto dicha carga pueda trasladarse de una parte a otra del proceso. Este criterio ha sido objeto de discusiones a nivel de la doctrina procesalista uruguaya, existiendo dos posiciones bien diferenciadas en torno a su posible recepción en nuestro derecho.

Debemos recordar que la regla general en un proceso judicial es que la carga de la prueba recae sobre sobre quién alega determinado hecho, es decir que le corresponde probar a quién pretende algo los hechos constitutivos de su pretensión. En aplicación de la regla general, corresponde al actor la carga de la prueba de la existencia de subordinación en caso que la alegue.

Sin embargo, quienes defienden la “teoría de las cargas probatorias dinámicas” basándose en diversos artículos del Código General del Proceso (CGP) entienden que la empresa demandada no está necesariamente eximida de tener que producir prueba de la inexistencia de subordinación laboral.

Otro sector de la doctrina sostiene que dicha postura no tiene respaldo en la normativa procesal uruguaya. Ello porque del CGP surge que los sujetos del proceso deben actuar con veracidad y brindar la máxima colaboración para la realización de todos los actos procesales, previéndose que las partes tienen el deber de prestar la colaboración para la producción de la prueba. Esto significa que una vez que el juez ordene el diligenciamiento de un medio probatorio solicitado por quién tenía la carga de la prueba, la contraparte debe colaborar con la producción de la misma.

El Código hace alusiones concretas a este deber en lo que hace a los documentos en poder del adversario, en lo atinente a inspecciones, reconstrucciones y pericias, y en lo que respecta a la colaboración del informante.

A nuestro juicio este deber de colaboración en la producción de la prueba, no supone que el juez pueda distribuir la carga de la misma, invirtiendo la regla al respecto prevista en las normas procesales.

Si una persona sostiene la existencia de una relación de trabajo subordinada, será éste quien tiene la carga de probar su condición de trabajador dependiente, no pudiendo imponérsele a la empresa la carga de acreditar que su vínculo con la persona era de otra naturaleza jurídica diferente invocando la denominada teoría de las cargas probatorias dinámicas, ya que la misma no tiene –a nuestro juicio– recepción en nuestro sistema procesal.

Temas de Interés Laboral

¿En nuestro derecho la subordinación laboral se presume?

El límite entre la dependencia y la ausencia de dependencia viene dado por el concepto de “subordinación”. Es en base a ésta categoría jurídica y conceptual que deberá analizarse cada situación concreta.

La subordinación es una cuestión fáctica, por lo que debe en principio manifestarse en hechos concretos. Ello determina que el objeto de la prueba de la subordinación, serán los hechos reveladores de la misma, los cuales deberán ser aportados al proceso por aquél que alega la existencia de subordinación.

En ocasiones, si existen en el caso formas jurídicas que son propias de servicios independientes o situaciones que tornan borrosos los límites entre la dependencia y la independencia, se suele recurrir a los indicios de subordinación. Estos indicios fueron elaborados por la doctrina y la jurisprudencia, y en la medida en que los mismos se configuren, permitirían concluir que existe una relación de dependencia. Pero en principio debe estarse a los hechos.

Como ha señalado la jurisprudencia *“Cuando la prueba directa del poder de organización, dirección y control de la tarea, no es suficiente, se acude a la constatación de acontecimientos indiciarios. Esto es la prueba indiciaria”*.

No obstante, entendemos que al ser la subordinación una cuestión de hecho, hay que estar a los hechos probados, no pudiendo desconocerse los mismos so pretexto de alegar la existencia de indicios. Estos pueden ser relevantes cuando la prueba de los hechos es insuficiente.

Ahora bien, existen posiciones que postulan que una vez que fue acreditada la prestación de servicios, existe una presunción de que los mismos fueron desarrollados en forma subordinada. En efecto, cierta jurisprudencia sostuvo que *“Acreditada la prestación de servicios, se presume que éstos se prestan en forma subordinada, salvo que la demandada acredite, que estos servicios se prestan en base a un vínculo no laboral”*.

Sin embargo, otro sector de la jurisprudencia, al que adherimos, señala que no cabe presumir la existencia de relaciones dependientes en toda prestación de servicios, invirtiendo la carga de la prueba respecto a la configuración o no de una relación laboral.

La mayoría de la jurisprudencia nacional comparte este criterio, postulando que siendo la subordinación un estado de hecho, debe ser probado por quien lo afirma y no por quien lo niega, de modo tal que el mero hecho de haberse probado la existencia de una prestación de servicios, no invierte la carga de la prueba, desplazando hacia quien contrató los servicios el probar que no existió un vínculo de trabajo dependiente.

Como ha señalado con claridad nuestra jurisprudencia: *“La presunción de subordinación se ha dejado de lado; en tal sentido, recogiendo pensamiento de Cabanellas se ha dicho que la subordinación es un estado de hecho que debe probarse; quien presta un servicio a otro no se presume que lo haga sujeto a subordinación y la carga probatoria la tiene quien afirma la dependencia: al permitir la subordinación distinguir el contrato de trabajo de otras figuras jurídicas que se asemejan, como el mandato, la locación de obra, la locación de*

Temas de Interés Laboral

servicios, sociedad y dándose prestaciones de servicios que son libres, debe ser probado por quien la afirma y no por quien la niega”.

Por tanto, en materia probatoria rigen las reglas generales, sin perjuicio de la disponibilidad de los medios probatorios, por lo tanto, será quien alegue la existencia de una relación de trabajo dependiente quien tendrá la carga de probar los extremos que demuestren la configuración de la misma.

Como ha señalado certeramente la Suprema Corte de Justicia *“Quien presta un servicio a otro no se presume que lo haga sujeto a subordinación, y la prueba corresponde a quien afirma el desempeño en tal relación de dependencia...”*.

Breves

Tributario

- Fue publicado en la página web del Banco Central del Uruguay, el Formulario B para la presentación de la Declaración Jurada de Registro de titulares de participaciones patrimoniales y beneficiarios finales.
- El día 24 de julio, la DGI publicó en su página Web la Consulta 5.985 estableciendo que no será de aplicación el ajuste de deducibilidad incrementada del IRAE por "Promoción del empleo" por el solo hecho que el MTSS fije por convenio salarial un ajuste de sueldos anual por encima de la variación del IPC del año, si no se cumple además con el incremento de trabajadores ocupados.
- Con fecha 25 de julio fue publicada en la página web de DGI la Consulta 6.038 respecto a la acreditación de la Residencia Fiscal por inversiones en inmuebles en el país por más de UI 15.000.000. Entiende que es irrelevante si el adquirente o promitente comprador financia la inversión con fondos propios o de terceros debiéndose apreciar la situación 31 de diciembre de cada año civil.

Legal

- Con fecha 24 de julio del corriente, ingresó al Parlamento un proyecto de ley por el cual se habilita bajo ciertas condiciones, la desafiliación del régimen jubilatorio de ahorro individual previsto por la Ley 16.713 del 3 de setiembre de 1995, para determinados colectivos que quedaron incorporados al mismo en forma obligatoria.

Es un producto confeccionado por los Departamentos Tributario-Legal y Económico de KPMG. Queda prohibida la reproducción total y/o parcial de esta publicación, así como su tratamiento informático, y su transmisión o comunicación por cualquier forma o medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, bajo apercibimiento de las sanciones dispuestas por la Ley N° 9.739, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 17.616, salvo que se cuente con el consentimiento previo y por escrito de los autores.

Nota al usuario: La visión y opiniones aquí reflejadas son del autor y no necesariamente representan la visión y opiniones de KPMG. Toda la información brindada por este medio, es de carácter general y no pretende reemplazar ni sustituir cualquier servicio legal, fiscal o cualquier otro ámbito profesional. Por lo tanto, no deberá utilizarse como definitivo en la toma de decisiones por parte de alguna persona física o jurídica sin consultar con su asesor profesional luego de haber realizado un estudio particular de la situación