

CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN URUGUAY - ESPAÑA

INTRODUCCIÓN

Históricamente Uruguay ha tenido muy pocos Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados. Hasta el 2009 únicamente tenía vigente dos, uno con Alemania y otro con Hungría. Una de las principales razones por las cuales Uruguay tenía muy pocos Convenios de Doble Imposición, es, como bien menciona Loaiza Keel¹, que Uruguay "es un país heredero de la rica doctrina latinoamericana en defensa del principio soberano de la fuente", lo cual hace que históricamente se le haya restado relevancia por parte de las autoridades uruguayas a la firma de Convenios de Doble Imposición, por no tener ningún interés fiscal Uruguay de controlar los ingresos u activos que pueden tener los residentes uruguayos en el exterior, por no estar sujetos los mismos a impuestos en el Uruguay².

Esto ha cambiado drásticamente desde abril de 2009, cuando con posterioridad a la cumbre del G20 Uruguay fue colocado en la lista negra, es decir dentro de aquellos países que no se han comprometido a respetar los estándares internacionales sobre el intercambio de información en materia tributaria, la cual integraban únicamente 4 países. Unos días después, y luego de haberse Uruguay comprometido a firmar al menos 12 tratados (ya sean para evitar la doble imposición o únicamente para intercambiar

¹ Loaiza Keel, Carlos. *Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Tribuna del Abogado, Abril - Mayo 2009, N° 162, pág. 19.

² Esto cambió para las personas físicas residentes en Uruguay a partir del primero de enero de 2011, donde comenzaron a quedar gravados los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en el exterior.

información) que contengan el artículo 26 del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante "Modelo OCDE").

Si bien la negociación del Convenio con el Reino de España fue muy anterior a este suceso (en el 2002 comenzaron las negociaciones), su aprobación y posterior entrada en vigencia se dio junto con varios otros convenios firmados a consecuencia de la inclusión de Uruguay en la lista gris de la OCDE.

Por este motivo, hoy en día es importante al momento de asesorar a un cliente o de analizar como tributa una operación con residentes de otro país verificar primero si existe o no un Convenio para Evitar la Doble Imposición vigente, puesto que como veremos a continuación puede modificar su forma de tributación en Uruguay.

Los países de la OCDE desarrollaron el Modelo OCDE con el objeto principal de "aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición"³.

El Modelo OCDE no solo contiene los artículos del modelo de Convenio de Doble Imposición sino que contiene comentarios interpretando las distintas disposiciones de cada uno de los artículos del Modelo OCDE (en adelante "Comentarios"). La idea es que todos

³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, Julio 2010, pág. 7.

los países miembros de la OCDE cuando firmen un Convenio de Doble Imposición se basen en el Modelo OCDE de modo de homogeneizar la tributación e interpretación de las distintas transacciones internacionales. Los Comentarios si bien no son instrumentos jurídicos vinculantes sirven sin embargo de gran ayuda en la interpretación, aplicación y resolución de controversias en los Convenios de Doble Imposición.

El objetivo del presente trabajo es analizar cada uno de los artículos del Convenio de Doble Imposición firmado entre Uruguay y España (en adelante "CDI") y en especial su comparación con el Modelo OCDE. Este análisis, al ser comparativo con el Modelo OCDE, nos va a ser de utilidad para analizar otros Convenios de Doble Imposición que tiene Uruguay, puesto que la casi totalidad (salvo el firmado con la República Argentina) se encuentran en mayor o menor medida basados en dicho Modelo.

CAPÍTULO I - ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

El CDI comienza en su artículo 1, de idéntica redacción al Modelo OCDE, determinando que el CDI es aplicable a los residentes de uno o de ambos Estados.

En el artículo 2 se establecen los impuestos que quedan comprendidos en el CDI, quedando incluidos los siguientes impuestos en Uruguay: i) Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (en adelante "IRAE"); ii) Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (en adelante "IRPF"); iii) Impuesto a las

Rentas de los No Residentes (en adelante "IRNR"); Impuesto a la Asistencia a la Seguridad Social (en adelante "IASS"); y v) Impuesto al Patrimonio (en adelante "IP"). Se detallan también los impuestos a los cuales es aplicable el CDI en España. Se trata únicamente como se aprecia de impuestos a la renta y al patrimonio y no a otros impuestos indirectos como pueden ser el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto Específico Interno.

El artículo finaliza, siguiendo al Modelo OCDE, con un párrafo en el cual se establece que el CDI se aplicará también a los impuestos de naturaleza "idéntica o análoga" que se establezcan con posterioridad a la firma del CDI y que sustituyan o se agregan a los previamente citados, debiendo las autoridades de cada país comunicarse mutuamente las modificaciones significativas que haya habido en su país. Esto es muy importante para garantizar la vigencia en el tiempo del CDI.

CAPÍTULO II - DEFINICIONES

II.1 - Definiciones generales

El CDI define en el artículo 3 los conceptos que son más utilizados en el CDI y que es imprescindible conocer bien para poder aplicarlo correctamente. Las definiciones siguen casi con exactitud al Modelo OCDE sin ninguna variación de relevancia.

Primero se define el término "España" aclarando que queda incluido el espacio aéreo, aguas interiores,

su mar territorial y las áreas exteriores en las cuales España "ejerza o pueda ejercer en el futuro jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes, y sus recursos naturales".

Luego define que el término "Uruguay" incluye también el "espacio aéreo, las áreas marítimas, bajo jurisdicción uruguaya o en las que se ejerzan o puedan ejercer en el futuro derechos de soberanía, de acuerdo con el Derecho Internacional y la legislación nacional".

La principal diferencia de ambos territorios es que mientras en España no se excluye ningún territorio o régimen de sociedades, en el Protocolo del CDI se establece que el mismo no será aplicable a algunas sociedades o entidades de Uruguay que se acojan a algunos regímenes, a saber:

a) Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI), cuando continúen disfrutando del régimen de la ley 11.073. Esto sólo podría suceder cuando alguna SAFI haya consolidado el impuesto adelantando sumas más allá del 31 de diciembre de 2010, puesto que el régimen tributario especial de las SAFIs ya no se puede aplicar a partir del primero de enero de 2011 en virtud de la ley 18.083.

b) Instituciones Financieras Externas (IFE), lo cual tampoco sería de gran aplicación por haber perdido las exoneraciones que tenían este tipo de sociedades.

c) Sociedades acogidas al régimen de Zonas Francas de la ley 15.921, pero exclusivamente respecto

de los servicios financieros. Esto es de suma importancia, puesto implica que todo el resto de sociedades usuarias directas o indirectas de zona franca que no se dediquen a la prestación de servicios financieros pueden gozar de todas las exoneraciones establecidas en la ley 15.921 y además aplicar el CDI, con lo cual pueden generar hipótesis de doble no imposición. Creemos que esto fue un triunfo de los negociadores uruguayos.

Lo establecido en los apartados a) y b) no será de aplicación cuando Uruguay esté en disposición de intercambiar información con respecto a esas entidades en los términos previstos en el CDI.

Se define que "persona" comprende tanto a las personas físicas, sociedades y cualquier agrupación de personas y que el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos. Esto es importante puesto que permite aplicar el CDI a entidades que no tienen personería jurídica como por ejemplo los Fideicomisos.

Se aclara asimismo que el término "empresa" se aplica a la realización de cualquier actividad económica y que la expresión "actividad económica" incluye a la prestación de servicios profesionales así como cualquier otra actividad independiente.

Luego define que "nacional" es: "i) una persona física que posea nacionalidad o ciudadanía de uno de los Estados contratantes; y ii) una persona jurídica, sociedad personalista o asociación constituida

conforme a la legislación vigente en un Estado contratante". Como menciona Loaiza⁴ la definición de nacional hace "que un establecimiento permanente de una sociedad no constituida en uno de los países firmantes, aunque con suficiente autonomía funcional, no pueda aprovechar el CDI".

Finalmente, el artículo 3 en su apartado 2, establece que cualquier término no definido en el CDI tendrá, salvo que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del CDI, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas de Derecho de ese Estado.

II.2 - Residente

El artículo 4, siguiendo también al Modelo OCDE, establece quienes se consideran residentes a efectos del CDI, siendo por tanto uno de los artículos más importantes. El mismo determina que residente es "toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga" y que "no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo".

⁴ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Revista Tributaria número 222, Mayo - Junio 2011, pág. 419.

De una lectura preliminar podría considerarse que no aplicaría para las sociedades uruguayas dado que no habla de lugar de constitución. Leyendo los Comentarios⁵, se deja claro que la segunda frase "debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende", es decir entrarían por la parte de "naturaleza análoga".

Tal cual surge del Decreto 530/09 quedarían incluidas en el concepto de residentes en Uruguay aquellas empresas constituidas en el extranjero que establezcan su domicilio en el país, una vez culminados los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

Luego el artículo contiene las llamadas "tie-breaker rules" las cuales determinan los criterios a adoptar cuando haya conflicto por tener una persona o cualquier otra entidad doble residencia.

A tales efectos, para las personas físicas se determina que la doble residencia se resolverá primero teniendo en cuenta si tiene o no una vivienda permanente, si tiene en ambos lugares en el lugar en que tenga el centro de intereses vitales, si no puede determinarse por estos criterios se va al lugar donde viva habitualmente. Si viviera habitualmente en ambos

⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 89

Estados o en ninguno de ellos, se considerará el Estado del que sea nacional. Finalmente se establece que si es nacional de los dos Estados o de ninguno los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Para los que no sean personas físicas, se determina que serán residentes solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Si bien es poco frecuente que una sociedad sea residente de más de un Estado, esto podría pasar cuando uno de los Estados la determina en función de su lugar de constitución y otro por ejemplo su sede de dirección efectiva.

La sede de dirección efectiva es definida como "el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad"⁶. La solución propuesta para resolver el conflicto también podría generar problemas porque pueden haber sociedades en las cuales la sede de dirección efectiva esté dividida y por lo tanto la sociedad tenga más de una residencia, tal cual menciona Hinnekens⁷.

II.3 - Establecimiento permanente

El artículo 5 define el concepto de establecimiento permanente (en adelante "EP"), el cual es clave tanto en la legislación interna para definir

⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 92.

⁷ Professor L. Hinnekens, University of Antwerp. *Revised OECD_TAG Definition of Place of Effective Management in Treatie Tie-Breaker Rule.*

si se tributa IRAE o IRNR, como en el marco del CDI para determinar si el Estado de la fuente puede gravar o no la renta empresarial (artículo 7 del CDI).

En su inciso 1 define al EP como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Esta definición está en línea tanto con el Modelo OCDE como con el Título 4. En definitiva, como mencionan los Comentarios⁸ tienen que darse inicialmente tres cosas:

i. La existencia de un "lugar de negocio", es decir, de instalaciones como por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinarias o equipo. Esto abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa. Un lugar de negocios puede existir aún cuando no se disponga ni se necesite local alguno para hacer las actividades de la empresa y esta disponga simplemente de un espacio. Podría por ejemplo ser un puesto dentro de un mercado o trabajar en las instalaciones de otra empresa, sin importar el carácter jurídico mediante el cual ocupe dicho espacio;

ii. Dicho lugar debe ser "fijo", esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia, existiendo normalmente una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico. La naturaleza de la actividad puede obligar a que una empresa se desplace permanentemente, como en los casos de construcción de carreteras o dragado de un río. En tal caso las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único

⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 95.

proyecto, y este debe ser considerado como EP⁹, por existir una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan constituyendo una unidad comercial y geográfica coherente con respecto al negocio en cuestión;

iii. Que de un modo u otro las personas que dependan de la empresa realicen las actividades de la empresa en el Estado en el cual está situado el lugar fijo. Estas actividades no tienen que ser ininterrumpidas, pero si deben de realizarse de forma regular.

En el inciso 2 se determinan una serie de ejemplos (no taxativos) de que comprende la expresión EP, siendo los mismos los siguientes:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres; y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Estos ejemplos también están en línea con la definición dada en IRAE y en el Modelo OCDE y tal cual mencionan los Comentarios¹⁰ deben considerarse en función de la definición general dada en el inciso 1, considerándolos como EP si los ejemplos "cumplen las condiciones establecidas en el citado apartado".

⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 104.

¹⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 101.

El apartado 3 incluye otro ejemplo de EP estableciendo que una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituyen EP si su duración excede de 9 meses. Aquí si hay diferencias tanto con el IRAE, que requiere que exceda de 3 meses, como del Modelo OCDE, que exige que la obra exceda de 12 meses.

El Modelo OCDE busca favorecer a los países más desarrollados, quienes generalmente tienen empresas prestando servicios por el mundo lo cual hace que si los mismos duran menos de 12 meses no configuren EP y por lo tanto el Estado de la fuente no puede gravarlos. Por su parte, el modelo de las Naciones Unidas (en adelante "Modelo ONU") establece un plazo de 6 meses, buscando favorecer más a los países en desarrollo. En el CDI se llegó a un intermedio entre ambos modelos de convenios pero quedando más cerca del Modelo OCDE que de la definición dada en el IRAE.

Esto norma, como dice Loaiza¹¹, "reviste especial importancia, puesto que bien podría existir una obra de construcción que, de acuerdo con la normativa interna uruguaya, configurara un EP y por tanto tributara IRAE, que exige una duración de 3 meses, pero que al mismo tiempo, por ser la matriz una empresa española, y aplicarse por tanto el CDI, quedaría fuera del alcance de la potestad tributaria uruguaya".

La expresión "obras o proyectos de construcción o de instalación" incluye edificios, carreteras, puentes

¹¹ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 421.

o canales, rehabilitación de los mismos, excavación de terrenos y dragados. Asimismo, el proyecto de instalación no se limita a un proyecto de construcción sino que también incluye la instalación de un nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre. Se considera que una obra existe desde que comienzan los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción¹².

El CDI, siguiendo al Modelo OCDE, a pesar del interés de Uruguay de incluirlo siempre en los convenios¹³, no prevé la existencia del EP de servicios como sí se hace en el IRAE y con el Modelo ONU.

El artículo 10 del Título 4 establece que la expresión EP comprende también a la "prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses". Este artículo lo que busca es ampliar el concepto de EP y por tanto gravar las rentas de los servicios prestados por no residentes en el Estado de la fuente aún cuando los mismos no cumplan con los otros requisitos para configurar EP.

¹² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 103.

¹³ Romano, Álvaro y Serra, Fernando. *Tratados Internacionales de Tributación Suscritos por Uruguay. Análisis de las Diferentes Categorías de Rentas Comprendidas*, Revista Tributaria número 223, Julio - Agosto 2011, pág. 571.

Al no estar incluida esta disposición en el CDI, esto implica que no se pueden gravar en Uruguay por IRAE los servicios prestados por una entidad de España en Uruguay, aún cuando cumplan con la definición transcrita del artículo 10 del Título 4, puesto que solo pueden gravarse en el Estado de la fuente (Uruguay) si los mismos pueden atribuirse a un EP con el alcance estipulado en el artículo 5 del CDI. En definitiva, el EP de servicios sólo se configura cuando el mismo cumpla además con la regla general de EP.

Adicionalmente, en caso de que se tratase de servicios de carácter "técnico", tampoco aplicarían las retenciones de IRNR, ya que como comentan Sartori y Frascini¹⁴ ante la existencia de un tratado la hipótesis de retención "resulta inoperante, ya que los mismos se gravarán en Uruguay (en tanto fuente) siempre y cuando se verifique alguna de las hipótesis del artículo 5 (EP)".

Un posible efecto positivo de que no haya quedado incluido el concepto de EP de servicios es que los servicios no financieros prestados en España por una sociedad usuaria de zona franca si no cumplen con el resto de las definiciones de EP no estarían sujetos a ninguna retención en España y adicionalmente no pagarían ningún impuesto en Uruguay por la exoneración de la ley 15.921.

En el apartado 4 del artículo quinto del CDI se describen, siguiendo totalmente al Modelo OCDE, una

¹⁴ Frascini, Juan Ignacio y Sartori, Eliana. *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Elusión: Aplicación de Normas Anti-Elusivas*, Revista Tributaria número 218, Setiembre - Octubre 2010, pág. 770.

serie de exclusiones al concepto de EP, determinando que "la expresión EP no incluye;

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio."

Todas las actividades mencionadas en el apartado 4 tienen como común denominador su carácter auxiliar o preparatorio, es decir todas aquellas actividades que en sí mismas no constituyen una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa¹⁵, y vienen a restringir con carácter general

¹⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 105.

el alcance de la definición contenida en el apartado 1.

Hay una diferencia con el IRAE en los apartados a) y b), puesto que en IRAE no se nombra a la entrega de bienes o mercancías, solo se menciona almacenarlas o exponerlas.

Siguiendo también al Modelo OCDE, el apartado 5 del artículo quinto define el llamado EP de Agencia. El mismo dispone que "no obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado".

En definitiva, quienes por sus actividades pueden constituir un EP son las personas, ya sean físicas o jurídicas, empleadas o no, que no sean agentes independientes tal cual se describe en el apartado 6.

En lo que respecta a los poderes, tal cual mencionan los Comentarios¹⁶ "una persona autorizada

¹⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 109.

para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad "en ese Estado", incluso si el contrato es firmado por otra persona en el Estado en que la empresa esté situada o si aquella persona no tuviera un poder formal de representación".

El "habitualmente" es porque para que configure EP no debe ser algo de carácter meramente transitorio debiendo ser algo que justifique que se tribute en el otro país.

Es importante tener en cuenta que el apartado 5 lo que hace es establecer un criterio alternativo para determinar si se configura o no EP, si se puede demostrar por otros apartados que hay EP no va a ser necesario demostrar que la persona ejerce las facultadas a las que hace mención el apartado 5.

En el apartado 5 hay nuevamente una diferencia con el IRAE puesto que, en línea con la diferencia del apartado 4, a efectos del IRAE se considera que se configura EP cuando una persona distinta de un agente independiente mantiene habitualmente en Uruguay un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

El apartado 6, también siguiendo el Modelo OCDE, define el concepto de agente independiente, estableciendo que "no se considera que una empresa tiene un EP en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier

otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”.

El concepto de EP en sede de IRAE tiene el mismo párrafo, pero le agrega al mismo , a modo aclaratorio lo siguiente: “No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicho no residente, y las condiciones aceptadas o impuestas entre el no residente y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre entidades independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso”.

Finalmente el apartado 7 en línea con el Modelo OCDE hace una aclaración final, no incluida en sede de IRAE, determinando que “el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades económicas en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.

Es decir que se parte del supuesto que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en EP de la matriz, puesto que a efectos fiscales son entidades jurídicas diferentes. Por supuesto que luego en función de la actividad la subsidiaria sí podría configurar EP.

CAPÍTULO III - IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

III.1 - Rentas inmobiliarias

El artículo 6 en su párrafo 1 permite que el Estado de la fuente grave a los bienes inmuebles en su país sin limitaciones. Recordemos que el Modelo OCDE se basa en el modelo de la residencia con lo cual el Estado de la fuente sólo puede gravar cuando expresamente se menciona, como es en el caso de los bienes inmuebles.

En su párrafo 2 determina que "bienes inmuebles" tendrá el significado que le de el derecho del Estado de la fuente. A pesar de remitirlo a la ley interna, hace algunas consideraciones de lo que si o si tiene que ser considerado como inmuebles y de lo que no puede ser considerado como tal a efectos del CDI.

Dentro de los bienes que quedan comprendidos "en todo caso" en la definición de bienes inmuebles se encuentran los siguientes:

- Bienes accesorios a bienes inmuebles;
- Ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales;
- Los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces;
- El usufructo de bienes inmuebles; y
- El derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

En contrapartida, sin importar lo que diga la legislación interna del Estado de la fuente, los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles a efectos del CDI.

El párrafo 3 define el alcance de las rentas gravadas estableciendo que las rentas que son gravadas son los "rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles". Hasta aquí se sigue en todo el artículo al Modelo OCDE.

El párrafo 4 se aparta del Modelo OCDE y dispone que el Estado de la fuente podrá gravar también los rendimientos de cualquier tipo relacionados a un derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en el país de la fuente que tengan los titulares de acciones u otros derechos. Si bien se aparta del Modelo OCDE, en los Comentarios se deja constancia de que España tiene reservas al artículo sexto y que se reserva su derecho a gravar las rentas incluidas en el presente párrafo, y de ahí su inclusión en el CDI¹⁷.

Finalmente, en línea con el Modelo OCDE, el párrafo final establece que las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa, sacando a este tipo de rentas de la categoría general de beneficios empresariales que se define en el artículo séptimo.

¹⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 133.

III.2 - Beneficios empresariales

El artículo séptimo, siguiendo casi en su totalidad a la estructura del artículo séptimo de la anterior versión del Modelo OCDE, determina en su párrafo 1 la regla general de que en principio los beneficios de las empresas se gravan solo en el país de la residencia salvo cuando la empresa tiene un EP en el Estado de la fuente, en cuyo caso el Estado de la fuente puede gravar sin límite a las rentas que sean imputables a dicho EP.

Este artículo es el corolario del artículo quinto que define EP. Tal cual menciona el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE¹⁸ cuando el Estado de la fuente quiere gravar las utilidades que obtiene una empresa del Estado de la residencia tiene que hacerse previamente dos preguntas "si la empresa tiene un EP en su territorio; en caso afirmativo, la segunda pregunta sería cuáles son las utilidades por las que, en su caso, debe tributar el EP. El artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta".

El párrafo dos establece que se atribuirán al EP los beneficios que el mismo hubiese podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizara las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es EP. El párrafo 3 permite que se deduzcan en el EP los gastos realizados para los fines del EP, comprendidos los

¹⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, Julio 2005, pág. 119.

gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado donde está el EP como en otra parte. Por supuesto que para deducir gastos habría que aplicar posteriormente la regla candado que se aplica en el IRAE.

Lo que se hace en la mayoría de los casos es basarse en la contabilidad separada de los EP (siempre que exista la misma) para determinar las rentas imputables al mismo.

El CDI no incluye el párrafo 4 de la anterior versión del Modelo OCDE en el cual se establecía que se podían imputar las utilidades al EP sobre la base de un reparto de utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes.

Del apartado 4 al 6 del CDI se basan en los apartados 5 a 7 de la anterior versión del Modelo OCDE. En el apartado 4 se determina que no se le atribuirán beneficios a un EP por razón de la simple compra de bienes o mercaderías por ese EP para la empresa. Dado que como vimos en el artículo quinto un lugar fijo de negocios que tenga como único fin el comprar bienes para la empresa del exterior no configura EP, este apartado no es aplicable a dichas empresas. El mismo es aplicable a los EP que además de realizar otras actividades empresariales realizan compras para su sede central, estableciéndose que en tales casos que las utilidades del EP no deben incrementarse por el importe de las utilidades estimadas relacionadas con la actividad de compras. Esto va en contra del fuero de atracción que existe en el IRAE por el cual se imputan al EP todas las rentas

que la persona jurídica del exterior obtenga en Uruguay.

Posteriormente el apartado 5 establece que se debe mantener el criterio de atribución de beneficios al EP a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder con el cambio.

Finalmente, el apartado 6 establece que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas en otros artículos del CDI el artículo séptimo no afectará lo que el resto de los artículos dispongan.

Como señala Romano¹⁹ el artículo séptimo fue modificado en el Modelo OCDE avanzando más en la consideración del EP y la casa matriz como entidades separadas, de ahí que se establece un principio de contabilidad separada reconociendo lo que podrían ser eventuales resultados generados entre ambas entidades, es decir entre el EP y casa matriz, y lo que establece del artículo 7 es la forma en la cual se determinan los resultados del EP en el territorio de un determinado país".

En el Protocolo se incluyen una serie de precisiones sobre el artículo séptimo, yendo las dos primeras también en contra del fuero de atracción que hay en el IRAE. En efecto, en el Protocolo se establece lo siguiente:

- Si una empresa vende bienes o mercaderías o ejerce una actividad comercial o industrial a través de un EP, los beneficios de dicho EP no se

¹⁹ Romano, Álvaro y Serra, Fernando. Ob. Cit., pág. 572.

determinarán sobre la base de la suma total obtenida por la empresa sino que únicamente sobre las ventas, actividad industrial o comercial efectiva del EP;

• Si una empresa tiene un EP en el cual se obtienen beneficios por la contratación de proyectos, suministros o construcción de equipos o instalaciones industriales, comerciales o científicos, o de contratos públicos, los beneficios del EP no se determinarán sobre la base del precio total del contrato, sino únicamente sobre la base de la parte del contrato que efectivamente sea ejecutada por el EP, pudiendo ser únicamente gravados por el Estado de la residencia los beneficios relacionados con la parte del contrato que se ejecute en el Estado de la matriz.

Finalmente, el Protocolo establece que "las remuneraciones de servicios técnicos, incluidos los estudios o proyectos científicos, geológicos o técnicos, o de contratos de construcción, incluidos los planos correspondientes, o de actividades de asesoramiento o supervisión se considerarán remuneraciones a efectos de la aplicación del artículo 7 del Convenio". Como comenta Loaiza²⁰ "tal aclaración responde a la vieja regulación de los servicios técnicos en un artículo independiente en el Modelo de CDI de la OCDE, que exigía una unidad de negocios de menor estabilidad para que el país fuente pudiera alcanzar las rentas de servicios".

III.3 - Transporte marítimo y aéreo

²⁰ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 426.

La principal diferencia con el Modelo OCDE es que no se incluye el apartado dos del modelo que trata lo relativo a beneficios de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores.

El objeto del inciso 1 del artículo octavo es definir que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional sólo puede gravarlo el Estado en el que esté la sede de dirección efectiva de la empresa.

En el apartado 2, no incluido en el Modelo OCDE, se aclara el alcance de qué se consideran beneficios de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, determinando que comprende asimismo "los beneficios derivados ocasionalmente de:

a) El arrendamiento de buques o aeronaves vacíos y

b) El uso o arrendamiento de contenedores (incluidos los trailer y el correspondiente equipo destinado al transporte de los contenedores),

si dichas actividades forman parte de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional".

El apartado 3 aclara que en caso de que la sede de dirección efectiva se encuentre a bordo del buque o la embarcación, se considerará entonces que la misma está situada en el Estado donde esté el puerto base del buque o embarcación y si no existiera en el Estado donde sea residente quien explota el buque.

Para concluir, el apartado 4, al igual que el Modelo OCDE determina que las disposiciones del apartado 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación común o en un organismo de explotación internacional.

III.4 - Empresas asociadas

Siguiendo al Modelo OCDE el artículo 9 trata las relaciones entre las empresas asociadas, definiendo en su apartado 1 que si las mismas realizan transacciones entre ellas cuyos precios difieren de los valores que se hubieran pactado entre partes independientes, entonces los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dicha vinculación "podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

Es importante destacar que el artículo no menciona que porcentajes o condiciones objetivas tienen que darse para que se configure la vinculación, sirviendo por tanto la definición que cada país tenga sobre la vinculación en su normativa interna de precios de transferencia.

En el apartado 2 se determina lo que se conoce como "ajuste correlativo", que es que cuando en aplicación del apartado 1 una empresa residente en un país haga un ajuste al alta entonces la otra empresa residente en el otro Estado deberá realizar un ajuste a la baja. Para determinar el ajuste se deben tener en cuenta las otras disposiciones del CDI y si hay dudas las autoridades competentes deberán consultarse y en

caso de no estar de acuerdo acerca de la naturaleza o cuantía del ajuste se deberá acudir al procedimiento amistoso que establece el artículo 24. Como mencionan los Comentarios²¹ "sólo se practicará el ajuste si el Estado B considera que la cifra de beneficios rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia".

El apartado 2 no trata sobre lo que se llama "ajuste secundario", que es aquel por el cual una vez realizado el ajuste correlativo, dado que por ejemplo las disponibilidades de la operación están en una empresa que debería haber recibido menos dinero por la operación, entonces por la diferencia que recibió podría considerarse (según el caso) como por ejemplo un dividendo, royalty o préstamo, lo cual puede determinar que deberían haberse aplicado además alguna retención en la fuente. Si bien no lo trata, tampoco lo impide, con lo cual siempre que sean posibles de acuerdo a la legislación interna de los países podría darse. Como comenta Loaiza²², "la redacción de otras cláusulas del CDI permiten entender que el ajuste secundario ha sido previsto por las partes, como por ejemplo los artículos 11.7, sobre intereses, y 12.6, sobre regalías, en la medida en que se especifica que el exceso sobre el valor de mercado podrá tratarse de la forma que corresponden función de las restantes cláusulas del CDI y las legislaciones internas de los países involucrados".

²¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 189.

²² Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 421.

Como menciona el apartado IV del Protocolo del CDI, las normas y procedimientos de derecho interno para evitar abusos de las normas (incluyendo del CDI) son aplicables al igual que las normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional, es decir que por ejemplo, se podría recurrir al artículo 6 del Código Tributario en Uruguay.

III.5 - Dividendos

En el caso específico de los dividendos, el artículo 10 del CDI siguiendo al Modelo OCDE como solución general le asigna potestad tributaria al país de la residencia del beneficiario efectivo de los dividendos, aunque permitiendo de todos modos que el Estado de la fuente grave limitadamente dichos dividendos.

El apartado 1 establece que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El párrafo no establece ningún criterio específico de distribución de la potestad tributaria, pero deja claro como solución general que el Estado de la residencia del beneficiario puede gravar también a los dividendos no estableciéndole a dicho Estado ninguna limitación.

Si bien el gravar únicamente en el Estado de la residencia tendría más relación con la naturaleza de los dividendos, ya que es la retribución al factor capital aportado, no sería realista suponer que los

Estados de la fuente renuncien como principio general a su potestad tributaria. Por su parte, tampoco sería aceptable como regla general gravar los dividendos únicamente en el Estado de la fuente, no solo por ir contra la naturaleza del dividendo sino porque también hay muchos casos en los cuales ni siquiera se tributa en la fuente al momento de pagar dividendos, mientras que en la gran mayoría de jurisdicciones (con excepción de los pocos países que se adhieren al criterio de la fuente para determinar la renta) se grava como regla general a los dividendos que reciben sus residentes de sociedades no residentes. Por todo esto es que el apartado 1, admitiendo que la fuente siempre podría gravar, únicamente establece que el Estado de la residencia puede gravar también a los dividendos.

En lo que respecta al término "pagados" el mismo tiene una interpretación muy amplia, significa el cumplimiento de la obligación de poner los fondos a disposición del accionista en la forma requerida por los contratos o por la costumbre. Esto es compartido por Félix Vega Borrego²³, quien citando a Vogel entiende que "debe interpretarse la frase "pagados ... a un residente del otro Estado contratante" en un sentido amplio. Debe entenderse que un pago realizado a la persona que recibe el rendimiento es al mismo tiempo un pago al beneficiario efectivo de ese rendimiento, ya que, sin perjuicio de que posteriormente profundicemos en el significado de este

²³ Vega Borrego, Félix Alberto, *El Concepto de Beneficiario Efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales Doc. 8/05 pág. 9.

concepto, es la persona que en última instancia va a tener el derecho a disponer del mismo”.

El apartado 2 del artículo 10 del CDI establece limitaciones a la potestad tributaria del Estado de la fuente cuando el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, determinando que el impuesto exigido por el Estado de la fuente no puede “exceder del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos”.

Es importante destacar que este tope del 5% es diferente al tope del 7% que se establece para la retención de IRNR por los dividendos pagos al exterior, puesto que el 5% es del importe bruto de los dividendos y el 7% está limitado en la renta neta fiscal gravada por IRAE de la sociedad pagadora. En caso de que el 5% bruto sea mayor al 7% de la renta neta fiscal gravada, por aplicación de la normativa interna se retendrá por el régimen general del 7%. En caso contrario, se retendrá solo hasta el límite del 5% bruto.

Asimismo, se establece en el apartado 2 que la sociedad del Estado de la fuente que pague los dividendos considerará exentos “los dividendos pagados por esa sociedad a una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado contratante, siempre que ésta posea directamente al menos el 75 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos”.

Este apartado se aparta en los porcentajes del Modelo OCDE el cual establece dos categorías: "a) 5% cuando el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas - partnerships -) que posea directamente al menos el veinticinco por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos; b) quince por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos".

Tal cual lo mencionáramos, la limitación es lógica al ir más con la naturaleza del dividendo el gravarlo principalmente en el Estado de la residencia del beneficiario y no en el Estado de la fuente, el cual ya ha podido gravar los beneficios de la sociedad.

La existencia de una tasa reducida o exención como en el caso del CDI para las inversiones más grandes (más del 25 por ciento en Modelo OCDE y más del 75 por ciento en el CDI) va en línea, como menciona Vega Borrego²⁴ con "una idea ampliamente difundida, los dividendos percibidos por una sociedad que tiene una participación significativa o empresarial en otra sociedad deben ser objeto de una regulación tributaria más favorable a la dispensada a los dividendos restantes... se otorga un régimen especial con el fin de eliminar los obstáculos tributarios a los movimientos de capital transfronterizos entre sociedades filiales y sus matrices, derivados de la doble imposición jurídica y económica internacional que se puede producir. El Modelo contribuye a lo anterior reduciendo el gravamen que pueden sufrir en el Estado de la fuente los

²⁴ Vega Borrego, Félix Alberto, *Ob. Cit.* pág. 11.

dividendos derivados de participaciones empresariales”.

En lo que respecta al 75 por ciento de tenencia necesario para obtener la exoneración, no se requiere haber mantenido dicho porcentaje por un lapso de tiempo determinado previo a la distribución importando en principio solo la situación existente al momento de la distribución, puesto que no se establece en el CDI un período de tenencia previo.

Finalmente la otra condición a analizar es que quien recibe el dividendo sea el “beneficiario efectivo”²⁵.

El requisito mencionado lo que busca es clarificar el párrafo primero de este artículo. En este sentido, se establece que el Estado de la fuente no está obligado a perder potestad tributaria porque el mero receptor de los dividendos sea residente del otro Estado contratante, sino que se requiere identificar al beneficiario efectivo de los mismos a los efectos de aplicar adecuadamente el convenio y de esta forma evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

La cláusula del beneficiario efectivo se introdujo con la finalidad de impedir las conductas de “Treaty shopping”²⁶.

²⁵ El término “beneficiario efectivo” es también utilizado en el Artículo 11 “Intereses” y en el Artículo 12 “ Cánones o Regalías” del CDI en el mismo sentido.

²⁶ Vega Borrego, Félix Alberto, *Ob. Cit.* pág. 5.

Este concepto es muy importante ya que como dice Vega Borrego²⁷ las conductas de "Treaty shopping" pretenden precisamente aprovecharse de los CDI colocando como accionista a personas residentes en uno de los Estados contratantes que no son los beneficiarios efectivos con el único fin de limitar la retención que el Estado de la fuente le pueda realizar. Evidentemente que no tendría sentido que el Estado de la fuente sacrifique potestad tributaria limitando la tasa de retención cuando el beneficiario efectivo no es residente del otro Estado contratante.

Otro punto mencionado en los comentarios al artículo 10 establece que "cuando un intermediario como un agente o un mandatario se interpone entre el beneficiario efectivo y el pagador" no serán de aplicación los límites establecidos al Estado contratante de la fuente, salvo que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante.

Vega Borrego refiere a este tema diciendo que: "cuando quien percibe el rendimiento actúa por cuenta ajena, no existe ni siquiera la obligación de aplicar el convenio, pues el sujeto que reclama su aplicación no cumpliría los requisitos previstos a tal efecto en los art. 1, 3 y 4 del Modelo OCDE (tener la condición de persona y residir en alguno de los Estados parte del convenio)."

Finalmente podemos concluir que ni el Modelo OCDE ni sus Comentarios plantean una definición explícita del termino beneficiario efectivo.

²⁷ Vega Borrego, Félix Alberto, *Ob. Cit.* pág. 6.

El Dr. Adrián Groppoli²⁸ sugiere que el término beneficiario efectivo, debiera tener un significado internacional, plasmado en la letra de los modelos de convenios o al menos en sus Comentarios. Por otra parte entiende que el mismo debe ser considerado como un principio general.

El párrafo 3 siguiendo al Modelo OCDE contiene una aproximación a la definición de dividendos. Aproximación por cuanto resulta imposible establecer una definición completa y exhaustiva, dada la existencia de importantes diferencias entre los regímenes legales de los distintos países. Esta dificultad queda claramente establecida además en los Comentarios al mencionado artículo, en los cuales más allá de reconocer la definición como un punto de partida, deja abierta la posibilidad a los Estados Contratantes de "convenir la ampliación de la definición de "dividendos" a otros pagos hechos por las sociedades a las cuales se aplica el artículo²⁹.

La aproximación contenida en el referido artículo podemos dividirla en dos partes; una primera enumeración de casos considerados dividendos, seguido de una definición genérica (residual).

Los casos enumerados serían los rendimientos correspondientes a:

- Acciones;
- Acciones o bonos de disfrute;

²⁸ Groppoli, Adrián, *El Uso Indevido de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, XXXVIII Jornadas Tributarias 2008, realizadas en Mar del Plata, Argentina los días 26, 27 y 28 de noviembre de 2008.

²⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág 198.

- De las partes de minas;
- Partes de fundador;
- Otros derechos diferentes de los de crédito, que permitan participar en los beneficios.

En cuanto a la definición genérica, la misma trata de abarcar aquellos casos particulares que puedan contener las legislaciones de los diferentes países. En la misma se le daría el mismo tratamiento a los rendimientos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones o participaciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

Se consideran dividendos no solo a la distribución de beneficios que apruebe cada año la junta de accionistas, sino también otros beneficios que se puedan valorar en dinero, como ser "acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de beneficios"³⁰. Esto aplica siempre que en el país de la sociedad pagadora se grave a los beneficios citados como dividendos, como sería en Uruguay. Asimismo, no se considera dividendo los pagos que constituyen un reembolso del capital.

El apartado 4 establece que las disposiciones que comentáramos establecidas en los apartados 1 y 2 no son de aplicación si el beneficiario efectivo de los dividendos realiza, en el otro Estado del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un EP situado allí y la participación que genera los dividendos está

³⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág 199.

vinculada efectivamente a dicho EP. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7 y se computan por tanto las rentas dentro de las rentas del EP.

Es importante no confundir con lo que se conoce como "fuero de atracción" del EP, que es mediante lo cual algunos Estados consideran que dividendos, intereses o royalties relacionados con el Estado de la fuente y pagos a individuos o personas jurídicas residentes del otro Estado, quedan fuera de los acuerdos para evitar la doble imposición cuando el beneficiario de los dividendos tiene un EP en el Estado de la fuente, sin importar si esos resultados tienen o no relación con dicho EP.

El párrafo únicamente establece que en el Estado de la fuente los dividendos son gravados como parte de las ganancias del EP, siempre que sean pagos relacionados con los activos del EP o que dichas rentas estén efectivamente conectadas al mismo. En dicho caso, el párrafo establece que el Estado de la fuente no tiene las limitaciones establecidas en el párrafo 2, pudiendo gravar dichas rentas como rentas empresariales.

El apartado 5, siguiendo al Modelo OCDE, prohíbe la tributación extraterritorial de los dividendos así como gravar las utilidades no distribuidas.

Como vimos, el artículo 10 trata únicamente sobre los dividendos pagos por una sociedad que es residente de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado contratante. Sin embargo, algunos Estados

gravan no solo los dividendos generados por sociedades residentes sino que gravan también distribuciones hechas por sociedades no residentes sobre ingresos generados en ese Estado. Por supuesto que cada Estado tiene derecho a gravar los ingresos generados en su territorio por no residentes, como por ejemplo las utilidades empresariales establecidas en el artículo 7. El apartado 5 lo que establece es que los accionistas de esas sociedades no deberían ser también gravados a ninguna tasa, salvo que sean residentes de ese Estado y entonces naturalmente sujetos a su soberanía fiscal.

El apartado 5 excluye la tributación extraterritorial de los dividendos, es decir, la práctica mediante la cual un Estado grava dividendos distribuidos por un no residente solo porque el origen de las rentas de ese no residente fueron en su territorio. Ciertamente no habría extraterritorialidad si el que cobra tiene un EP o es residente de ese mismo Estado. A modo de ejemplificar, supongamos que una empresa "A" gira dividendos a una sociedad "B" y que "B" los gira a "C". El Estado de "A" no puede gravar los dividendos cobrados por "C" salvo que "C" sea residente o tenga un establecimiento permanente en "A".

El apartado 5 también establece que las sociedades no residentes no tienen que estar sujetas a impuestos especiales sobre las utilidades no distribuidas. Puede ser argumentado que se está actuando contrario al apartado 5 cuando el Estado de la residencia aplica las denominadas normas "CFC" (Controlled Foreign Companies) o similares, que son

normas que generalmente atribuyen ganancias de una entidad del exterior a su sociedad madre y las sujetan a imposición en el Estado de la residencia sin importar si hubo o no distribución de utilidades. No obstante, debe tenerse en cuenta que el párrafo se refiere a la tributación en la fuente y entonces no tiene relación con la imposición en la residencia. Adicionalmente, el párrafo trata únicamente de la imposición de la sociedad y no de los accionistas.

De todos modos, la aplicación de las normas CFC o similares podrían dificultar los mecanismos para evitar la doble imposición. Si se le atribuye el ingreso no distribuido al sujeto pasivo, al no ser específicamente ni un dividendo, ni un interés, ni ninguno de los tipos de ingresos definidos en el CDI, sería una especie de "dividendo presunto" y relacionado a la sociedad del Estado de la fuente. En algunas legislaciones las utilidades atribuidas por las normas CFC son tratadas como dividendo, exonerando por tanto al mismo cuando hay una exoneración a los dividendos. Lo que no está claro es si el modelo obliga a eso, por tanto si el Estado de la residencia considera que no es el caso podría enfrentarse a acusaciones de que está obstruyendo la normal operativa de los regímenes de exoneración de participaciones si grava por anticipado a los dividendos presuntos.

Cuando los dividendos sean efectivamente pagos por el Estado de la fuente, el mismo retendrá en caso de corresponder y el Estado de la residencia deberá adoptar los métodos normales para evitar la doble imposición. Esto implica que el impuesto retenido

tiene que ser acreditado en el Estado de la residencia, aún cuando el dividendo haya sido gravado varios años antes por la aplicación de las normas CFC. El problema que surge es que la obligación de dar crédito en dicha circunstancia no es clara. Normalmente ese dividendo en el Estado de la residencia está exento por haber gravado el incremento en el valor patrimonial proporcional, con lo cual podría llegar a argumentarse que no hay base para aplicar el crédito fiscal, viéndose por tanto frustrado el propósito del tratado.

Finalmente el apartado 6, no incluido en Modelo OCDE, establece que las remesas de beneficios o lo que se considere como tal que un EP le transfiera al Estado de la residencia no podrán gravarse. El artículo habla de que el Estado de la fuente podrá someterlo a imposición pero que la misma no podrá ser mayor al cero por ciento del importe bruto, con lo cual lo está exonerando.

III.6 - Intereses

El artículo 11 del CDI siguiendo al Modelo OCDE como solución general le asigna potestad tributaria al país de la residencia del beneficiario efectivo de los intereses, aunque permitiendo de todos modos que el Estado de la fuente grave limitadamente dichos intereses.

El apartado 1 establece que los intereses pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden

someterse a imposición en ese otro Estado, este último sin limitación alguna.

Al igual que para los dividendos, el "término "pagados" reviste un sentido muy amplio ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o los usos"³¹.

El apartado 2 es el que le permite gravar también los intereses al Estado de la fuente estableciéndole al mismo una limitante del 10 % del importe bruto de los intereses cuando el beneficiario efectivo³² de los intereses sea residente del otro Estado Contratante, ya que como mencionan los Comentarios³³ "el término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos ingresos por intereses por el mero hecho de que dichos ingresos pasaron inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio... Cuando un elemento de renta sea percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente aplicara una desgravación o exención basándose únicamente en el status de residente en otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta".

En lo que respecta al límite esto implica que la empresa uruguaya al retener como máximo un 10% va a

³¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 214.

³² Ver consideraciones sobre beneficiario efectivo analizadas en el punto III.5 de dividendos.

³³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 218.

tener una reducción de dos puntos porcentuales menos al momento de pagar intereses a un beneficiario efectivo residente en España.

La tasa del 10 % es un máximo, con lo cual en caso de que el pago sea por una de las hipótesis de tasa reducida, como por ejemplo los intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil, en dichos casos se aplicará la tasa del IRNR que asciende a 3%, por ser menor al 10% del límite. Asimismo, en caso de que la empresa pagadora residente en Uruguay tenga más del 90% de sus activos generadores de renta no gravada, en caso de tener deuda por intereses por préstamos la empresa uruguaya no retendrá puesto que aplica la exoneración.

En el apartado 3, separándose del Modelo OCDE, pero contemplando los Comentarios³⁴ al mismo, agrega un apartado adicional para regular la tributación exclusiva de determinados intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, estableciendo que los intereses pueden someterse exclusivamente a imposición en el Estado de la residencia "si el perceptor coincide con el beneficiario efectivo de los intereses y:

- a) Es el propio Estado o el Banco Central, una de sus subdivisiones políticas, o entidades locales;
- b) El pagador de los intereses es el Estado del que proceden, o una de sus subdivisiones políticas y entidades locales;

³⁴ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 214.

c) Los intereses se pagan por razón de un préstamo o crédito debido, concedido, otorgado, garantizado o asegurado por ese Estado, o una subdivisión política, entidad local u organismo de crédito a la exportación;

d) Es una institución financiera por un préstamo a un plazo igual o superior a 3 años destinado a financiar a proyectos de inversión;

e) El interés se paga por razón de una deuda surgida como consecuencia de la venta a crédito de cualquier equipo, mercancía o servicio;

f) Es un fondo de pensiones aprobado a efectos fiscales por ese Estado y la renta de dicho fondo está, en términos generales, exenta de tributación en ese Estado".

El apartado 4 define el alcance que debe atribuirse al término "intereses" dentro del CDI. Se entiende por intereses a los "rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos". Hasta aquí la definición va siguiendo al Modelo OCDE, agregando luego lo siguiente no incluido "así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas"³⁵, lo cual busca darle más amplitud a la definición.

³⁵ España planteó reservas al apartado 4 reservándose el derecho a extender la definición de intereses incluyendo una referencia a su derecho interno, lo cual hizo en el CDI.

Luego hace dos aclaraciones más, la primera siguiendo al Modelo OCDE donde menciona que las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del CDI y la segunda, no incluida en el Modelo OCDE, que aclara que el término "intereses" no incluye a los ingresos considerados dividendos de conformidad con el artículo 10.

Tal cual mencionan los Comentarios³⁶ los intereses procedentes de obligaciones con derecho a participar en los beneficios, no deberán considerarse como dividendos, ni tampoco deberán considerarse como tales los intereses procedentes de obligaciones convertibles hasta que las obligaciones no se hayan convertido efectivamente en acciones. Sin embargo, los intereses de tales obligaciones deben considerarse como dividendos si los fondos prestados comparten efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad prestataria".

El apartado 5, siguiendo al apartado 4 del Modelo OCDE, establece que no se aplican las disposiciones de los apartados 1 a 3 cuando el beneficiario efectivo de los intereses tiene un EP en el Estado del que proceden los intereses y los intereses estén vinculados "efectivamente" a dicho EP, aplicando en tal caso el artículo 7 y no teniendo limitación el Estado de la fuente.

En definitiva este apartado va en contra del concepto de "fuero de atracción" que hay en nuestra normativa de IRAE que es una normativa que determina en virtud de una especie de presunción o incluso

³⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 219.

ficción legal, que deban atribuirse al EP todos los resultados y por tanto el Estado de la fuente no tenga que limitar su potestad tributaria. El apartado 5 lo que determina es que se da esta liberación del Estado de la fuente si y solo si los intereses se derivan de créditos que formen parte del activo del EP o que de una u otra manera se vinculen efectivamente a ese EP.

El apartado 6, también en línea con el apartado 5 del Modelo OCDE, establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en el que reside el deudor de los mismos. De todos modos, el mismo apartado prevé una derogación a este principio para el caso de que el préstamo haya sido contraído para las necesidades de un EP específico y que este EP soporte la carga de los intereses, estableciendo que en ese caso la fuente de los intereses se encuentra donde esté situado el EP.

Finalmente, al igual que el apartado 6 del Modelo OCDE, el apartado 7 determina que en caso de que haya vinculación entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses, las disposiciones de este artículo se aplicarán a los intereses que se hubiesen pactado en ausencia de tal vinculación. Esto va en línea con el artículo 9 del CDI. Asimismo determina que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante.

En lo que respecta al exceso de los intereses, como mencionan los Comentarios³⁷ "habrá que apreciar su naturaleza exacta, en función de las circunstancias de cada caso particular, para determinar la categoría

³⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 225.

de renta en que debe catalogarse con vistas a la aplicación de las disposiciones de la legislación tributaria de los Estados interesados y del Convenio”.

III.7 - Cánones o regalías

El artículo 12 del Modelo OCDE establece la potestad exclusiva al Estado de la residencia. El apartado 1 del artículo 12 del CDI se aparta del Modelo OCDE y permite también, aunque limitadamente, que el Estado de la residencia también tenga potestad tributaria. Como menciona Romano³⁸ “Uruguay no ha aceptado en ningún caso esa pretensión de la contraparte y hemos llevado algo más parecido a lo que es el modelo de Naciones Unidas donde se prevé tributación compartida al igual que en los artículos 10 y 11, es decir al igual que dividendos e intereses donde el país de la fuente también tiene potestad, una potestad limitada o topeada”.

En el apartado 2 se aclara como es que puede gravar el Estado de la fuente, determinando que “si el beneficiario efectivo³⁹ de los cánones o regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto no podrá exceder de:

- a) 5 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías en el caso de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas;
- b) 10 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías en el resto de los casos”.

³⁸ Romano, Álvaro y Serra, Fernando. Ob. Cit., pág. 576.

³⁹ Ver consideraciones sobre beneficiario efectivo analizadas en el punto III.5 de dividendos.

Al ser la tasa general de IRNR del 12% por vías del CDI se logra disminuir en Uruguay la retención por concepto de regalías.

En el apartado 3 se define el alcance de cánones o regalías, estableciendo que significan "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Esta definición es más amplia que la incluida en el Modelo OCDE puesto que en dicho Modelo fueron suprimidos los pagos "por el uso o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos"⁴⁰, para asegurar "que dichas rentas estén comprendidas dentro de las disposiciones referentes a la imposición de beneficios de las empresas y de las actividades profesionales comprendidas en los artículos 5 y 7⁴¹". Esto va en línea con la intención de Uruguay de definir un concepto lo más amplio posible ya que favorece a la fuente, puesto que si no estuvieran comprendidas en la definición de cánones o regalías se les aplicaría o bien el artículo 7 o bien el 21 que terminan favoreciendo (salvo que haya EP) a

⁴⁰ España se reservó el derecho en la OCDE a continuar adhiriéndose en sus convenios a una definición de regalías que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos.

⁴¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 230.

la residencia. Romano⁴² confirma esta intención mencionando "para nosotros es bien importante tratar de ampliar lo más que podamos la definición del concepto de regalías, y en ese sentido también nosotros pretendemos la inclusión dentro del concepto de regalías de las rentas derivadas del uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos", algo que Uruguay consiguió en el CDI con España.

El término "pagadas" tiene una definición muy amplia, significando el acto de dar cumplimiento a la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor.

El término cánones o regalías presenta muchas veces dificultades para determinarlo correctamente. Los Comentarios⁴³ profundizan sobre los casos más controversiales. A modo de ejemplo, los pagos que se realicen por el desarrollo de un diseño, modelo o plan que es inexistente al momento del pago estaría comprendido en el artículo 7 y no en el 12 aún cuando el creador del diseño o modelo retuviera todos los derechos, comprendidos los de su autoría, respecto del diseño o modelo. Asimismo, como menciona Loaiza⁴⁴ "otro aspecto muy relevante es la inclusión de los pagos por cesiones de uso de software. De acuerdo con la normativa uruguaya y con la normativa española, los programas informáticos son protegibles por la normativa de derechos de autor y por tanto los pagos por cesiones de uso estarán alcanzadas por este

⁴² Romano, Álvaro y Serra, Fernando. Ob. Cit., pág. 577.

⁴³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 229 y siguientes.

⁴⁴ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 433.

artículo. No así, sin embargo, las cesiones definitivas, que el Modelo excluye específicamente". La transmisión de "know-how" queda incluida más no así la prestación de servicios técnicos, los cuales se van a regular por el artículo 7.

Finalmente, a través del Protocolo del CDI se aclara que están incluidas en la definición de cánones o regalías las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de nombres, imágenes y demás derechos de la personalidad equiparables.

El apartado 4, similar al 3 del Modelo OCDE, y en línea con los apartados 4 del artículo 10 y 5 del artículo 11 del CDI, establece que no se aplican las disposiciones de los apartados 1 y 2 cuando el beneficiario efectivo de los cánones o regalías tiene un EP en el Estado del que proceden los mismos y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías esté vinculado "efectivamente" a dicho EP, aplicando en tal caso el artículo 7 y no teniendo limitación el Estado de la fuente. Este apartado como mencionábamos para dividendos e intereses va en contra del concepto de "fuero de atracción" que hay en nuestra normativa de IRAE.

El apartado 5, no incluido en el Modelo OCDE, y en línea con el apartado 6 del artículo 11 del CDI, establece el principio de que el Estado de la fuente de los cánones o regalías es el Estado en el que reside el deudor de los mismos. De todos modos, el mismo apartado prevé una derogación a este principio para el caso de que la obligación de pagar los cánones o regalías sea generada y soportada por un EP,

estableciendo que en ese caso la fuente de los cánones o regalías se encuentra donde esté situado el EP

Finalmente, el apartado 6 (idem al 4 del Modelo OCDE) determina que en caso de que haya vinculación entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, las disposiciones del artículo se aplicarán a los cánones o regalías que se hubiesen pactado en ausencia de tal vinculación. Esto va en línea con el artículo 9 del CDI. Asimismo determina que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante.

III.8 - Ganancias de capital

El artículo 13 regula las denominadas "ganancias de capital". Como menciona Romano⁴⁵ no debemos interpretar a las mismas como las rentas puras de capital que gravaba el derogado Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC), sino que el artículo 13 se refiere a plusvalías derivadas de la venta de bienes, un concepto similar al de "incrementos patrimoniales" en nuestro IRPF.

En el apartado 1 se le otorga la facultad al Estado de la fuente de gravar sin límites a las ganancias que un no residente obtenga por la enajenación de bienes inmuebles (con el alcance que le da el artículo 6 del CDI) que estén situados en el Estado de la fuente. Como siempre, por supuesto que el Estado de la Residencia puede gravarlas también sin límites.

⁴⁵ Romano, Álvaro y Serra, Fernando. Ob. Cit., pág. 578.

En el apartado 2 se establece que tanto las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un EP como las derivadas de la enajenación del EP (sólo o con el conjunto de la empresa) pueden someterse a imposición en el Estado en donde se encuentre el EP.

Como mencionan los Comentarios⁴⁶ por "bienes muebles" debe entenderse todos los bienes distintos de los bienes inmuebles mencionados en el apartado 1. Comprende por tanto a los "activos intangibles, como el fondo de comercio, las licencias de uso, etc. Las ganancias derivadas de la enajenación de tales activos pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situado el EP, lo cual coincide con el criterio aplicable a los beneficios empresariales y de actividades profesionales (artículo 7)".

Los apartados 1 y 2 siguen al Modelo OCDE. El apartado 3 también lo sigue pero con la diferencia, en línea con lo mencionado en el artículo 8 del CDI, de que el CDI no menciona a las embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores.

El apartado 3 lo que establece es que las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

⁴⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 251.

Los apartados 4 (idem Modelo OCDE) y 5 (no incluido en Modelo OCDE) permiten que las rentas obtenidas por la enajenación de acciones vinculadas a bienes inmuebles también puedan someterse a imposición en el Estado de la fuente.

En efecto, el apartado 4 establece que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado donde estén situados los bienes inmuebles.

El apartado 5 por su parte, en línea con el artículo 6 del CDI, establece que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario de dichas acciones o derechos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

Finalmente el apartado 6, similar al Modelo OCDE, determina que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados del 1 al 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia. Esto tiene una implicancia práctica importante en Uruguay, puesto que por ejemplo la venta de acciones nominativas de una sociedad anónima uruguaya que realice un residente español no estará sujeta al IRNR, evitándose por tanto el inversor español un 2,4% sobre el precio de venta de impuesto en dicha operación.

III.9 - Servicios personales dependientes

El Modelo OCDE fue modificado y fue derogado el artículo 14, el cual regulaba la renta del trabajo independiente. El motivo de su derogación fue que no estaba del todo claro qué actividades estaban contempladas por el artículo 14 y no por el 7. Con su eliminación, la renta de actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente se tratan ahora en el artículo 7 como beneficios empresariales.

El CDI sigue al nuevo Modelo OCDE y por tanto la numeración cambia ya que en el Modelo OCDE se dejó de todos modos como artículo 14 suprimido y continúa en el 15, por tal motivo de ahora en más todos los artículos del CDI van a tener un número menos que los del Modelo OCDE, comenzando por el artículo 14 del CDI que regula los servicios personales dependientes, siguiendo al artículo 15 del Modelo OCDE.

El apartado 1 establece el principio general de que los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente por razón de un "empleo" sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia. Se entiende que la expresión "sueldos, salarios y otras remuneraciones" comprende las remuneraciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente (por ejemplo opciones sobre acciones, uso de vivienda o automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas). El requisito es que se deriven del ejercicio de un trabajo dependiente en ese Estado, siendo esto válido independientemente del momento en que esa renta pueda

satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado⁴⁷.

El mismo apartado 1 trae una excepción a este principio general determinando que si el empleo se ejerce en el otro Estado contratante dicho Estado también puede someter a imposición a las remuneraciones.

Esta excepción del apartado 1 sin embargo tiene una limitación, es decir una nueva excepción en el apartado 2. En efecto, según el apartado 2, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado de la residencia "si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un EP que el empleador tenga en el otro Estado".

Para que sea aplicable la exención tienen que cumplirse las tres condiciones mencionadas.

Finalmente, el apartado 3 establece que sin perjuicio de lo mencionado, las remuneraciones

⁴⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 259.

obtenidas por un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. La única diferencia con el Modelo OCDE es que no se incluye, al igual que en los artículos 8 y 13 del CDI la mención a la navegación por aguas internas.

III.10 - Participaciones de consejeros

El artículo 15, siguiendo al Modelo OCDE, permite al Estado de la fuente gravar las participaciones y otras retribuciones similares que una entidad residente le paga a un residente por su calidad de miembro de un Consejo de Administración o Directorio. Por supuesto que el principio general es que el Estado de la residencia también puede gravar las mismas.

Se entiende que las participaciones y otras retribuciones comprende a las remuneraciones en especie obtenidas por su calidad de miembro de un Directorio (opciones sobre acciones, uso de vivienda o automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).

En caso de que un miembro del Directorio además realice otras actividades en la empresa como por ejemplo empleado, asesor, etc, las otras remuneraciones que perciba no estarán reguladas por el artículo 15.

III.11 - Artistas y deportistas

Siguiendo al Modelo OCDE, en los dos primeros apartados del artículo 16 se establecen excepciones a los artículos 7 de beneficios empresariales y 14 de servicios personales dependientes del CDI.

En el apartado 1 se establece que el Estado de la fuente puede también gravar las rentas que un residente del otro Estado obtenga en el Estado de la fuente por el ejercicio de su actividad personal en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, músico, o como deportista.

Como mencionan los Comentarios⁴⁸ "no es posible formular una definición precisa del término "artista", si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término "artista" comprende claramente a los actores de teatro, cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película...)".

Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y deportistas obtienen muchas veces rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o publicidad. El artículo 12 será aplicable normalmente a las regalías por derechos

⁴⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 280.

de propiedad intelectual y no el artículo 16, pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 16 será aplicable a las rentas de publicidad y del patrocinio, etc, relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado⁴⁹. La legislación interna será quien deba determinar la cuantía de las rentas en cuestión así como eventuales deducciones por gastos.

Mientras el apartado 1 trata de las rentas obtenidas directamente por personas físicas por su calidad de artistas y deportistas, el apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por dichas actividades se atribuyen a otras personas. Gracias al apartado 2, si la renta de un artista o deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no puede "levantar el velo" de la persona que percibe la renta y someter la misma como gravamen del artista o deportista, la parte de la renta que no pueda gravarse como renta del artista o deportista podrá someterse a imposición de todos modos en el Estado de la fuente.

Finalmente, a través del apartado 3, no incluido en el Modelo OCDE, se exonera en el Estado de la fuente a las rentas que obtienen artistas y deportistas cuando las actividades estén financiadas al menos en un 50% con fondos públicos de uno o de ambos Estados y se realicen al amparo de un acuerdo de colaboración cultural entre ambos Estados.

III.12 - Pensiones

⁴⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 281.

El artículo 17 siguiendo al Modelo OCDE determina que las pensiones y remuneraciones análogas sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia del individuo que las recibe.

Esta cláusula hace atractivo al Uruguay puesto que permitiría que jubilados de otros países se vengan a vivir a Uruguay, no siendo gravados en su país de origen y tampoco en Uruguay dado que el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS) establece que no estarán comprendidos en el hecho generado del impuesto los ingresos por jubilaciones y pensiones originados en aportes a instituciones de previsión social no residentes, aún cuando tales ingresos sean pagados por entidades residentes.

III.13 - Remuneraciones por función pública

El artículo 18 regula las remuneraciones por el desarrollo de funciones públicas también en línea con el Modelo OCDE.

El apartado 1 es relativo a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares distintas de pensiones y el apartado 2 es relativo a las pensiones y otras remuneraciones análogas.

Ambos apartados tienen en su letra a) el principio general de que el Estado pagador debe tener derecho exclusivo a gravar tales remuneraciones con independencia del lugar donde la función pública se desarrolle. En las letras b) se establecen excepciones al principio general que es: i) en el apartado 1 para

cuando las actividades son desarrolladas en el otro Estado y los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares se pagan a un nacional del otro Estado o a una persona que ha adquirido la residencia en el otro Estado antes de comenzar a prestar los servicios; y ii) en el apartado 2 cuando la persona física que percibe las pensiones y remuneraciones análogas es residente y nacional del otro Estado.

El artículo solo es aplicable a los empleados del Estado y a las personas que reciben pensiones por servicios prestados con anterioridad al Estado, y no a las personas que presten servicios personales de carácter independiente al Estado o perciban pensiones en relación con tales servicios.

Finalmente el apartado 3 establece que los apartados 1 y 2 no son aplicables si los servicios se prestan en el marco de una actividad económica realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tales casos serán aplicables las reglas generales, es decir, el artículo 14 a los sueldos y salarios, el 15 a los directores o consejeros, el 16 a los artistas y deportistas y el 17 a las pensiones.

III.14 - Estudiantes

El artículo 19, también alineado con el Modelo OCDE, regula los pagos percibidos por estudiantes o una persona en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica. En el mismo se establece que todos los pagos de ese carácter percibidos de fuentes situadas fuera del Estado donde

permanezca el estudiante o la persona en prácticas estarán exentos de impuestos en el Estado donde esté estudiando o haciendo la práctica.

El artículo tan sólo alcanza a los pagos mencionados para su mantención, estudios o capacitación, no aplicándose a otras remuneraciones por servicios que puedan percibir, las cuales se regularían por el artículo 7 si son servicios independientes o por el 14 si son dependientes.

III.15 - Otras rentas

El apartado 1 del artículo 20, siguiendo al Modelo OCDE, determina que el Estado de la residencia es quien tiene potestad exclusiva sobre las rentas de cualquier procedencia que haya obtenido un residente y que no estén mencionadas en el resto de los artículos del CDI.

Esta regla será aplicable con independencia de que el Estado de la residencia ejerza o no el derecho de imposición, con lo cual el Estado de la fuente no podrá gravarlas aún cuando el Estado de la residencia opte por no gravarlas.

Asimismo, y como surge de los Comentarios⁵⁰ "cuando se trate de rentas procedentes de un tercer Estado y el perceptor de las rentas se considere residente de ambos Estados contratantes con arreglo a las respectivas legislaciones internas, la aplicación del artículo 4 determinará que el perceptor se considere residente de uno solo de los Estados

⁵⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 311.

contratantes y se someta a imposición global (obligación plena) sólo en ese Estado. En tal caso, el otro Estado contratante no podrá gravar las rentas procedentes del tercer Estado incluso si su perceptor no se somete a imposición en el Estado del que se considere residente conforme al artículo 4”.

Por su parte en el apartado 2 menciona que si las rentas están relacionadas a bienes (excepto los inmuebles que se rigen por el artículo 6 del CDI) que estén vinculados efectivamente a un EP del sujeto residente, pasa a regirse por el artículo 7 y tiene por tanto la potestad tributaria el Estado donde está localizado el EP.

CAPÍTULO IV - IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

El artículo 21 trata la imposición del patrimonio y sigue nuevamente al Modelo OCDE con algunas mínimas modificaciones que van en línea con los artículos anteriores del CDI.

En sus apartados 1 a 4 determina los siguientes criterios de gravabilidad del patrimonio:

- Los bienes inmuebles (definidos en el artículo 6) pueden someterse a imposición en el Estado en que los mismos estén situados (apartado 1);

- Los bienes muebles que formen parte de un EP pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situado el EP (apartado 2);

- El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional y sus bienes

muebles afectados a la explotación de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en donde esté situada la sede de dirección efectiva (apartado 3). En línea con el artículo 8 no incluye la mención que hace el Modelo OCDE a las embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores;

- El patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad o cualquier otra persona jurídica, cuyo valor se derive en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones u otros derechos que otorguen al propietario de los mismos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado en donde esté situado el inmueble (apartado 4). Este apartado tampoco está incluido en el Modelo OCDE pero va en línea con el artículo 6 del CDI. España expresamente se reservó el derecho a gravar este tipo de patrimonio⁵¹.

Culminando el artículo, el apartado 5, en línea con el Modelo OCDE, determina que todos los demás elementos patrimoniales sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia. Este apartado es importante puesto que permite evitar retenciones de impuesto al patrimonio cuando un contribuyente de IRAE tenga por ejemplo, al 31 de diciembre, una deuda por servicios con un residente español.

Finalmente, como menciona Loaiza⁵² "un aspecto muy relevante a considerar en este artículo es su

⁵¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 317.

⁵² Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 441.

complemento con el artículo 23.4 del CDI, en virtud del cual las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un no residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado (no discriminación)".

CAPÍTULO V - MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El artículo 22 del CDI se ocupa de la doble imposición jurídica, es decir, del caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona por la misma renta o el mismo patrimonio. Uno de los principales objetivos del CDI es justamente evitar esa doble imposición.

El artículo 22 tiene dos partes, una primera que siguiendo al artículo 23B del Modelo OCDE casi en su totalidad regula la forma en la cual España evitará la doble imposición y una segunda, siguiendo también casi en su totalidad al artículo 23B del Modelo OCDE aunque con alguna diferencia en la redacción, en la cual se regula la forma en que Uruguay evitará la doble imposición.

Por supuesto que dado el criterio de renta mundial que tiene España hace que en la práctica vaya a ser seguramente más aplicada la primera parte, es decir la parte española.

En efecto, en el apartado 1 se establece que en España, la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o conforme a las siguientes disposiciones, sujetas a la legislación interna de España:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, según el CDI puedan someterse a imposición en Uruguay, España permitirá:

i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Uruguay;

ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Uruguay por ese patrimonio;

iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna (este último no incluido en Modelo OCDE).

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Uruguay.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición del CDI las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de

impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

España sigue como mencionábamos al artículo 23B del Modelo OCDE, el cual se basa en el método que se conoce como método de imputación ordinaria, por el cual el Estado de la residencia concede una deducción en concepto de impuesto pagado en el otro Estado pero la misma está limitada a la fracción de impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado⁵³. Sin embargo, al incluir el numeral iii) que no se encuentra en el Modelo OCDE, el método de España no sería de imputación ordinaria, sino como menciona Loaiza⁵⁴ "extraordinaria, como la que regula el CDI, con deducción del impuesto pagado por la matriz y también por el impuesto subyacente soportado por la filial en su país, aunque con límites cuantitativos. De esta forma, sin resignar recaudación en España, se elimina la doble imposición económica internacional".

En el apartado 2 se establece que en Uruguay, la doble imposición se evitará de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo a las siguientes disposiciones:

a) Cuando un residente de Uruguay obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, según el CDI puedan someterse a imposición en España, Uruguay permitirá:

⁵³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 322.

⁵⁴ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 444.

i) la determinación del impuesto correspondiente deduciendo del impuesto sobre la renta, que haya de pagarse en Uruguay sobre rentas procedentes de España, de acuerdo con las leyes uruguayas, el impuesto pagado al fisco español conforme a las leyes españolas (muy similar a la establecido para España en el numeral i));

ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en España por ese patrimonio (igual a la establecido por España en el numeral ii));

iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna (igual a la establecido por España en el numeral iii)).

El importe de la deducción no podrá exceder, sin embargo, la parte del impuesto uruguayo, correspondiente a dichas rentas o bienes antes de hecha la deducción.

Este último apartado, similar al que contiene España, entiendo que debería regular a los numerales i), ii) y iii), al igual que está en la parte de España, habiendo quedado por error únicamente para el numeral iii).

Posteriormente está el literal b) el cual es también idéntico al de España estableciendo que cuando con arreglo a cualquier disposición del CDI las rentas obtenidas por un residente de Uruguay o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en Uruguay,

Uruguay podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

Al tener Uruguay el criterio de la fuente en materia de sociedades hace que en la práctica sea de difícil aplicación este artículo, de todos modos si en el futuro cambia ya queda regulado como debería hacer Uruguay con las rentas obtenidas en España. En lo que respecta al IRPF, se ha ampliado el criterio de la fuente estando comprendidos dentro del impuesto los rendimientos del capital mobiliario, originado en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes. De todos modos, la misma ley 18.718 estableció un mecanismo interno para evitar la doble imposición, sin importar si se tiene o no convenio de doble imposición con el país del exterior. En efecto el artículo 45 del Título 7 establece que los contribuyentes que hayan sido objeto de imposición en el exterior por los rendimientos del capital mobiliario mencionados, podrán acreditar el impuesto pagado en el exterior contra el IRPF que se genere por esa misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

CAPÍTULO VI - DISPOSICIONES ESPECIALES

VI.1 - No discriminación

El artículo 23, el cual sigue al Modelo OCDE en todos sus apartados salvo el apartado 2 referido a los apátridas no incorporado en el CDI, trata sobre la no discriminación, buscando impedir diferencias en el tratamiento fiscal basadas exclusivamente en ciertos motivos concretos como por ejemplo la nacionalidad. Las disposiciones del artículo no pueden confundirse con lo que se conoce como "cláusula de la nación más favorecida", que es la que determinaría que cualquier beneficio que uno de los Estados le conceda a un tercer Estado automáticamente le aplicarían al otro Estado contratante del CDI.

El apartado 1 establece que "los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativo al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes".

Este apartado establece el principio de que en materia fiscal no están permitidas las discriminaciones en virtud de la nacionalidad y que los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de ese otro Estado que se encuentren "en las mismas condiciones". La cuestión subyacente es determinar si dos personas residentes en el mismo Estado son tratadas de manera diferente sólo

por tener una nacionalidad diferente. La expresión "no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación" significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en la misma situación debe ser la misma, teniendo la misma base imponible, las mismas deducciones, misma tasa y que no puede tener formalidades más gravosas (pago, plazos, declaraciones juradas, etc.).

Por "en las mismas condiciones" debe entenderse como mencionan los Comentarios⁵⁵ a los "contribuyentes que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general. La expresión "en particular, con respecto a la residencia" trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares".

La aclaración que hace al final del apartado es para que quede claro que se extiende a todos los nacionales de ambos Estados, aún a aquellos que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes.

El apartado 2, con el mismo objetivo de evitar la discriminación, comienza diciendo que los EP que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado no estarán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. A los efectos de este apartado, el tratamiento tributario

⁵⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 346.

otorgado por un Estado al EP de un residente del otro Estado debe compararse al de una empresa del Estado donde está el EP que tenga una estructura jurídica similar a la de la empresa a la que pertenece el EP. Es importante para poder cumplir con este apartado los criterios adoptados para atribución de beneficios a los EP.

El apartado 2 contiene una segunda parte donde menciona que "esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. Como mencionan los Comentarios⁵⁶ "la segunda frase del apartado especifica las condiciones determinantes de la aplicación del principio de igualdad de trato, establecido en la primera frase, a las personas físicas residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Pretende evitar sobre todo que esas personas obtengan ventajas superiores a las de los residentes gracias al cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que le serían concedidas, por un lado, en el Estado del que son residentes por aplicación de la ley interna y, por otro, en el otro Estado en virtud del principio de igualdad de trato. En consecuencia, deja al Estado en que está situado el establecimiento permanente la facultad de conceder a las personas interesadas las deducciones y desgravaciones personales en la proporción que guarde el importe de los beneficios del

⁵⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 353.

establecimiento permanente con la renta mundial sometida a imposición en el otro Estado”.

El apartado 3 tiene dos partes también, en la primera establece que salvo que no se hayan pactado en condiciones de mercado, los intereses, cánones o regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante se considerarán como gastos deducibles para determinar el impuesto a la renta, en las mismas condiciones que si se le hubiesen pago a un residente del mismo Estado.

Esta primera disposición va en línea con lo establecido en el Protocolo en el punto V b), el cual establece que para “en el caso de Uruguay, en relación con los pagos realizados a residentes en España, en el momento de deducibilidad del gasto en Uruguay se considerará acreditado el pago de impuestos en España mediante la presentación del certificado de residencia mencionado en el apartado anterior”, es decir que no tengo necesidad de aplicar la regla candado cuando le pago a un residente de España.

En la segunda parte, establece que en el mismo sentido, las deudas de una empresa de un Estado con un residente del otro Estado serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado que tiene la deuda.

Un punto interesante que surge aquí es que podría entenderse que los saldos de precios de importación

con un residente de España serían deducibles del impuesto al patrimonio.

En el apartado 4 se establece que si el capital de una empresa de un Estado está, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado, no tendrán ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del mismo Estado.

Esta disposición se refiere sólo a la imposición de las empresas y no a la de las personas que posean o controlen el capital de aquellas y está destinado a garantizar el mismo tratamiento a todas las sociedades residentes con independencia de quien posea o controle su capital.

Finalmente el apartado 5 precisa que el campo de aplicación del artículo no está limitado por las disposiciones del artículo 2, aplicándose a todos los tributos cualquiera sea su naturaleza o denominación.

VI.2 - Procedimiento amistoso

El artículo 24, siguiendo al Modelo OCDE con alguna mínima diferencia, regula lo que se conoce como el "Procedimiento Amistoso".

En sus apartados 1 y 2 prevé que las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la

situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición que contravenga las disposiciones del CDI.

En efecto, en el apartado 1 menciona que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados implican o pueden implicar para ella una imposición que no está conforme al CDI podrá, con independencia de los recursos que tenga por la ley interna, someter su caso a la autoridad competente del Estado del que fuera residente o nacional dentro de los 3 años siguiente a la medida que implique una imposición contraria al CDI.

En el apartado 2 por su parte se establece que la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si por si misma no puede llegar a una solución, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al CDI.

Por su parte el apartado 3 establece que las autoridades de ambos Estados harán lo posible por resolver las dificultades o dudas de interpretación o aplicación del CDI mediante un acuerdo amistoso. Lo mismo podrán hacer para tratar de evitar casos de doble imposición no previstos por el CDI.

Finalmente, el apartado 4 autoriza a las autoridades competentes a comunicarse directo evitando la vía diplomática) e incluso a formar comisiones compuesta por representantes de ambas autoridades, a fin de llegar a un acuerdo en línea con los apartados anteriores.

En la práctica, como menciona Serrano Antón⁵⁷, "el desarrollo del procedimiento a seguir es bastante informal: comienza por un intercambio de cartas entre el contribuyente y la Administración tributaria en el que se intenta acercar sus respectivas posiciones. Posteriormente, la Administración tributaria notifica a la Administración fiscal extranjera la reclamación interpuesta. Se elabora un informe detallado por parte del órgano competente y se celebra una reunión entre representantes de las diferentes Administraciones para afrontar el caso o casos pendientes de resolución". El contribuyente es mantenido informado aún cuando no es parte del proceso en sí. Una vez que se haya llegado a un acuerdo entre los Estados contratantes, los mismos deberán tenerlo en cuenta a la hora de la aplicación e interpretación de los CDI.

VI.3 - Intercambio de información

El artículo 25 regula el intercambio de información y es sin duda alguna uno de los artículos más relevantes del CDI, encontrándose basado en el artículo 26 del Modelo OCDE con algún mínimo agregado. Es de los más relevantes puesto que son los CDI o tratados de intercambio de información que contengan este artículo los que son considerados a efectos de la evaluación que realiza la OCDE sobre los países y es lo que en definitiva ayuda a un país a salir de la lista de países no colaboradores que elabora la OCDE.

⁵⁷ Serrano Antón, Fernando, *La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado*, Crónica Tributaria Num. 114/2005, pág. 155.

En abril de 2009, con posterioridad a la cumbre del G20, se calificó a los países en distintas categorías, listas blanca, gris o negra. En la primer lista que salió Uruguay tuvo el dudoso honor de quedar incluido en la lista negra, es decir dentro de aquellos países que no se han comprometido a respetar los estándares internacionales sobre el intercambio de información en materia tributaria, la cual integraban únicamente 4 países. Unos días después, y luego de haberse Uruguay comprometido a firmar al menos 12 tratados que contengan el artículo 26 del Modelo OCDE (ya sean CDI o únicamente tratados de intercambio de información) pasó a integrar la lista gris, que es aquella de los países que se han comprometido pero aún no cumplen con los estándares internacionales en materia de intercambio de información tributaria a juicio de la OCDE.

El apartado 1 siguiendo al Modelo OCDE establece que los Estados contratantes intercambiarán la información que "previsiblemente" pueda resultar de interés para aplicar el CDI o para la "administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes" en tanto no sea contraria al CDI. Asimismo aclara que no está limitado por los artículos 1 (personas comprendidas) y 2 (impuestos comprendidos) del CDI.

Al ser la información que "previsiblemente" pueda resultar pertinente, estamos ante un alcance muy amplio. Creemos que hubiese sido conveniente que Uruguay hubiese adoptado la redacción alternativa que

permiten los Comentarios⁵⁸ sustituyendo "previsiblemente" por "necesaria" o "pertinente" lo cual da una mayor seguridad jurídica. Relacionado a este tema, como menciona Varela⁵⁹ "es cierto que en lo Comentarios al Modelo se dice expresamente que no se avalan las expediciones de pesca. Pero al mismo tiempo se alivianan cada vez más los requisitos para pedir información".

Asimismo, como surge del análisis del texto, el intercambio de información no se limita al impuesto a la renta e impuesto al patrimonio, sino que alcanza a los "impuestos de toda naturaleza o denominación", siendo una de las pocas excepciones los tributos aduaneros, que tienen sus normas particulares. Los Comentarios⁶⁰ permiten que se restrinja el apartado 1 a los impuestos comprendidos en el CDI.

Asimismo, como surge del texto, la información no está limitada a residentes sino que puede alcanzar a residentes de terceros países que por ejemplo tengan un establecimiento permanente en uno de los estados contratantes.

Finalmente un punto a analizar es respecto a la retroactividad de la información. Al respecto, como dicen los Comentarios⁶¹ "nada en el Convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo al intercambio de información existente con antelación a la entrada en vigor del Convenio, siempre que la

⁵⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 412.

⁵⁹ Varela Rellán, Alberto. *El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmando Uruguay*, Revista Tributaria número 223, Julio - Agosto 2011, pág. 601.

⁶⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 416.

⁶¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 416.

asistencia en relación a esta información se suministre después de la entrada en vigor del Convenio". Reafirmando este punto, Varela⁶² entiende que como Uruguay no estableció el intercambio de información hacia el futuro, "se obliga entonces a dar información de impuestos pasados".

El apartado 2 establece que la información recibida en aplicación del apartado 1 tiene que mantenerse secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud de la normativa de derecho interno. Asimismo se aclara quienes pueden tener acceso a la misma, indicándose que solo se comunicará a "las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los mismos".

Si bien se aclara que la información solo puede ser utilizada para dichos fines, se agrega un inciso final en el apartado 2 haciendo uso de la opción que plantean los Comentarios y se aclara que "no obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá utilizarse con otros fines, cuando dicha utilización esté permitida por las leyes del Estado que proporciona la información". Esto permite utilizarla para otros fines como ser por ejemplo combatir el lavado de dinero, la corrupción o el financiamiento de actividades terroristas.

⁶² Varela Rellán, Alberto. *El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmando Uruguay*. Ob. Cit., pág. 603.

En los Comentarios⁶³ se aclara que la información obtenida puede suministrarse al contribuyente y que existe un derecho a la información. Además se aclara que la información recibida por un Estado contratante no puede revelarse a un tercer país, salvo que haya una disposición expresa en el convenio que así lo autorice.

El apartado 3 siguiendo al Modelo OCDE, establece determinadas limitaciones que son muy importantes, determinando que "en ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; y
- c) suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público."

Este apartado es muy importante, y en lo que respecta al literal a) como mencionan Albacete y Ermoglio⁶⁴ "la redacción habilita, como no podía ser de otra manera, a que en el caso de Uruguay la persona respecto de la cual se suministra información sea notificada en forma previa al intercambio de

⁶³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 417.

⁶⁴ Albacete, Juan Manuel y Ermoglio, Enrique. *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información.* Revista Tributaria número 219, Noviembre - Diciembre 2010, pág. 946.

información con el otro Estado contratante para que pueda corroborar que tipo de información se suministra, en qué términos, en base a qué pedido, a qué entidad, etc.”.

Tal cual mencionan los Comentarios⁶⁵ esta información sobre la necesidad de realizar notificaciones debería ofrecerse al otro Estado contratante previo a la firma del CDI y luego siempre que haya modificaciones de la normativa en tal sentido.

El literal b) es importante puesto que por ejemplo Uruguay podría negarse a dar información que en el Estado contratante no podría obtenerse ya sea por una imposibilidad legal o administrativa.

Relacionado con el literal c) y siguiendo a los Comentarios en el protocolo del CDI se establece que “las disposiciones del presente Convenio no impondrán a un Estado contratante la obligación de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones:

- a) se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o
- b) se produzcan a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto”.

⁶⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 418.

Albacete y Ermoglio⁶⁶ consideran que el secreto profesional, comercial o de otra índole están tutelados por la Constitución y que por tanto deben prevalecer en estos casos. Con relación a esta cláusula agregada en el protocolo del CDI consideran que no es necesaria puesto que para ellos "la referencia expresa al secreto profesional es suficientemente clara y el agregado referido exclusivamente a abogados y sus clientes puede ser entendido como una limitación del secreto principalmente a este tipo de profesiones, cuando en realidad el secreto profesional alcanza a muchos otros sujetos que califican como profesionales (sin duda contadores, escribanos e incluso cierto tipo de instituciones que manejan datos personalísimos de las personas y son confidentes necesarios de las mismas). No obstante, la suscripción de tratados con la redacción del art. 26 del Modelo OCDE, sea o no que se incluya la previsión específica a la información confidencial entre el cliente y el abogado, significan el reconocimiento y la aceptación por parte de Uruguay de la plena vigencia del secreto profesional como susceptible de ser opuesto al fisco válidamente".

Si leemos este apartado en conjunto con el apartado 5 nos puede reforzar el concepto mencionado de que el secreto profesional quedaría a salvo, ya que al único que se excluye expresamente es al bancario.

⁶⁶ Albacete, Juan Manuel y Ermoglio, Enrique. *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información*. Ob. Cit., pág. 948.

De todos modos, compartimos el comentario de Varela⁶⁷ de que un tema tan delicado como el secreto profesional no debería dejar lugar a dudas, por lo que Uruguay debió haber hecho reserva expresa de su posición al respecto, por ejemplo para dejar en claro que el secreto profesional prevalece también para los contadores y escribanos por ejemplo.

Finalmente, cuando el literal c) menciona "orden público" se refiere por ejemplo a casos en que la investigación tributaria en el Estado solicitante tenga motivaciones de persecución política, racial o religiosa⁶⁸.

El apartado 4, también siguiendo al Modelo OCDE, determina que los Estados contratantes deben utilizar todos los medios de que disponga para contestar a un requerimiento de información aún cuando ese Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.

Asimismo, establece que esta obligación estará limitada por lo dispuesto en el apartado 3, pero aclarando que esa limitación no puede servir de base a una denegación de suministrar información cuando surja por una ley interna en la cual solo suministra información en la que tenga un interés fiscal propio. Esa limitación interna no podría invocarse para no dar información.

⁶⁷ Varela Rellán, Alberto. *El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmando Uruguay*. Ob. Cit., pág. 608.

⁶⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ob. Cit., pág. 422.

El apartado 5, que sigue también al Modelo OCDE, establece que las disposiciones del apartado 3 no pueden en ningún caso interpretarse en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esté relacionada con derechos de propiedad de una persona.

Este apartado busca que se pueda intercambiar la información que poseen los bancos u otras instituciones financieras sin permitir que se imponga el secreto bancario. Por este motivo, este apartado fue de los que más problemas de interpretación causó al momento de entrar en vigencia el CDI, discutiéndose si se derogaba o no el secreto bancario a efectos de las solicitudes del gobierno español.

La discusión quedó zanjada una vez promulgada la ley 18.718 y los decretos 282 y 313 del 2011, quedando claro que sí se deroga a estos efectos el secreto bancario, pero requiriéndose siempre la intervención de un Juez salvo que el titular de la información releve voluntariamente a las instituciones de intermediación financiera del deber de guardar el secreto bancario.

En el protocolo del CDI se agrega que la información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de ese Estado contratante si dicha conducta se hubiera producido en ese Estado.

Asimismo en el protocolo se agrega que cada Estado contratante recurrirá a todas las medidas pertinentes para obtener y proporcionar, previo requerimiento:

- a) información relativa a la propiedad, legal y efectiva, de sociedades de capital, de personas, fideicomisos, fundaciones y otras personas, la información sobre propiedad respecto de todas las personas que componen una cadena de propiedad, incluyendo, en el caso de instituciones de inversión colectiva, información sobre participaciones, acciones y otras unidades;
- b) en el caso de fideicomisos, información sobre los fideicomitentes, fiduciarios y beneficiarios;
- c) y en el caso de fundaciones, información sobre los fundadores, los miembros del consejo de la fundación y los beneficiarios.

La reciente ley sobre comunicación de participaciones al portador al Banco Central del Uruguay contribuyó a poder cumplir con el literal a).

Finalmente, el protocolo establece los distintos procedimientos y plazos que deben cumplirse para hacer efectivo el intercambio de información entre los Estados contratantes.

VI.4 - Asistencia en la recaudación

El artículo 26 tiene también su fuente en el artículo 27 del Modelo OCDE, siguiéndolo en su totalidad, y viene a actuar como complemento del artículo 25 del CDI.

En su apartado 1 se establece el principio por el cual un Estado contratante está obligado a prestar asistencia al otro Estado y se determina asimismo que se prestarán asistencia por créditos en general y no solo en aquellos alcanzados por el CDI, pudiendo incluso tratarse de un no residente de ninguno de los Estados.

El apartado 2 define que por "crédito tributario" se entiende todo importe debido en concepto de impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida que no contraríe el CDI o cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte. Asimismo, se aclara que quedan incluidos los intereses, sanciones administrativas y costos de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares.

Los apartados 3 y 4 prevén las dos formas en que se puede realizar la asistencia entre los Estados. En efecto, como menciona Loaiza⁶⁹, el espíritu principal "es que un crédito tributario existente, válido con cuantía definida y contra el cual el sujeto afectado por la recaudación no pueda impedirla, pueda ser ejecutado, o incluso protegido mediante medidas

⁶⁹ Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Ob. Cit., pág. 454.

cautelares, por el otro Estado contratante, siempre de acuerdo con sus procedimientos y normas”.

El apartado 5 aclara que ese crédito tributario no está sujeto a las reglas de prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su derecho interno, conservando por tanto las originales del Estado que solicita la asistencia.

El apartado 6 también contiene una aclaración, determinando que los procedimientos relativos a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante no podrán incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

En el apartado 7 se prevé que si después de haberse formulado una petición conforme a los apartados 3 o 4, las condiciones vigentes en el momento de la solicitud dejan de existir (por ejemplo porque el crédito ya no sea exigible en el Estado solicitante), el Estado solicitante debe notificar sin dilación de esa nueva circunstancia al Estado requerido.

Finalmente el apartado 8 establece las limitaciones a la asistencia entre los Estados determinando que “en ningún caso las disposiciones del artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

- b) adoptar medidas contrarias al orden público;
- c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a sus legislación o práctica administrativa;
- d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante."

VI.5 - Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

El artículo 27, también en línea con el Modelo OCDE, establece que las disposiciones del CDI no afectarán los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

A modo de referencia, el artículo 49 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares del 24 de abril de 1963 establece:

"1. Los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales, con excepción de:

a) de aquellos impuestos indirectos que estén normalmente incluidos en el precio de las mercancías y de los servicios;

b) de los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, salvo lo dispuesto en el artículo 32⁷⁰;

c) de los impuestos sobre las sucesiones y las transmisiones exigibles por el Estado receptor, a reserva de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 51⁷¹;

d) de los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados, incluidas las ganancias de capital, que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital correspondientes a las inversiones realizadas en empresas comerciales o financieras en ese mismo estado;

e) de los impuestos y gravámenes exigibles por determinados servicios prestados;

f) de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, a reserva de lo dispuesto en el artículo 32.

⁷⁰ Artículo 32 - Exención fiscal de los locales consulares - 1. Los locales consulares y la residencia del jefe de la oficina consular de carrera de los que sea propietario o inquilino el Estado que envía, o cualquiera persona que actúe en su representación, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, excepto de los que constituyan el pago de determinados servicios prestados. 2. la exención fiscal a que se refiere el párrafo 1 de este artículo, no se aplicará a los impuestos y gravámenes que, conforme a la legislación del Estado receptor, deba satisfacer la persona que contrate con el Estado que envía o con la persona que actúe en su representación.

⁷¹ Artículo 51 - Sucesión de un miembro del Consulado o de un miembro de su familia - En caso de defunción de un miembro de la oficina consular o de un miembro de su familia que viva en su casa, el Estado receptor estará obligado: a) a permitir la exportación de los bienes muebles propiedad del fallecido, excepto de los que haya adquirido en el Estado receptor y cuya exportación estuviera prohibida en el momento de la defunción; b) a no exigir impuestos nacionales, municipales o regionales sobre la sucesión ni sobre la transmisión de los bienes muebles, cuando éstos se encuentren en el Estado receptor como consecuencia directa de haber vivido allí el causante de la sucesión, en calidad de miembro de la oficina consular o de la familia de un miembro de dicha oficina consular.

2. Los miembros del personal de servicio estarán exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios.

3. Los miembros de la oficina consular, a cuyo servicio de hallen personas cuyos sueldos o salarios no estén exentos en el Estado receptor de los impuestos sobre los ingresos, cumplirán las obligaciones que las leyes y reglamentos de ese Estado impongan a los empleadores en cuanto a la exacción de dichos impuestos.”

CAPÍTULO VII - DISPOSICIONES FINALES

VII.1 - Entrada en vigor

El CDI entró el vigor el pasado 24 de abril de 2011, salvo en los siguientes casos:

- a) impuestos que se perciban vía retención en la fuente que entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2012;
- b) impuesto al patrimonio que entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2012;
- c) para los restantes impuestos entró en vigencia en los períodos impositivos iniciados a partir del 1° de enero de 2012.

VII.2 - Denuncia

Por último, el artículo 29 establece que el CDI estará en vigor hasta que el mismo sea denunciado por uno de los Estados contratantes. La denuncia se hará

por vía diplomática y al menos con seis meses de antelación al final de cualquier año civil. No podrá denunciarse antes de que haya transcurrido el plazo de cinco años desde la fecha en que el CDI entró en vigencia, es decir no antes del 24 de abril de 2016.

Una vez denunciado, el CDI "dejará de surtir efecto:

- a) con respecto a los impuestos que se perciban por el sistema de retención en la fuente, a las cantidades pagadas a partir del 1° de enero, inclusive, del año natural inmediatamente posterior al de la notificación de la denuncia;
- b) en los restantes casos, el primer día de enero del año civil siguiente a aquel en el que se notifique la denuncia.

Este es el último artículo del CDI con el cual culminamos nuestro análisis comparativo.

Montevideo, 3 de mayo de 2013

Universidad de Montevideo
Master en Derecho y Técnica Tributaria

Cr. Javier Otegui Ferrer
C.I. 3.226.526-8

Tutor - Cr. Nicolás Juan Alonso

BIBLIOGRAFIA

- Loaiza Keel, Carlos. *Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Tribuna del Abogado, Abril - Mayo 2009.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, Julio 2010.
- Loaiza Keel, Carlos. *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay*, Revista Tributaria número 222, Mayo - Junio 2011.
- Professor L. Hinnekens, University of Antwerp. *Revised OECD_TAG Definition of Place of Effective Management in Treatie Tie-Breaker Rule*.
- Romano, Álvaro y Serra, Fernando. *Tratados Internacionales de Tributación Suscritos por Uruguay. Análisis de las Diferentes Categorías de Rentas Comprendidas*, Revista Tributaria número 223, Julio - Agosto 2011.
- Fraschini, Juan Ignacio y Sartori, Eliana. *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Elusión: Aplicación de Normas Anti-Elusivas*, Revista Tributaria número 218, Setiembre - Octubre 2010.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, Julio 2005.
- Vega Borrego, Félix Alberto, *El Concepto de Beneficiario Efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales Doc. 8/05.
- Groppoli, Adrián, *El Uso Indebido de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, XXXVIII Jornadas Tributarias 2008, realizadas en Mar del Plata, Argentina los días 26, 27 y 28 de noviembre de 2008.
- Serrano Antón, Fernando, *La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado*, Crónica Tributaria Num. 114/2005.
- Varela Rellán, Alberto. *El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmando Uruguay*, Revista Tributaria número 223, Julio - Agosto 2011.
- Albacete, Juan Manuel y Ermoglio, Enrique. *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información*. Revista Tributaria número 219, Noviembre - Diciembre 2010.

ÍNDICE

Introducción.....	1
Capítulo I - Ámbito de aplicación del convenio.....	3
Capítulo II - Definiciones.....	4
II.1 - Definiciones generales.....	4
II.2 - Residente.....	7
II.3 - Establecimiento permanente.....	9
Capítulo III - Imposición de las rentas.....	19
III.1 - Rentas inmobiliarias.....	19
III.2 - Beneficios empresariales.....	21
III.3 - Transporte marítimo y aéreo.....	24
III.4 - Empresas asociadas.....	26
III.5 - Dividendos.....	28
III.6 - Intereses.....	39
III.7 - Cánones o regalías.....	45
III.8 - Ganancias de capital.....	49
III.9 - Servicios personales dependientes.....	52
III.10 - Participaciones de consejeros.....	54
III.11 - Artistas y deportistas.....	54
III.12 - Pensiones.....	56
III.13 - Remuneraciones por función pública.....	57
III.14 - Estudiantes.....	58
III.15 - Otras rentas.....	59
Capítulo IV - Imposición al patrimonio.....	60
Capítulo V - Métodos para evitar la doble imposición.....	62
Capítulo VI - Disposiciones especiales.....	66
VI.1 - No discriminación.....	66
VI.2 - Procedimiento amistoso.....	71
VI.3 - Intercambio de información.....	73
VI.4 - Asistencia en la recaudación.....	82
VI.5 - Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.....	85
Capítulo VII - Disposiciones finales.....	87

VII.1 - Entrada en vigor.....	87
VII.2 - Denuncia.....	87
Bibliografía.....	89
Índice.....	90