



UNIVERSIDAD DE MONTEVIDEO

Facultad de Derecho

“LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO
NEGOCIADOS POR URUGUAY Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO INTERNO.”

Por

CRA. MARÍA MAGDALENA DEANDRÉIS ESQUIRÓS

Y

CRA. MARÍA LAURA SORRIBAS MUSI

Tesis de Máster para optar al título de

MÁSTER EN DERECHO Y TÉCNICA TRIBUTARIA

Tutor Académico: Dr. Sebastián Arcia

Montevideo, 10 de Junio de 2014.

***“LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y
EL PATRIMONIO NEGOCIADOS POR URUGUAY Y SU
VINCULACIÓN CON EL DERECHO INTERNO.”***

COMPROMISO DE AUTOR

Nosotras, María Magdalena Deandr is Esquir s y María Laura Sorribas Musi, con célula de identidad 3.186.206-3 y 3.434.752-1, alumnas del programa académico Máster en Derecho y Técnica Tributaria de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo, declaramos que la totalidad del contenido del presente documento es un reflejo de nuestro trabajo personal y manifiesto que ante cualquier notificación o denuncia de plagio, copia o falta a la fuente original, somos responsables directas legal, económico y administrativo, liberando de toda responsabilidad y afección al Tutor/Director del trabajo, a la Universidad de Montevideo y a cuantas instituciones hayan colaborado en dicho trabajo, asumiendo personalmente las consecuencias derivadas de tales prácticas.

FIRMAS.....

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización ha generado que las empresas interesadas en competir en el mercado mundial deban estar presentes en más de un Estado, provocándose un incremento de los flujos de rentas y capitales a nivel internacional, para lo cual es necesario una adecuada *planificación fiscal internacional (PFI)*.

Dicha planificación constituye una estrategia, cuyo principal objetivo es poder decidir entre todas las alternativas que se le presentan al contribuyente en la realización de actividades empresariales (ya sea la colocación de capitales o la tenencia de un patrimonio), aquella que le permita optimizar la carga tributaria. Constituye además, un elemento fundamental en cualquier proyecto de inversión internacional, en el cual deberán considerarse aspectos como las formas societarias, la normativa de precios de transferencia, las estructuras de financiamiento, las restricciones fiscales o cambiarias para la distribución de capitales, los incentivos para atraer inversiones y los *Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs)* celebrados por los Estados.

Otro de los objetivos de la planificación fiscal internacional es buscar la máxima seguridad jurídica, procurando evitar la incertidumbre que generan la volatilidad de las normas fiscales de las legislaciones de los diferentes Estados en los que se actúa.

Al momento de realizar la planificación fiscal internacional, no solamente se analiza la existencia de los CDIs, sino también la legislación interna de cada Estado,

ya que se busca que los rendimientos obtenidos no tributen o lo hagan al nivel más bajo posible.

Sin embargo, esta planificación fiscal no resulta del todo inocente y se ha vuelto nociva, motivo por el cual los países han debido reformular sus sistemas tributarios y celebrar acuerdos que prevean el intercambio de información, de forma tal de poder defender sus bases impositivas.

A consecuencia de los diferentes criterios que adoptan los Estados para determinar su potestad tributaria, es que nace la doble imposición internacional. Los países en desarrollo generalmente adoptan el principio de la fuente por ser países importadores de capital, mientras que los países desarrollados al ser exportadores de capital, aplican el principio de la renta mundial como forma de ejercer su potestad tributaria. Por la aplicación conjunta de ambos principios, sobre una misma renta, en un mismo territorio, pero por dos Estados diferentes, es que surge el fenómeno de la doble imposición. Como en el ámbito internacional no suelen existir "jueces" que resuelvan este tipo de conflictos, la solución de los mismos debe hacerse a través de la legislación interna o la realización de convenios internacionales.

Los CDIs, como dice su nombre tienen como finalidad evitar justamente la doble tributación. No obstante, en la actualidad también son utilizados para evitar la elusión y la evasión fiscal internacional, en la medida que se incorporan cláusulas que promueven el intercambio de información. Además, en la medida que los Estados suelen incluir disposiciones en sus legislaciones internas con

esta finalidad, ya no constituyen el único instrumento que permite evitar la doble imposición.

Este fenómeno no es nuevo, pues el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MOCDE), en el que se basan la mayoría de los convenios, principalmente los países desarrollados, tiene su origen en la Liga de Naciones de 1923.

Existen también otros Modelos, como el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de las Naciones Unidas (ONU), que presenta similares características al MOCDE, pero ha sido elaborado en base a los intereses de los países en desarrollo.

CAPÍTULO 1 - URUGUAY EN EL NUEVO CONTEXTO

INTERNACIONAL.

Debido a las consecuencias nocivas que genera en el plano internacional la elusión y la evasión fiscal, los Estados para evitar que su recaudación tributaria se vea perjudicada, en una primera instancia establecen normas internas para evitarlo, y luego se procede a la celebración de acuerdos internacionales.

Como Uruguay no resultaba ajeno a este fenómeno, a partir de la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 del 27 de Diciembre de 2006, el 1° de julio de 2007, incorporó una serie de conceptos para adaptarse al contexto internacional. Entre estas medidas podemos destacar la incorporación del concepto de residencia fiscal, la normativa sobre precios de transferencia y establecimiento permanente, normas relativas a transparencia fiscal, y las vinculadas a las restricciones para la deducción de gastos.

En lo que respecta al marco internacional, la OCDE en el año 2009, publicó un reporte sobre los países considerados centros financieros, con relación a la adopción de estándares impositivos internacionales en materia de intercambio de información, e incluyó a Uruguay, entre los países que no se habían comprometido en la implementación de dichos estándares. Para que pudieran ser excluidos de dicha nómina, invitó a los Estados involucrados a celebrar acuerdos que adopten el artículo 26 del Modelo de Convenio relativo al intercambio de información en materia tributaria. Para la OCDE, el énfasis actual no consiste en elaborar listas de paraísos fiscales,

sino en la búsqueda de la transparencia y el intercambio de información.

Hasta esa fecha, Uruguay solamente contaba con dos tratados, Alemania y Hungría. Por lo que a partir de ese momento, comenzaron a celebrarse una serie de acuerdos bilaterales, algunos relativos a evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, y otros exclusivamente referidos al intercambio de información (AII). Con la suscripción de estos acuerdos bilaterales, nuestro país ha logrado insertarse internacionalmente, en el marco de una estrategia de apertura y consolidación de las relaciones internacionales, en la búsqueda de una efectiva cooperación tributaria internacional y en la creación de un marco jurídico seguro que atraiga inversiones. Es notoria la decisión de nuestro país en este sentido, en pos de preservar su reputación internacional.

Las modificaciones en el nuevo sistema tributario, así como la celebración de acuerdos internacionales, no implican simplemente adaptarse a los estándares internacionales, sino también constituyen un vehículo de incentivo a las inversiones.

A la fecha del presente trabajo se encuentran vigentes los siguientes CDI:

- Alemania - Ley N° 18.844 del 28 de diciembre de 2011 (renegociado)
- Corea- Ley N° 19.033 del 27 de diciembre de 2012.

- Ecuador- Ley N° 18.932 del 20 de julio de 2012.
- España- Ley N° 18.730 del 7 de enero de 2011.
- Finlandia- Ley N° 19.035 del 27 de diciembre de 2012.
- Hungría - Ley N° 16.366 del 19 de mayo de 1993.
- India- Ley N° 18.972 del 21 de setiembre de 2012.
- Liechtenstein - Ley N° 18.933 del 31 de julio de 2012.
- Malta- Ley N° 19.010 del 22 de noviembre de 2012.
- México - Ley N° 18.645 del 19 de febrero de 2010.
- Portugal - Ley N° 18.934 del 1 de agosto de 2012.
- Suiza- Ley N° 18.867 del 23 de diciembre de 2011.

Asimismo se encuentran vigentes los siguientes AII:

- Dinamarca - Ley N° 19.036 del 27 de diciembre de 2012.
- Francia - Ley N° 18.722 del 12 de enero de 2011.
- Islandia - Ley N° 18.977 del 12 de octubre de 2012.

- Noruega - Ley N° 19.170 del 13 de Diciembre de 2013.

También se encuentra vigente el AII y método para evitar la doble imposición con:

- Argentina - Ley 19.032 del 27 de diciembre de 2012. Este acuerdo, es un convenio de tipo "híbrido" pues refiere al intercambio de información, pero en materia de doble imposición solamente incluye un método para evitarla.

Finalmente, debemos mencionar que existen otros AII aún no vigentes pero con aprobación parlamentaria, que son los que se detallan a continuación:

- Groenlandia - Ley N° 18.981 del 17 de octubre de 2012
- Islas Feroe - Ley N° 19.034 del 27 de diciembre de 2012.
- Suecia - Ley N° 18.959 del 6 de setiembre de 2012.

CAPÍTULO 2 - ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA: ÁMBITO SUBJETIVO DE LOS CONVENIOS.

Cuando los Estados definen sus sistemas tributarios determinan qué sujetos quedan a su imposición, es decir quiénes están sometidos a su potestad tributaria. Los criterios para hacerlo, se basan en establecer una relación de pertenencia con el Estado. Ejemplo de ello son la residencia y el establecimiento permanente (EP). Podríamos decir que el criterio de EP deriva del de residencia, pues a pesar de que una persona es gravada por ser residente de un país, cuando desarrolla una actividad en otro Estado a través de un EP, este último tiene la posibilidad de gravarlos. Es importante destacar que ningún país adopta un parámetro de atribución en estado puro, sino que lo complementa con excepciones o atenuaciones según su situación económica, lo importante es que al hacerlo no limite jurídicamente a otro Estado.

2.1 - Residencia.

Cuando los Estados diseñan sus sistemas tributarios, entre otros aspectos definen quiénes quedarán sujetos a imposición. Para poder determinar la sujeción a un impuesto, es necesario que la legislación determine un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado de residencia.

A nivel mundial, la mayoría de los Estados aplican el principio de renta mundial o sujeción plena, por el cual consideran gravada la renta obtenida por los residentes del país, y lo combinan con el principio de la fuente, gravando las rentas obtenidas en el país por los no residentes.

Uruguay, por su parte, siempre se había afiliado al principio de la fuente en forma estricta, pero ello hasta la aprobación de las Leyes N° 18.718 del 24 de Diciembre de 2010 y N° 18,719 del 27 de Diciembre de 2010, momento a partir del cual se han incorporado diversas excepciones a este criterio. Más adelante, desarrollaremos este aspecto.

A nivel de los CDIs, la importancia de este concepto no radica en establecer una única definición de residente y así unificar las legislaciones en aras de evitar la doble imposición. Por el contrario, la relevancia del mismo radica en dos aspectos: en primer lugar determinar quiénes son los beneficiarios del convenio que pueden reivindicar su residencia, y en segundo término resolver los conflictos que se dan cuando en función de esas disposiciones internas, uno de los estados contratantes o los dos, reclaman la residencia de una misma persona.

En este sentido, en los comentarios al artículo 4° del MOCDE, se expresa que los CDIs no pretenden intervenir en la definición de residente prevista en el derecho doméstico de los Estados, ni establecer los requisitos que deben cumplir las personas para revestir la calidad de tales¹.

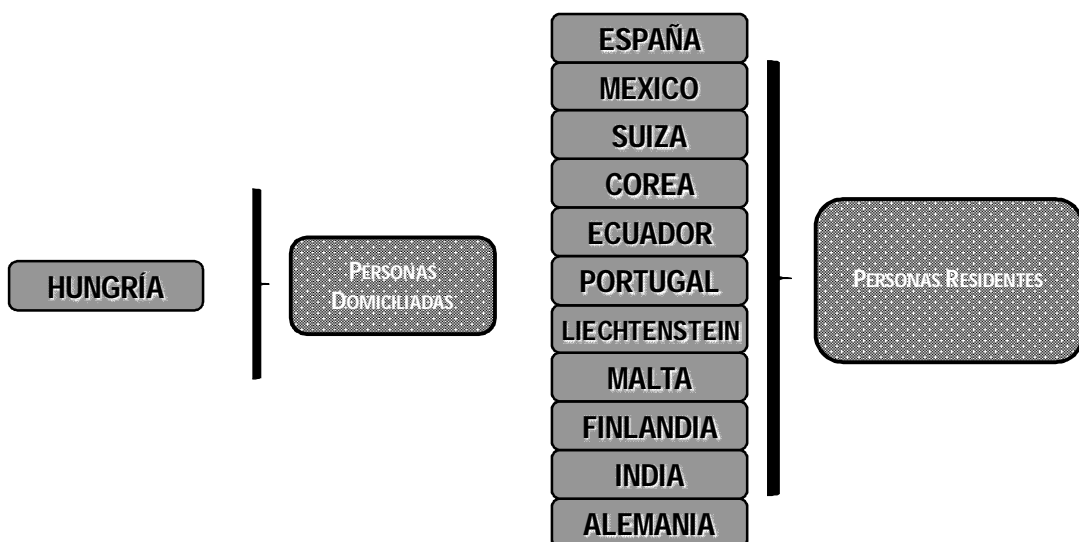
En el transcurso de este capítulo nos concentraremos en analizar los CDIs celebrados por nuestro país, y en consecuencia determinaremos quiénes son los sujetos comprendidos. En segundo lugar y como el concepto de residente es nuevo en nuestro Sistema Tributario, veremos

¹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comentarios al Artículo 4, párrafo 4, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2010, p. 86.

quiénes son definidos por nuestra legislación como residentes. Finalmente veremos los eventuales conflictos de doble residencia, es decir cuando un mismo sujeto es residente en Uruguay y en el país contratante del acuerdo, y cómo se deben dirimir estas pugnas.

2.1.1 - ¿Quiénes pueden pedir la aplicación de los CDIs suscritos por Uruguay?

Para poder determinar quiénes pueden reivindicar su residencia, es necesario acudir al cuerpo de cada acuerdo bilateral y analizar en cada caso qué "sujetos" han sido designados por nuestro país y su Estado contratante como beneficiarios del convenio. En particular y dado que la mayor parte de estos tratados siguen el MOCDE, la definición de estos sujetos, se encuentra en el artículo 1º de cada CDI. A continuación, se exponen quiénes son los mencionados beneficiarios de acuerdo a cada CDI suscrito por Uruguay, y que se encuentran vigentes a la fecha del presente trabajo:



Si bien parecería que el criterio elegido por nuestro país para el CDI con Hungría es diferente al de los demás acuerdos, en el propio convenio en lugar de definirse qué se entiende por domicilio a los efectos fiscales se hace mención al concepto de residencia².

El artículo 4° de cada uno de los CDIs acordados hacen referencia tanto a la residencia de las personas físicas como las personas no físicas. En ellos no se enuncia una definición expresa del concepto de residencia, sino que se dispone que deberá remitirse al concepto adoptado por la legislación interna de cada Estado. No obstante, se establecen los elementos básicos sobre los que debe basarse el concepto: domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio análogo.

Es cierto que ninguno de los convenios distingue entre persona física y persona no física al momento de establecer el criterio de sujeción, pero es evidente que a las personas físicas les son aplicables el domicilio y la residencia permanente. Para el caso de las personas no físicas podríamos aplicar los mismos criterios y añadir el de sede de dirección o lugar de constitución.

En los CDIs con México, Suiza, Ecuador, Portugal, Liechtenstein e India se incluye además, el lugar de constitución como otro nexo entre el contribuyente y el Estado de residencia. En definitiva, se incluyen todas las situaciones posibles de vinculación entre un individuo y un

² Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de Hungría para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 16.366 del 19 de mayo de 1993, artículo 4.

Estado que de acuerdo a los criterios establecidos en las legislaciones internas, determinan la sujeción de los contribuyentes bajo el principio de renta mundial.

Los CDIs acordados por Uruguay, realizan determinadas precisiones que mencionaremos a continuación.

Con excepción de los acuerdos con Alemania y Hungría, los acuerdos disponen que no serán considerados residentes, aquellas personas que sólo estén sujetas a imposición por el patrimonio ubicado ó las rentas obtenidas en uno de los países firmantes³. Al respecto, conviene realizar ciertas precisiones en cuanto a la justificación de esta aclaración:

- En primer lugar, esta consideración de no residentes coincide con la incluida en el artículo 4° del MOCDE, y como ya hemos mencionado, los países integrantes de dicha organización siguen este modelo de acuerdo para suscribir CDI. Recordemos que Alemania, España, Hungría, México, Suiza y Portugal son miembros de la OCDE, y que India es de los países con los cuales la organización ha estrechado sus relaciones.
- En segundo término, podría interpretarse que este criterio permite a los Estados con criterio de renta

³ Esta última precisión de que quienes se consideren gravados exclusivamente por las rentas obtenidas o patrimonio situado en uno de los Estados parte del CDI, no serán considerados residentes a los efectos de la aplicación del tratado, no está contemplada en los acuerdos con Alemania y Hungría.

mundial hacer prevalecer su potestad tributaria sobre aquellas personas que obtienen algún tipo de renta o tienen un patrimonio en otro país que emplea el criterio de la fuente. Sin embargo y tal como se aclara en los comentarios de dicho artículo, el espíritu de la frase no es éste, sino que responde a no considerar a personas diplomáticas y similares que realizan tareas en el extranjero como residentes de ese Estado, sino como residentes de su país de origen⁴.

- Finalmente, esta aclaración pretende, por ejemplo, evitar que un no residente uruguayo que obtenga una renta de fuente uruguaya o posea algún bien en Uruguay y a su vez no sea residente de España, aplique el CDI celebrado con ese país.

El CDI con Alemania establece que las sociedades personales se consideran residentes en el Estado Contratante donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

En el Protocolo del CDI con India, se establece que cualquier persona que esté sujeta a imposición en Uruguay por la aplicación del principio de la fuente, quedará sujeta al CDI.

Para el CDI con Liechtenstein, en su Protocolo, se establece que si una sociedad es constituida en Liechtenstein, o si es dirigida o controlada en dicho

⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comentarios al Artículo 4, párrafo 8.1, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2010, p. 87.

Estado, deberá considerarse residente del mismo. Además en este acuerdo se dispone que se considerarán residentes en Uruguay, las entidades en régimen de atribución de rentas.

En el caso del Protocolo del acuerdo con Malta, las sociedades de personas (partnerships) establecidas en un Estado Contratante que reciba rentas procedentes del otro Estado Contratante, cuando el primer Estado no grave a la sociedad pero sí a los socios, la sociedad será considerada residente de ese Estado contratante. También se consideran residentes en Uruguay las entidades en régimen de atribución de rentas.

2.1.2 - Inclusión del concepto de residente en el Sistema Tributario Uruguayo.

Ya mencionamos que debemos de remitirnos en primer lugar a la normativa interna para determinar cuándo un sujeto será residente de un Estado Contratante. A continuación, analizaremos qué establece la normativa interna respecto a quienes deberán ser considerados residentes en Uruguay.

En este apartado nos limitaremos simplemente a exponer qué se entiende por residente (puesto que dicho concepto ya ha sido objeto de estudio de nuestra doctrina) para luego analizar cómo dirimir los conflictos de doble residencia y evaluar en qué situación queda nuestro país en los casos de doble imposición.

Como es de notorio conocimiento, nuestro país ha rediseñado su sistema tributario a partir de la Ley N°

18.083⁵, con la introducción del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

En esa primera etapa, se mantuvo para la determinación de las rentas alcanzadas el principio de la fuente en sentido estricto, por lo que la discriminación entre residentes y no residentes resultaba de interés simplemente a los efectos de determinar qué tipo de impuesto corresponde aplicar, es decir IRPF, IRAE ó IRNR.

A partir del 1º de enero de 2011 y con la entrada en vigencia de las modificaciones a nuestro sistema tributario dispuestas en las Leyes N° 18.718⁶ y N° 18.719⁷ se introdujo un cambio sustancial en nuestro sistema tributario, ampliando el criterio de la fuente y acercándonos cada vez más al principio de renta mundial. Dichas normas mantienen el principio de la fuente, pero a la vez lo extienden principalmente para el IRPF, en el sentido que también se consideran de fuente uruguaya las siguientes rentas obtenidas por las personas físicas residentes:

⁵ Ley N°18.083 del 27 de diciembre de 2006.

⁶ Ley N° 18.718 - Modificaciones a la Ley N° 18.083, del 24 de diciembre de 2010.

⁷ Ley N° 18.719 - Ley de Presupuesto Nacional, del 27 de diciembre de 2010.

- los rendimientos de capital mobiliario originados en colocaciones en entidades no residentes⁸,
- las retribuciones en relación de dependencia por servicios desarrollados fuera del país, pero prestados a contribuyentes del IRAE, IRPF ó entidades que atribuyen rentas⁹ y,
- las retribuciones por servicios de carácter técnico en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento, prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes de IRAE y siempre que dichos servicios se vinculen a la obtención de rentas alcanzadas por el IRAE¹⁰.

De manera que el concepto de residencia ya no es relevante solamente para determinar cuál es el impuesto que corresponde aplicar sobre las rentas generadas en nuestro país, sino también para la aplicación de las extensiones al principio de la fuente.

Es importante destacar que algunas extensiones como las que refieren a los rendimientos de capital mobiliario y a las rentas de trabajo en relación de dependencia,

⁸ Numeral 2, inciso 1º del artículo 3º del Título 7 del T.O. de 1996.

⁹ Numeral III), inciso 2º del artículo 3º del Título 7 del T.O. de 1996, modificado por artículo 317º de la Ley N° 18.996 - Ley de Rendición de Cuentas del 7 de noviembre de 2012.

¹⁰ Numeral III), inciso 2º del artículo 3º del Título 7 del T.O. de 1996

solamente se aplican para los sujetos pasivos residentes, mientras que las retribuciones por la prestación de servicios técnicos prestados fuera de la relación de dependencia y desde el exterior, se aplica tanto para los sujetos residentes como no residentes.

Como ya mencionamos, en lo que refiere a la aplicación de los CDIs, es relevante el concepto de residencia, pues una vez que en función de la legislación uruguaya se determine que un sujeto es residente en nuestro país, podrá darse la situación de un conflicto de doble residencia y que otro Estado reclame que la misma persona es también residente de ese territorio.

El concepto residente aplica a las personas, las cuales se clasifican en persona física y persona jurídica ("persona que no sea física"). En primer término nos referiremos a las personas físicas y luego a las personas jurídicas.

2.1.3 - Concepto de persona física residente en el Sistema Tributario Uruguayo.

La definición de persona física residente desde el punto de vista fiscal está dada en el ámbito del IRAE en el artículo 14 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 (T.O. de 1996)¹¹ y en el artículo 2° bis del Decreto N° 150/007¹²

¹¹ Con la redacción dada por el artículo 3° de la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006.

¹² Con la redacción dada por el artículo 1° del Decreto N° 530/009 del 23 de noviembre de 2009 y las modificaciones

de 26 de Abril de 2007, y en el IRPF por el artículo 6° del Título 7 del T.O. de 1996¹³ y el artículo 5° bis del Decreto N° 148/007¹⁴ de 26 de Abril de 2007.

Al respecto los mencionados artículos definen a la persona física residente de la siguiente manera: "...Se entiende que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

A) Que permanezca más de 183 días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas en las condiciones que establezca la reglamentación, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

introducidas por el artículo 25° del Decreto N° 510/011 del 30 de diciembre de 2011.

¹³ Con la redacción dada por el artículo 8° de la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006 y con las modificaciones introducidas por el artículo 322° de la Ley N° 18.172 del 31 de agosto de 2007.

¹⁴ Con la redacción dada por el artículo 1° del Decreto N° 530/009 del 23 de noviembre 2009 y las modificaciones introducidas por el artículo 3° del Decreto N° 510/011 del 30 de diciembre de 2011.

De acuerdo a los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquel...”

Para que una persona sea considerada residente, no es necesario que se den todas las condiciones en forma simultánea, sino que alcanza con que se verifique una de ellas para verificar la residencia fiscal en nuestro país.

Como podemos observar, el criterio que adopta nuestra legislación, no es el de domicilio o nacionalidad por ejemplo, como es en otras legislaciones, sino que básicamente se trata de considerar la presencia física del sujeto.

A continuación, analizamos cada una de las situaciones que hacen que una persona física sea residente fiscal en Uruguay:

- 1) Que permanezca en nuestro país por más de 183 días durante el año civil.

Es un criterio básicamente de carácter objetivo, porque solamente considera la presencia física de la persona en el país, sin considerar cualquier otro tipo de vínculo.

Este criterio, presenta algunos puntos que deben ser considerados. A modo de ejemplo, para el cómputo de la permanencia en territorio uruguayo, los Decretos reglamentarios del IRPF y el IRNR, en los artículos 5° bis

del Decreto N° 148/007 y 14° bis del Decreto N° 149/007 de 26 de Abril de 2007 respectivamente, establecen que se consideran todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada y salida del país. En virtud de estas normas, si una persona llega a las 23:30 horas, deberá de computarse el día completo, por más de que haya permanecido solamente durante 30 minutos ese día. Es un criterio poco razonable, pero la norma ha adoptado una forma simplificadora para que resulte aplicable. No deberán computarse los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito, en el curso de un viaje entre terceros países.

También se establece que se computarán las ausencias esporádicas, siempre que no excedan los 30 días corridos (sin importar la causa), salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país a través de un certificado emitido por la autoridad fiscal. Respecto a este certificado, la doctrina entiende que se corre el riesgo de renunciar sin fundamento a la potestad tributaria puesto que "la autoridad fiscal de dicho Estado podría otorgar el certificado requerido con tal de no perder potestad tributaria sobre el sujeto, sobre todo teniendo en cuenta que dicho Estado podría gravar todas las rentas de sus residentes sin importar el origen de ellas¹⁵."

Lo que la norma no plantea, es el caso que la autoridad fiscal de un país no expida dichos certificados,

¹⁵ Cr. CÁCERES, G. y Dr. PÉREZ NOVARO C., "El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo", Universidad de la Empresa, trabajo presentado en Jornadas Tributarias 2011, Montevideo, 28 y 29 de Setiembre de 2011, p. 21.

por lo que debería admitirse cualquier otro medio de prueba.

- 2) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades.

Por núcleo principal ó base de actividades se entiende cuando la persona genera el mayor volumen de ingresos en nuestro país. En este sentido el fisco, a través de la Consulta N° 5.457 del 3 de enero de 2011, ha aclarado que la comparación debe efectuarse país a país, y no considerando la sumatoria de ingresos obtenidos en el resto del mundo versus los ingresos obtenidos en Uruguay. El principal cuestionamiento que hace la doctrina respecto a la posición de la Administración es a la expresión "mayor volumen de ingresos" ya que debe interpretarse como mayor caudal de ingresos brutos. Como es sabido, desde el punto de vista tributario los conceptos de renta e ingreso son diferentes. La renta refiere al incremento en el patrimonio neto de un sujeto al cabo de un período y para lograr dicho aumento necesariamente se debe incurrir en gastos, con lo cual no puede ser asimilado al concepto de ingreso. Más allá de lo cuestionable del criterio, el mismo es de alguna forma objetivo cuantificable.

Es importante destacar, que tanto el artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 para IRPF, como el artículo 14° bis del Decreto N° 149/007 para IRNR, establecen que cuando el sujeto obtenga exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de sus activos se encuentren en la República, no implicará que se radiquen en nuestro país el núcleo principal o la base de sus actividades (sin perjuicio de que las únicas rentas que obtengan sean

asimiladas a empresariales previstas en el artículo 4° del Título 4 del T.O. de 1996).

3) Que radique en territorio nacional sus intereses económicos o vitales.

Con respecto a los intereses económicos, ni la norma legal ni el decreto reglamentario, hacen referencia a cuáles deberían de ser los elementos que deben considerarse en esta hipótesis para sostener que una persona física es residente.

A nivel internacional, en particular el MOCDE, hace referencia al término "centro de intereses económicos", el cual es bastante más amplio que el que se expone en nuestra legislación.

En los Comentarios a dicho Modelo, se considera que una persona tiene el centro de intereses económicos o vitales en aquel Estado en donde tiene relaciones personales o económicas más estrechas, debiendo considerarse las relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, actividades políticas, culturales o de cualquier tipo, actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, entre otros. Para la OCDE, el análisis debe hacerse en conjunto.

Considerando nuestra legislación, y dado que no contamos con una definición del término, debemos recurrir a otras fuentes para poder considerar cuándo el sujeto tiene sus intereses económicos en el país. Podríamos decir que es cuando la persona tiene en el país la mayor parte de su patrimonio, o cuando tiene la mayor parte de actividades

desarrolladas en el país, que le generan el mayor incremento en su patrimonio. Deberán considerarse elementos de carácter objetivo y subjetivo, así como cuantitativos y cualitativos para poder determinarlo.

El problema que presenta esta concepción, es que poseer la mayor parte del patrimonio en nuestro país, no significa necesariamente que sea su principal fuente de ingresos.

La única referencia normativa que disponemos, son las Consultas N° 4.804, del 18 de febrero de 2008 y N° 4.883 del 13 de mayo de 2008, en donde la Administración, en forma poco clara, sin definir cuáles son los elementos que deben considerarse, responde que los consultantes poseen sus intereses económicos en Uruguay, y por ende deben ser considerados residentes fiscales.

La Consulta N° 4.804 se trata de un profesional independiente, que permanece más de 183 días fuera del territorio nacional y le factura servicios a una empresa uruguaya (la que a su vez le facturaba a la empresa del exterior). Para el fisco, es residente ya que radican en el país sus intereses económicos, en la medida que los servicios son prestados y facturados a la empresa uruguaya.

En la Consulta N° 4.883, se plantea también, el caso de una persona física que es dependiente de una empresa uruguaya, siendo ésta su única renta por su actividad personal. La persona viaja al exterior (pero permanece más de 183 días, computando las ausencias esporádicas, criterio que aún no estaba definido en el momento de la Consulta), y posee en Uruguay dos cuentas bancarias, y tres inmuebles,

en uno de los cuales vive con su cónyuge. Si bien, el consultante no expone si posee patrimonio en el exterior, la Administración considera que se presume que radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Como podemos observar, el concepto de intereses económicos, se encuentra muy vinculado a los conceptos de núcleo principal o base de actividades.

En lo que respecta a intereses vitales, existe una presunción simple (que admite prueba en contrario), con la cual se considerará que una persona tiene en Uruguay sus intereses vitales cuando residan en nuestro país su cónyuge e hijos menores que de él dependan bajo determinadas circunstancias¹⁶.

La crítica más fuerte que se hace de esta condición es que no existe concordancia con el resto de las normas de IRPF, en el cual se reconocen como sujetos pasivos las uniones de hecho o uniones concubinarias¹⁷.

Como la normativa no menciona nada respecto de cómo proceder en caso de que la persona tenga algunos hijos menores a su cargo que residan en el país y otros que no residan en Uruguay, para el Dr. PÉREZ NOVARO y el Cr.

¹⁶ Siempre que el cónyuge no esté separado legalmente, según los artículos 154º y siguientes del Código Civil, y que además los hijos estén sometidos a la patria potestad.

¹⁷ FRASCHINI, J.I., "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo", Revista Tributaria 193, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2006, p. 476.

CÁCERES se podría aplicar el razonamiento expresado por el Dr. SERRANO ANTÓN realizado para la legislación española, debido a que ambas poseen la misma presunción. El autor entiende que deberían residir todos los hijos en el territorio y sostiene que no se podría invocar la presunción en caso de que algún miembro considerado por la misma como perteneciente al núcleo familiar, deje de cumplir con los requisitos para ser considerado residente fiscal¹⁸.

Con relación a cómo debe determinarse la residencia del cónyuge e hijos, los mencionados autores¹⁹ comparten la opinión de SERRANO ANTÓN y consideran que debe hacerse siguiendo los criterios de permanencia y centro de intereses económicos.

Asimismo, nuestra normativa previó aquellos casos en los que no existen hijos, y considera que alcanzará con la sola presencia del cónyuge (inciso 4 del artículo 5° bis del Decreto N° 148/007).

- 4) Nacionales uruguayos que desempeñan cargos oficiales en el extranjero y condición de reciprocidad con nacionales extranjeros. Nacionales

¹⁸ Cr. CÁCERES G y Dr. PÉREZ NOVARO, C., "El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo", Universidad de la Empresa, trabajo presentado en Jornadas Tributarias 2011, Montevideo, 28 y 29 de Setiembre de 2011, p. 40.

¹⁹ Cr. CÁCERES G y Dr. PÉREZ NOVARO, C., "El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo", Universidad de la Empresa, trabajo presentado en Jornadas Tributarias 2011, Montevideo, 28 y 29 de Setiembre de 2011, p. 41.

uruguayos que prestan servicios en relación de dependencia en representaciones diplomáticas que pagan impuesto a la renta en otros países.

En este caso, el artículo 6° del Título 7 del T.O. de 1996, establece con respecto a la residencia, determinadas excepciones para determinados sujetos, que si bien no verifican las hipótesis que hemos analizado anteriormente, son considerados con residencia fiscal en territorio nacional.

Es decir que, se consideran con residencia fiscal, a las personas de nacionalidad uruguaya que verifiquen alguna de las siguientes condiciones:

- a) Miembros de misiones diplomáticas uruguayas (comprende al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma).
- b) Miembros de las oficinas consulares uruguayas (comprende al jefe de las mismas, funcionarios o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos).
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de

delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

En las primeras tres situaciones, se trata básicamente del personal diplomático, mientras que en el último, quedan comprendidos todos los funcionarios públicos.

Esta excepción que está realizando la norma, se basa claramente en el principio de nacionalidad, como elemento de conexión entre el sujeto y el Estado.

Asimismo, el citado artículo, establece que serán considerados no residentes, a condición de reciprocidad, *"...los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio nacional, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos anteriormente"*.

Hasta el momento, no hay norma que establezca cómo ha de probarse la reciprocidad por parte de otro país para los nacionales uruguayos que cumplan lo mencionado anteriormente.

Con esta norma, la legislación interna está adoptando la práctica internacional, buscando evitar la doble tributación en aquellos sujetos que son nacionales de un país, pero que por el desarrollo de sus funciones tienen que residir en otro.

En el penúltimo inciso del artículo 6° del Título 7 del T.O. de 1996, se le da la facultad al Poder Ejecutivo de que, los residentes de nacionalidad uruguaya que presten servicios en relación de dependencia en Embajadas, Consulados y demás representaciones en países extranjeros con sede en Uruguay, puedan obtener un crédito por el impuesto a la renta pagado en los referidos países por la prestación de sus servicios. También se prevé un crédito, para los casos de sujetos de nacionalidad uruguaya mencionados en los numerales 1 a 4 del artículo 6° del Título 7 del T.O. de 1996, en los casos de que se encuentren sometidos a imposición en el país que estén destinados. En ninguna de las dos hipótesis, el crédito podrá superar el IRPF correspondiente por la prestación de estos servicios.

1) Trabajadores extranjeros en Zona Franca.

El artículo 6° del Título 7 del T.O. de 1996, también hace referencia a los sujetos que no posean nacionalidad uruguaya que presten servicios personales en Zona Franca y se encuentren excluidos del régimen de tributación al Banco de Previsión Social (según el artículo 20 de la Ley N° 15.921), quienes podrán optar por las rentas de trabajo exclusivamente, por tributar IRNR, en lugar del IRPF (en caso de que obtengan otras rentas, si corresponde deberán tributar IRPF).

La norma aclara que la opción solamente corresponde respecto a las actividades que se presten exclusivamente en Zona Franca, y dichos servicios no podrán formar parte directa o indirectamente de otras prestaciones de servicios realizadas a residentes del territorio nacional no franco.

2.1.4 - Concepto de persona no física residente en el Sistema Tributario Uruguayo.

Cuando nos referimos a las personas no físicas, estamos considerando no sólo a las personas jurídicas, sino también aquellas entidades a las cuales el Derecho Tributario los considera poseedoras de derechos y obligaciones. Para analizar la definición de este tipo de residentes (ó no) debemos acudir al artículo 13° del Título 4 del T.O. de 1996²⁰ y al artículo 2° ter del Decreto N° 150/007²¹.

El criterio empleado por nuestra legislación es de tipo formal, lo cual lo hace fácil de verificar, y refiere a la constitución del ente. En primer término se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.

En segundo término, se establece que aquellas personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, pero que establezcan su domicilio en el país, se considerarán residentes a partir de la culminación de los trámites formales.

²⁰ Con la redacción dada por el artículo 3° de la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006 y con las modificaciones introducidas por el artículo 783° de la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010.

²¹ Con la redacción dada por el artículo 2° del Decreto N° 530/009 de 23 de noviembre de 2009.

Finalmente se aclara que dejarán de ser residentes cuando dichas entidades carezcan de cualquier clase de domicilio en el país, y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

Para FRASCHINI²², sin perjuicio de que este criterio no es afectado por la globalización y el avance tecnológico, es una solución meramente formalista que se presta a abusos, en especial al "*treaty shopping*", pues constituir una sociedad en un país cuyo régimen tributario es más ventajoso, no constituye un verdadero obstáculo a la evasión.

La doctrina coincide en que, en la medida en que Uruguay siga manteniendo el criterio de la fuente, no habrá discriminación entre las entidades residentes y los establecimientos permanentes, puesto que ambos serán contribuyentes del mismo impuesto por obtener rentas de fuente uruguaya²³. Esto se debe a que en aquellos casos en que no se observe el cumplimiento del criterio formal, cuando existan otros elementos como sede, dirección o

²² FRASCHINI, J.I., "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo", Revista Tributaria N° 193, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2006, p. 502-504.

²³ FRASCHINI, J.I., "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo", Revista Tributaria N° 193, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2006, p. 504 y Cr. CÁCERES, G. y Dr. PÉREZ NOVARO, C., "El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo", Universidad de la Empresa, trabajo presentado en Jornadas Tributarias 2011, Montevideo, 28 y 29 de Setiembre de 2011, p. 73.

administración en nuestro país, muy probablemente estaremos frente a un establecimiento permanente, al cual le serán aplicables las disposiciones del IRAE.

Podemos observar que el criterio previsto en nuestro Sistema Tributario trae aparejado conflictos de doble imposición, en la medida en que la mayoría de las demás legislaciones adoptan otros criterios de tipo material como son el lugar de dirección, la sede efectiva, el lugar donde se realiza la actividad principal, para determinar si la persona no física es residente o no.

2.1.5 - Resolución de conflictos de doble residencia.

Como ya hemos expresado, una de las funciones que cumple el criterio de residencia fiscal en los CDIs, es el de atribución de la potestad tributaria, es decir determinar cuál de los países contratantes aplicará el gravamen. El criterio general consiste en otorgar el derecho primario al Estado de la residencia y un derecho subsidiario al país de la fuente.

Cuando los dos Estados contratantes, Uruguay y el país con quien haya celebrado el acuerdo, consideren que de acuerdo a su normativa interna una persona es residente de ambos, es que se generan los conflictos de doble residencia. Por este motivo, es que acuerdan como han de resolverse dichos conflictos.

En aquellos casos de doble residencia, los acuerdos prevén reglas de desempate, también conocidas como "*tie break rules*". A continuación expondremos las soluciones previstas en los distintos CDIs suscritos por nuestro país,

las cuales en líneas generales siguen lo sugerido por la OCDE en su modelo de Convenio en el apartado 2 del artículo 4°. Es importante destacar que estas reglas presentan la particularidad de que sólo se analizará la siguiente, en caso de que la anterior haya resultado insuficiente para determinar la residencia del sujeto, pues una vez resulta la disputa, los países aplicarán las normas pactadas en el CDI.

1) Conflicto de residencia de personas físicas.

De acuerdo al apartado 2 del artículo 4° del MOCDE, existe un orden de prelación en los diferentes criterios de vinculación que pudieran existir entre un sujeto y un Estado. Los acuerdos celebrados con Alemania, Ecuador, España, Corea, Finlandia, Hungría, India, Liechtenstein, Malta, México, Portugal y Suiza siguen estos lineamientos, por lo que el análisis es el mismo para todos. A continuación desarrollaremos cada una de esas situaciones de vínculo según el orden de primacía.

A) Vivienda permanente:

En primer lugar se deberá considerar como residente de aquel lugar donde la persona tenga una vivienda permanente. De acuerdo a los comentarios al MOCDE, se entiende que la vivienda permanente, es aquella cualquiera sea su forma, que haya sido amueblada y reservada por la persona para su uso permanente y no ocasional. En caso de que la persona posea vivienda permanente en ambos Estados, será considerada residente de aquél en el cual tenga su centro de intereses vitales. Las circunstancias que determinan el centro de intereses vitales deben ser analizadas en su

conjunto y refieren a las relaciones familiares y sociales, ocupaciones, actividades políticas, culturales, localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc.

B) Lugar de morada:

En segundo lugar, cuando la persona tiene vivienda permanente en ambos estados y no puede determinarse el centro de intereses vitales o para el caso en que no tuviera vivienda permanente en ninguno de los países contratantes, será considerado residente del Estado donde more o resida habitualmente. En este caso, y a los efectos de determinar cuál es la vivienda permanente, deben considerar las estadías de la persona en dicha vivienda y además las estadías del mismo sujeto en cualquier otro lugar del mismo país.

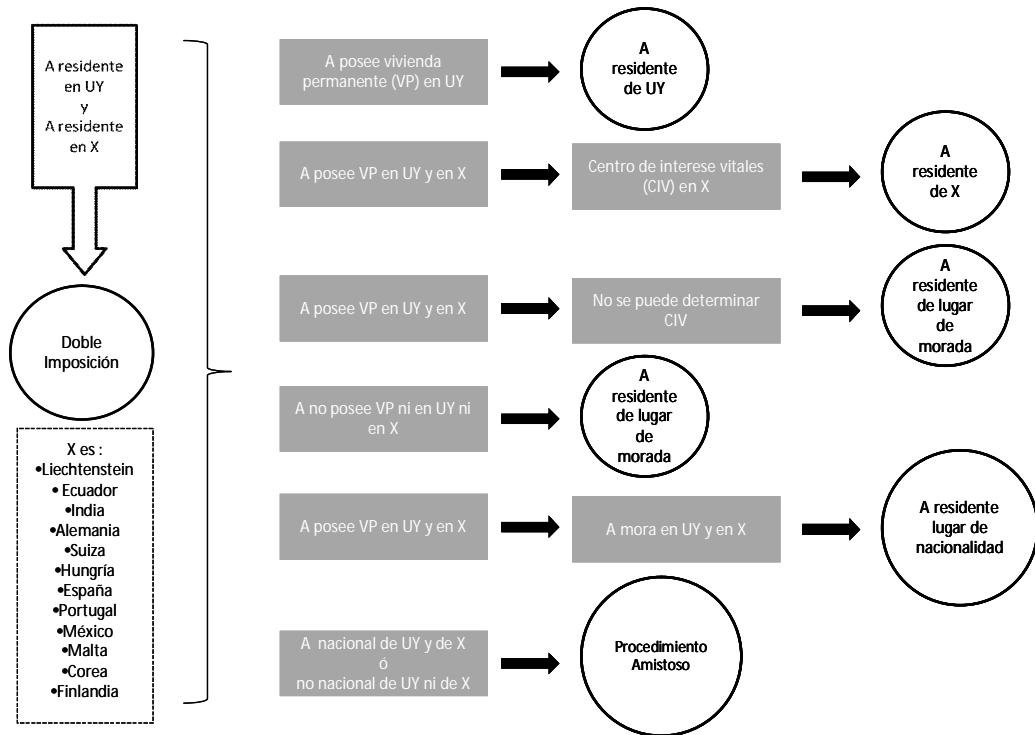
C) Nacionalidad

En tercer lugar, en aquellos casos donde no resida habitualmente en ninguno de los países o more en ambos, la residencia será determinada en función de la nacionalidad del sujeto.

D) Acuerdo amistoso:

Finalmente cuando el sujeto tenga la nacionalidad de ambos Estados, la atribución de la potestad tributaria la harán los estados de común acuerdo.

En el cuadro que se expone a continuación se clarifica lo expuesto precedentemente.



En el caso de nuestro país, dado que el derecho interno prevé varias circunstancias para considerar que una persona es residente, tendrá más posibilidades de ser favorecido por las reglas de desempate, y poder atribuir su potestad tributaria sobre la persona que verificó la doble residencia, puesto que como vimos podrá radicar su núcleo principal o base de actividades o sus intereses económicos y vitales ó podrá habitar más de 183 días en nuestro país y en consecuencia reside habitualmente en Uruguay. Todo dependerá de la definición de residente en la legislación del otro Estado contratante.

2) Conflicto de residencia de personas no físicas:

Como mencionamos anteriormente, nuestro derecho doméstico considera como persona no física residente a aquellas entidades que han sido constituidas bajo nuestra legislación, o que habiendo sido constituidas en el extranjero han culminado los trámites necesarios para la modificación del domicilio hacia nuestro país.

En cuanto a los conflictos de doble residencia de este tipo de entidades la solución dependerá del CDI que haya firmado nuestro país.

A) CDIs firmados con España, Suiza, Liechtenstein, Portugal, Alemania, Argentina, Malta y Hungría:

En estos casos los acuerdos prevén que se considerarán residentes del país donde se encuentra su sede de dirección efectiva. Como resultado, Uruguay perderá su potestad tributaria en aquellas sociedades que hayan sido constituidas en nuestro país de acuerdo a nuestra legislación, pero tengan su sede de dirección efectiva en el otro Estado contratante.

B) CDI con Finlandia:

La disposición al respecto establece simplemente que los países resolverán de común acuerdo. En este caso la potestad tributaria de nuestro país, dependerá de la negociación que resuelva con Finlandia.

C) CDI con India:

Este acuerdo es una especie de híbrido entre los descritos en los puntos A y B, pues dispone que para las personas no físicas se considerará como elemento de sujeción la sede de dirección efectiva, pero que en caso de que no pueda determinarse dónde está la misma, serán las partes de común acuerdo quienes resolverán al respecto. En este caso Uruguay podrá exigir la residencia de un sujeto en aquellos casos en que no se pueda determinar el lugar de la sede de dirección y logre un acuerdo con India.

D) CDI con México:

En este Convenio se ha previsto que en principio la residencia de la persona jurídica deberá ser resuelta por ambos países de común acuerdo, siguiendo el procedimiento amistoso y para lo cual podrán considerar como requisitos el lugar de constitución, la localización de la sede efectiva, el domicilio de la sociedad, etc. Es conveniente aclarar que, en la medida en que no se resuelva a través del procedimiento amistoso, esa persona no física se considerará excluida del CDI. En este caso nuestro país podrá reivindicar la residencia del sujeto si acuerda con México que el criterio para definir si es residente o no sea el lugar de constitución.

E) CDI con Ecuador:

En este caso la solución hace referencia al criterio de nacionalidad, es decir el lugar de constitución de la entidad. En este sentido, el literal j) del párrafo 1 del artículo 3° del Convenio, establece entre otras

definiciones, qué se debe entender por el término nacional a los efectos del acuerdo, considerando "cualquier persona jurídica o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado contratante." Este criterio es el empleado en nuestra normativa interna, por lo que en caso de que el derecho ecuatoriano tenga en cuenta otro elemento para la definición de persona no física residente en Ecuador, nuestro país podrá "atribuirse" la potestad sobre la renta o patrimonio en cuestión.

El propio CDI agrega una cláusula residual, para el caso de que la entidad sea nacional de ambos países. En ese caso se deberá resolver a través de procedimiento amistoso, con la aclaración de que en caso de no obtener un acuerdo, no se podrá acceder a los beneficios previstos en el convenio.

En resumen:

CDI con / Criterio sujeción	Lugar de sede de dirección efectiva	Lugar dónde es nacional	Acuerdo de partes	Si no hay acuerdo, no accede a beneficios
Alemania	X			
Corea	X			
España	X			
Hungría	X			
Liechtestein	X			
Malta	X			
Portugal	X			
Suiza	X			
Ecuador		X	X	X
FinalIndia			X	
India	X		X	
México			Considerando lugar de constitución, sede de dirección efectiva, etc.	X

2.2 - Tratamiento de las partnerships o sociedades de personas.

2.2.1 - Conceptos generales.

Como se mencionó, los CDIs son de aplicación para las personas residentes. Un caso particular merecen las denominadas partnerships o sociedades de personas, las que requieren examinar dos cuestiones:

- a) ¿Podemos considerar personas a las partnerships?
- b) ¿Cumplen el requisito de ser residentes?

Respecto al primer punto, el artículo 3° del MOCDE, menciona expresamente que quedan comprendidas además de las personas físicas, las sociedades y agrupaciones. Se aclara además que el concepto sociedad, comprende a cualquier otra entidad que aún cuando no se encuentre constituida como persona jurídica, es considerada como tal a efectos impositivos. En líneas generales los CDIs suscritos por Uruguay, consideran estas mismas definiciones, pudiendo en algunos casos, como el acuerdo con Liechtenstein especificar que también se considerarán personas los fideicomisos, fondos o planes de inversión, fondos de pensiones y herencias latentes.

Si bien el concepto partnership es muy empleado, incluso los CDIs que Uruguay ha realizado con Liechtenstein, Malta, India y Finlandia las mencionan textualmente, no cuenta con una definición homogénea a

nivel internacional y generalmente se atribuye el término a las sociedades de carácter personal.

Las diferentes ramas del derecho como civil, comercial y tributario, han elaborado distintas concepciones, y cada país ha dispuesto a su entender, las características que presentan este tipo de entidades, lo cual dificulta llegar a conclusiones de carácter general, pues hace necesario analizar el tratamiento particular que le otorga cada Estado.

No obstante, la ausencia de definición del término, los comentarios al MOCDE, especifican que las partnerships deben considerarse personas, ya sea porque quedan incluidas en el concepto de "sociedad" como en el de "otras agrupaciones de personas". El Modelo ONU por su parte, también define el vocablo persona en su artículo 3° y de forma similar al MOCDE. Por lo tanto podemos concluir que las partnerships son personas a los efectos de los CDIs.

En cuanto al punto b), cuando analizamos el concepto de residencia y su implicancia, hicimos foco en los posibles vínculos de sujeción entre un sujeto y un Estado. A la hora de evaluar si las partnerships pueden acceder a los beneficios de los CDIs, toma relevancia la condición de si dichas entidades verifican la cláusula de sujeción a impuestos o no. La OCDE explica que muchos países consideran que una persona está sujeta a imposición, aún si el Estado no establece impuesto sobre la misma. No obstante, otros entienden que dichas entidades no pueden ser residentes, salvo que se encuentren expresamente mencionadas en el convenio. La doctrina, como por ejemplo,

VOGEL²⁴ entiende que, esta cláusula refiere a una sujeción plena a impuestos, por lo que cualquier interpretación de la misma, debe considerar a la residencia como condición para la aplicación de las reglas de distribución de las potestades tributarias. Esas reglas no necesariamente están condicionadas a una tributación efectiva de la persona, sino que alcanza con la verificación de la vinculación personal de la misma con un Estado que permita dicha sujeción, es decir que en caso de que cumpliera con los requisitos del hecho generador de un impuesto y se encontrara gravada, lo estará como residente.

2.2.2 - Tratamiento de las sociedades personales en nuestra legislación.

Nuestro país, no difiere a otras legislaciones, en cuanto no existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición expresa de qué se entiende por partnership o sociedad de personas. Como los CDIs suscritos por Uruguay hacen referencia a estas entidades, es necesario recurrir a las disposiciones internas para poder comprender luego el contenido del los CDIs.

Como se mencionó, este concepto generalmente se atribuye a las sociedades de tipo personal. En Uruguay, las sociedades comerciales, los grupos de interés económico y los consorcios están regulados en la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 del 5 de Setiembre de 1989.

²⁴ VOGEL, K., "On Double Taxation Conventions", Kluwer International, Third Edition, 1997, p. 229.

El artículo 2° de la Ley N° 16.060, establece que la sociedad comercial es sujeto de derecho desde la celebración del contrato social.

También existen además de las sociedades comerciales, las sociedades civiles, que no gozan de personería jurídica salvo en aquellos casos que la ley se las otorgue²⁵.

El artículo 4° de la Ley N° 16.060, establece que cualquier sociedad no comercial (es decir las civiles) que adopte alguno de los tipos sociales previstos por dicha norma, se considerarán como comerciales, por lo que lo relevante es el tipo social adoptado, independientemente del objeto ó actividad. En conclusión, las sociedades civiles no gozarán de personería jurídica a menos que se constituyan bajo la Ley N° 16.060 (salvo las excepciones previstas).

En el ámbito tributario, la normativa del IRAE, incluye como sujetos pasivos a todas las sociedades, con o sin personería jurídica, residentes en la República²⁶.

²⁵ A modo de ejemplo, las sociedades civiles con objeto agrario, reguladas por la Ley N° 17.777 del 21 de mayo de 2004. El artículo 21° de la mencionada Ley, establece que las sociedades civiles cuyo contrato se encuentre inscripto y que tengan exclusivamente objeto agrario, poseen persona jurídica desde su constitución.

²⁶ Literal A) del artículo 9 del Título 4 del T.O. 1996:
"Serán sujetos pasivos:

El artículo 3° del Título 4 del T.O. de 1996, al momento de establecer las rentas comprendidas en el impuesto describe dos tipos:

a) las de carácter empresarial, es decir, las que provienen de la combinación de capital y trabajo, y

b) las obtenidas por determinados sujetos, entre los que se encuentran las sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, con independencia del factor productivo que las genere y con algunas excepciones:

1. Obtenidas por sociedades de hecho o sociedades civiles integradas exclusivamente por personas físicas residentes y sean consideradas rentas puras de trabajo o de capital,

2. Obtenidas por sociedades de hecho o sociedades civiles, integradas por personas físicas residentes y por entidades no residentes y revistan el carácter de rentas puras de capital,

En resumen, de acuerdo a nuestra normativa, la mayoría de las sociedades personales verifican la cláusula de sujeción a impuestos, ya sea por el tipo societario adoptado ó por la naturaleza de la renta obtenida, e independientemente de si tienen personería jurídica o no.

A) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aún las que se hallen en liquidación."

2.2.3 - Las partnerships en los CDIs firmados por Uruguay.

En este punto, se considerarán las disposiciones que contienen los CDIs celebrados por Uruguay, vinculados a las sociedades de personas.

En el Convenio con Suiza se dispone que la expresión "residente de un Estado Contratante", incluye a las organizaciones con fines religiosos, caritativos, deportivos, culturales o educativos, independientemente de que puedan estar exoneradas por leyes locales de ese Estado.

En el caso del Convenio con Ecuador, se incluyeron disposiciones similares para las entidades sin fines de lucro o instituciones de beneficencia, exoneradas fiscalmente.

En el acuerdo entre Uruguay y España, se limita la aplicación del convenio a ciertas entidades que gocen de regímenes fiscales preferenciales.

El apartado 4 del artículo 4° del CDI con México, contiene una disposición específica respecto a las partnerships, en el cual se le otorga la calidad de residente a las sociedades de personas o fideicomisos, siempre que los ingresos que perciban se encuentren sujetos a imposición, ya sea por la entidad, por los socios o por los beneficiarios.

El artículo 3° del CDI entre Uruguay y Liechtenstein especifica que también se considerarán personas los

fideicomisos, fondos o planes de inversión, fondos de pensiones y herencias latentes. El Protocolo, es más específico aún, el literal c) del apartado 1 enuncia que las entidades incluidas en el artículo 7° del T.O. de 1996, es decir las Entidades en régimen de atribución de rentas (ERAR), son consideradas residentes de Uruguay.

En el literal a) del apartado 1 del Protocolo del CDI entre Uruguay y Malta, se establece que deberán considerarse como residentes, aquellas sociedades de personas ó partnership establecidas en un Estado Contratante, que no se encuentren sometidas a tributación como tal, sino sus socios y por su participación en las rentas de la sociedad. Al igual que el CDI con Liechtenstein, el literal c) del apartado 1 del mismo Protocolo, dispone que las entidades incluidas en el artículo 7° del T.O. de 1996, o sea las ERAR, son consideradas residentes de Uruguay.

En el CDI entre Uruguay e India se establece un límite en el acceso a los beneficios de las partnerships ó asociaciones de personas. Solamente aquellas que cumplan con los requisitos establecidos en el literal c) del apartado 3, del artículo 29° del CDI, podrán solicitar los beneficios del convenio. Estos requisitos deben evaluarse en un año fiscal y para este tipo de entidades son que al menos el 50% de la participación sea de:

1. Una o más personas físicas residentes en India o en Uruguay, ó
2. Personas constituidas en India o en Uruguay, que el 50% de los derechos de voto, o valor de las

acciones, o la participación en los beneficios, sea directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en India ó Uruguay.

Sin embargo, no podrán acceder si más del 50% de la renta bruta que obtengan en ese año fiscal se pague (directa o indirectamente) a personas no residentes de India ni de Uruguay y que esos pagos sean deducibles del impuesto del Estado de la residencia de la persona incluido en el Convenio. En el apartado 1 del Protocolo, se establece que el término residente no excluye a las personas que se encuentren sujetas a impuestos en Uruguay en virtud del principio de la fuente.

El CDI con Alemania, en el numeral 4 del artículo 4º, se establece lo siguiente: *"Una sociedad personal se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva. Sin embargo, las restricciones del derecho a la gravación fiscal del otro Estado previstas en los artículos 6 a 21 solamente se aplicarán en la medida en que las rentas obtenidas en este Estado y el patrimonio de la sociedad personal ubicado en este Estado estén sometidos a la imposición fiscal en el primer Estado"*.

En este párrafo se pretende otorgar la calidad de residente a las sociedades de personas del Estado en el que se encuentre la sede de dirección efectiva. Y aclara que los límites para gravar dispuestos por los artículos 6 a 21, solamente se aplican siempre que se encuentren gravadas por el otro Estado, es decir el de la residencia de la sociedad.

2.3 - Transparencia fiscal internacional

2.3.1. - Conceptos generales.

En algunos países el impuesto por la renta que genera la sociedad recae sobre la entidad, pues se considera que la misma es una persona jurídica independiente de sus socios. En otros, en cambio, el impuesto se grava en cabeza de los socios y de acuerdo a la participación que tengan en la entidad y en este caso, se aplica el denominado régimen de transparencia fiscal.

En el fenómeno de transparencia, hay: un objeto, un sujeto y una realidad que cumplen con los siguientes presupuestos:

a. El objeto a través del cual se observa. Puede ser una sociedad, una asociación, un fideicomiso, cualquier otro contrato societario y en términos genéricos cualquier figura o entidad jurídica constituida ya sea conforme al derecho nacional o extranjero

b. El sujeto que desde un lado del objeto observa a través de él. Es quien tiene que reconocer como suyo el ingreso que se genera y pagar el impuesto que corresponde.

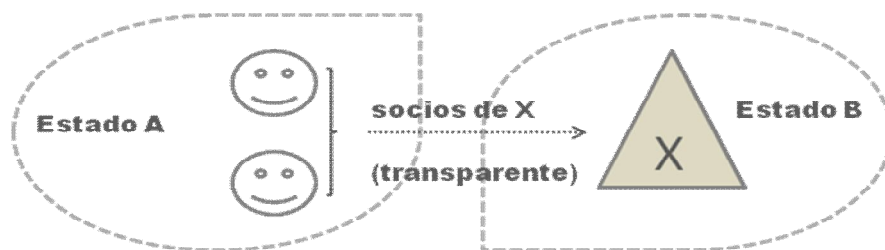
c. La realidad que se presenta del otro lado del objeto. Es precisamente el ingreso que se genera.

En conclusión, el fenómeno de transparencia fiscal consiste en desconocer a efectos fiscales la existencia de la entidad, imputando la renta obtenida en cabeza de sus integrantes.

Como se desprende de los comentarios al artículo 1º del MOCDE, lo relevante para establecer la situación de las partnerships frente a los CDI, es el tratamiento tributario que tengan en la legislación doméstica, es decir si son consideradas como un sujeto gravado ó transparente.

En primer lugar podemos decir que en aquellos casos en que la sociedad de personas es tratada como una entidad sujeta a imposición ("subject to tax"), podrá ser considerada residente del Estado contratante, y por ende solicitar los beneficios del convenio.

En cambio si es considerada transparente desde el punto de vista fiscal, no estará ella sujeta a imposición y por ende no podrá ser considerada residente a los efectos del CDI, a menos que en el propio acuerdo se establezca una norma específica.



Estado B no grava sociedad X pero sí a sus socios.
Si X es sociedad transparente, los socios pueden pedir aplicación de CDI.

En este caso, serán los socios quienes en casos de verificar los requisitos de residencia, puedan solicitar acceder al CDI por la renta que les sea atribuida en el país de su residencia. En este caso, el Estado de la fuente deberá considerar como parte del contexto de aplicación del CDI, el tratamiento que se le da en el otro Estado a la renta originada en su jurisdicción. Es decir, que el Estado

de la fuente debe seguir la clasificación que le otorgue el Estado de la residencia a esa sociedad de personas.

Otra opción consiste en determinar quién es el beneficiario efectivo de las rentas en cada caso concreto: si la sociedad (cuando se la trata sujeto de impuestos) ó los socios (cuando se aplica un régimen de transparencia fiscal). En este caso, puede ocurrir que el Estado de la fuente solicite información, como por ejemplo, referente a la residencia de la persona que invoca la aplicación de un CDI, para ver si efectivamente tiene derecho a los beneficios contenidos en el CDI.

2.3.2. - Transparencia fiscal en la normativa interna.

De acuerdo a nuestra normativa interna, se consideran entidades en régimen de atribución de rentas (ERAR) a las obtenidas por sociedades de hecho y sociedades civiles integradas exclusivamente por personas físicas residentes (siempre que se trate de rentas puras de trabajo o puras de capital), y las obtenidas por sociedades de hecho, integradas por personas físicas residentes y por entidades no residentes y revistan el carácter de rentas puras de capital. Estas entidades son el tipo de partnership al cual no se le reconoce su independencia tributaria y en donde una vez obtenidas las rentas, las mismas se transparentan hacia sus socios.

Asimismo, se consideran ERAR a las sucesiones, los condominios, las sociedades civiles y las demás entidades, con o sin personería jurídica, que atribuyen sus rentas a

sus sucesores, condóminos o socios, siempre que se verifique alguna de las siguientes condiciones:

- no sea contribuyente del IRAE, IRNR o IMEBA; ó
- siendo contribuyentes de alguno de los tributos mencionados anteriormente, las rentas objeto de atribución sean rentas de capital ó de trabajo, no alcanzadas por el IRAE ni por el IMEBA. Tal es el caso de una sociedad de hecho, integrada por personas físicas residentes, que obtiene rentas empresariales y a su vez otras rentas puras de capital o trabajo. En este caso, deberá tributar en cabeza propia por las rentas empresariales y atribuir a sus socios las restantes rentas.

No obstante el régimen de transparencia, para este tipo de entidades está previsto que puedan optar²⁷ por tributar IRAE.

Si bien, estas entidades no son en principio sujetos pasivos de IRAE, pues no verifican el aspecto material del hecho generador de dicho impuesto, ya vimos que la cláusula de sujeción a impuestos hace referencia a la entidad y no a las rentas obtenidas por la misma, por lo que no se elimina el ámbito de aplicación del impuesto a la ERAR en sí misma, sino que deberán atribuirse las rentas no gravadas.

A continuación expondremos algunos ejemplos.

a) Una sociedad de hecho o civil integrada por dos socios, ambos residentes en Uruguay. En caso de que obtenga

²⁷ Artículo 5° del Título 4 del T.O. de 1996.

rentas puras de trabajo o puras de capital y ejerza la opción de tributar IRAE, la sociedad debe ser considerada residente en los términos del Convenio y por lo tanto aplicará el acuerdo. En caso de que sociedad atribuya dichas rentas a sus socios serán los socios quienes podrán invocarlo.

b) Una sociedad de hecho o civil integrada por dos socios, uno residente en Uruguay y el otro no residente. En esta situación, las únicas rentas que podrán ser atribuidas serán las puras de capital (por el resto es preceptivamente contribuyente de IRAE y por ende puede invocar los beneficios en caso de existencia de un CDI). Si se atribuyen las rentas, la sujeción a impuestos la verifican los socios y no la entidad, por lo que el socio no residente no podría acogerse a los beneficios del Convenio, pues no verifica la condición de residente. Es importante destacar que en este caso, la ERAR quedaría excluida del ámbito de aplicación del CDI, pero sólo por las rentas de capital atribuidas.

c) Una sociedad de hecho o civil integrada por socios no residentes. En este caso la sociedad debe tributar IRAE y no existe ningún régimen de transparencia fiscal, por lo que puede invocar los beneficios del CDI.

d) Una sociedad de hecho o sociedad civil que realiza una actividad empresarial, no es transparente, pues queda comprendida en el IRAE por la naturaleza de las rentas obtenidas (rentas empresariales), pudiendo así invocar los beneficios del CDI.

En conclusión, y trasladando los conceptos de los comentarios al artículo 1 del MOCDE a nuestra normativa interna, una ERAR es residente fiscal en Uruguay pues ha sido constituida de acuerdo a las leyes nacionales. En cuanto a si verifica la cláusula de sujeción a impuestos, en aquellos casos en que obtenga rentas en régimen de atribución y opte por tributar IRAE, y no atribuir a sus socios, podrá acceder a los beneficios previstos en el convenio.

De esta forma, aquellas sociedades de hecho o sociedades civiles, integradas por socios residentes en Uruguay, que obtengan rentas derivadas exclusivamente del factor capital o del factor trabajo, y que no haya realizado la opción de IRAE, deberán atribuir las rentas a sus socios, independientemente de que el acuerdo las esté considerando como sujetos a impuestos, porque la renta debe imputarse al socio. De esta forma, quien podrá solicitar los beneficios del acuerdo es el socio, y no la entidad.

En el caso de las rentas inmobiliarias, por ejemplo, los CDIs establecen que quien debe gravarlo es el Estado donde se encuentra el inmueble. De esta forma, un condominio, titular de un inmueble, de acuerdo a la normativa interna, atribuirá la renta a sus condóminos. No será el condominio quien deberá tributar, pues se trata de una entidad en régimen de atribución de rentas. Si los condóminos fueran residentes del otro Estado contratante, Uruguay gravará por el IRNR las rentas obtenidas por estos no residentes, pues es en Uruguay donde se encuentra el inmueble. En aquellos casos en los que la sociedad tuviera socios residentes y no residentes y las rentas obtenidas por la entidad sean puras de capital, estamos en el mismo

caso que el anterior, y por ende debe atribuirse a los socios.

Sin embargo, cuando las rentas que se obtienen son de trabajo, por el literal B) del artículo 3° del Título 4 del T.O. de 1996, la sociedad de hecho o civil integrada por residentes y no residentes, queda comprendida en el IRAE y por lo tanto para el acuerdo es sujeto a impuestos.

Como ya expusimos al analizar el concepto de residencia, algunos de los CDIs acordados le conceden a las ERAR los beneficios del CDI al considerarlas residentes de Uruguay. A modo de ejemplo, los CDIs con Malta y Liechtenstein.

Con respecto a los regímenes de transparencia fiscal en nuestra normativa interna, existen además otras disposiciones incorporadas con la Ley N° 18.718, en donde se realizaron determinados ajustes al sistema tributario referidas a los rendimientos de capital mobiliario en el IRPF. Estas disposiciones serán consideradas posteriormente en el análisis de las rentas pasivas.

2.4 - Establecimiento Permanente.

2.4.1 - Conceptos generales.

El concepto de Establecimiento Permanente (EP) es de suma importancia en lo que tiene que ver con el derecho internacional, principalmente en los tratados para evitar la doble imposición, pues la existencia o no de un EP

delimita la potestad tributaria de los Estados contratantes.

No se trata de un término nuevo en el ámbito internacional, pero sí en nuestra normativa. También ha sido incluido en los sucesivos CDIs celebrados por Uruguay con diferentes Estados, en los que ha tomado los Modelos OCDE y ONU como referencia, para su inclusión. Si bien el concepto de EP incorporado en nuestro sistema tributario es similar al dispuesto en la normativa internacional, la función que cumple es diferente dependiendo del ámbito en el que se analice.

La función principal de este criterio es asegurar que las rentas derivadas de actividades comerciales no sean gravadas, salvo que exista una vinculación económica significativa entre la empresa y dicho Estado.

No obstante, a nivel interno la configuración o no del mismo, determinará el impuesto a pagar por la entidad no residente. Es decir que, si la entidad no residente realiza su actividad en el país a través de un EP tributará el IRAE, mientras que si no configura EP, deberá tributar IRNR.

Es importante recordar que el EP no adquiere la calidad de residente en el Estado en que desarrolla su actividad, sino que es residente del Estado donde se encuentra su Matriz. Sin embargo, tributará por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente en base al criterio de renta mundial. Es por este motivo, que los Estados han incorporado en su legislación interna, normativa que le

permita evitar la doble imposición de las rentas extranjeras obtenidas por el EP.

No debemos olvidar que en materia de doble imposición, el principio general para la consideración de las rentas empresariales, es que el Estado de la residencia es quien posee la potestad para gravar este tipo de rentas, salvo que la actividad se realice a través de un EP situado en el otro Estado contratante. De esta forma se atribuye al país de la fuente, la posibilidad de gravar las rentas que esa empresa extranjera está obtenido a través de un EP.

Cuando una empresa desarrolla actividades empresariales en un Estado Contratante, primero debe analizarse si existe o no EP en dicho Estado. Si existe, deberá determinarse cuáles son las utilidades que quedarán sujetas a imposición. Como ya se mencionó, la función del CDI es distribuir la potestad tributaria entre los dos Estados, permitiendo en particular a nuestro país, gravar las rentas del EP que se encuentre localizado en su territorio. Una vez que se verifica que la entidad no residente obtiene rentas bajo la figura del EP, es nuestra normativa vigente, la que permite determinar el hecho imponible, para así determinar el beneficio fiscal o renta a considerar por el EP y por consiguiente la base imponible.

2.4.2 - Concepto de EP según los CDIs celebrados por Uruguay.

El término EP se encuentra definido en los CDIs celebrados por Uruguay, en el artículo 5°.

El concepto EP se refiere a un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza parte o toda su actividad. En este sentido, se establece una lista enunciativa y no taxativa de lo que comprende, entre los que se menciona: sedes de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, minas o pozos de petróleo o gas, canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales.

Para determinar la existencia de un EP se deben identificar tres elementos, (particularmente lo que denominamos EP físico): lugar de negocios, fijeza del mismo, y lugar donde éstos se desarrollan.

En lo que tiene que ver con el lugar de negocios, tanto los comentarios a los modelos como la doctrina internacional, concuerdan en que debe tratarse de un espacio físico en el país donde la empresa del exterior desarrolla la actividad, que no necesariamente tiene que ser un espacio exclusivo ni propio. Ese lugar fijo, no significa que sea inmóvil, sino que refiere a la vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado.

Si bien otro de los elementos para considerar la existencia de un EP, es la permanencia en el tiempo, no hay ninguna norma que establezca cuál es el mínimo requerido (salvo para los casos de EP de construcción o de servicios).

Además del EP físico, en los CDIs también se establece la posibilidad de configuración de lo que se denomina EP de construcción, de servicios o de agencia.

Con respecto al **EP de construcción** para que se configure el mismo debe existir una obra o proyecto de construcción que tenga determinada duración, la que varía según los diferentes CDIs:

<u>País</u>	<u>Plazo</u>
Alemania	9 meses
España	9 meses
Hungría	12 meses
México	6 meses
Suiza	9 meses
Ecuador	6 meses
Portugal	6 meses
Liechtenstein	6 meses
India	183 días
Malta	6 meses
Corea	9 meses
Finlandia	6 meses

Con respecto a las tareas incluidas en las actividades de construcción, en los CDIs celebrados con México, Suiza, Liechtenstein, Ecuador, India, Malta y Finlandia, se incluye la supervisión, actividad que sólo implica el factor trabajo.

En lo que respecta al **EP de servicios**, no todos los CDIs celebrados definen el mismo. Básicamente en aquellos donde se los considera, se refiere a los servicios de consultoría, a través de empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, y que dichas actividades deben de realizarse durante un determinado tiempo dentro de un período cualquiera de 12 meses.

Los plazos que se establecen para su configuración son los siguientes:

<u>País</u>	<u>Plazo</u>
Alemania	N/A
España	N/A
Hungría	N/A
México	183 días
Suiza	N/A
Ecuador	6 meses
Portugal	N/A
Liechtenstein	9 meses
India	90 días
Malta	6 meses
Corea	6 meses
Finlandia	9 meses

El último EP que quedaría por analizar es el de **agencia**, que se encuentra vinculado con los servicios, pero está regulado en un apartado independiente. En este caso, lo importante es a través de quién se realiza la actividad del no residente. Si es a través de un agente en el Estado donde se desarrolla la actividad, ó mediante la concesión de poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, ó aún sin la existencia de poderes, existen bienes o mercaderías que ese agente habitualmente entrega por cuenta de la empresa. Esto último, es decir la entrega de bienes o mercaderías, se encuentra en el Modelo ONU, y es tomada por algunos de los CDIs celebrados por Uruguay.

Ese agente puede ser persona física o jurídica, en caso de ser persona jurídica, es importante evaluar las potestades que tiene para concluir negocios (no basta la sola existencia de una firma o poder que lo habilite). Es decir, si bien es posible concretar un negocio y quien tiene poder para firmar se encuentra afuera, en caso de que

en Uruguay haya una persona o entidad que define y pacta los términos del negocio, existirá un EP de agencia en nuestro país.

Para el EP de agencia se requiere recurrencia, por lo que no se configura EP cuando se actúa por medio de un corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente.

2.4.3 - ¿Que establece la normativa interna?

El concepto de EP fue incorporado a partir de la Reforma Tributaria. Anteriormente, en sede del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), solamente existían los conceptos de sucursal, agencia o establecimiento, pero no existía una norma que definiera específicamente el concepto.

El concepto es similar al contenido en el artículo 5° del Modelo OCDE, con algunas modificaciones tomadas del Modelo ONU.

Como se mencionó anteriormente, para nuestra legislación, la existencia de un EP determina el impuesto al que estarán sujetas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por una entidad extranjera. Ante la existencia de un EP, el impuesto que corresponderá será el IRAE, y en caso de no existir deberá tributarse el IRNR. El quedar comprendido en uno u otro impuesto no sólo determina el impuesto a pagar, sino también quién es el responsable del pago del mismo, es decir si lo debe realizar el contribuyente o queda sujeto a retención. Vale la pena recordar, que en el caso del IRNR, la tasa del impuesto es

en la mayoría de los casos, es del 12% sobre la renta obtenida, y generalmente se trata de un impuesto sujeto a retención, mientras que en el IRAE la tasa es del 25% sobre la renta neta obtenida por el EP (quien es el contribuyente).

Según lo establece el artículo 10° del Título 4 del T.O. de 1996, el EP es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En este punto, no hay diferencias con lo que se ha establecido en los CDIs.

En el segundo inciso del artículo 10° del Título 4 del T.O. de 1996, se enumeran algunos casos, en los cuales se presume la existencia de un EP.

De acuerdo a lo expresado por el Cr. Enrique Ermoglio²⁸, *"surge de la lectura de la norma que la misma no es taxativa. En principio todos los lugares que se enumeran allí, parecen cumplir con la condición de ser Establecimientos Permanentes. Sin embargo, en cada uno de los casos deberá verificarse el cumplimiento de las condiciones establecidas en el primer inciso del artículo, es decir, que se trata de un lugar de negocios, que sea fijo y que los negocios de la empresa se realicen "por medio" de ese lugar fijo"*.

En lo que respecta al **EP de construcción**, nuestra legislación en el numeral I), del inciso 3 del artículo 10° del Título 4 del T.O. de 1996 dispone que es suficiente con que exceda los 3 meses, por lo que el plazo para la

²⁸ *"El Establecimiento Permanente en Uruguay"* -Ermoglio, Enrique con la colaboración de Félix Abadie. Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios N° 212, Set- Octubre 2009.

configuración es más corto que lo establecido en los CDIs. El cómputo del plazo se realiza desde que comienza el trabajo en el país, o sea la preparación, hasta que finaliza. Asimismo se consideran también las actividades de supervisión, que como se mencionó no todos los CDIs la incluyen.

Para el **EP de servicios**, la normativa interna establece para la configuración *"...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 meses²⁹".* También los plazos para la configuración varían con lo establecido en los CDIs.

²⁹ Numeral II), inciso 3° del artículo 10° del Título 4 del T.O. de 1996

En el cuarto inciso del mencionado artículo 10^{o30}, se establecen excepciones a la definición, es decir determinadas actividades que no son consideradas constitutivas de un EP, aún cuando sean realizadas a través de un lugar fijo de negocios. Estas actividades tienen la característica de tratarse de auxiliares o preparatorias de la actividad principal que la empresa realiza en el exterior.

Por último, nuestra normativa considera la configuración del **EP agencia**, estableciendo la posibilidad de que exista EP aún cuando la empresa del exterior no tenga un lugar fijo de negocios en el país para realizar su actividad. Hay dos hipótesis a través de los cuales se configura el EP:

A) cuando una persona ostente y ejerza poderes que le faculten para concluir contratos en nombre del no residente.

³⁰ "No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión establecimiento permanente no incluye:

1) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercaderías pertenecientes al no residente.

2) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de almacenarlas o exponerlas.

3) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

4) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías, o de recoger información, para el no residente.

5) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

6) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1) a 5), 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".

B) la persona mantenga habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde la cual realiza regularmente la entrega de bienes o mercaderías a nombre del no residente.

Finalmente, el último inciso establece que no se configura EP cuando el no residente realiza sus actividades a través de un corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente que actúe en el marco ordinario de su actividad.

Como mencionamos anteriormente, la definición de EP que contiene nuestra normativa no se aparta sustancialmente de la definición prevista en los CDIs celebrados. Las principales diferencias se observan en la configuración de los EP de construcción y de servicios.

En lo que respecta al EP de construcción la normativa interna considera que para que el mismo se configure es necesario un período de 3 meses, pero en los CDIs los plazos siempre son de 6 meses o más. El hecho de que los plazos establecidos en los CDIs sean mayores, implica que Uruguay, ante la aplicación de un acuerdo, deberá resignar su potestad tributaria.

Para el caso del EP de servicios, la normativa interna prevé un plazo de 6 meses. No obstante, en aquellos acuerdos en los que se encuentra previsto este tipo de EP, la mayoría exigen el mismo período de tiempo, con excepción del acuerdo con India en el cual el plazo es de 90 días. Es decir que ante las hipótesis de configuración de EP de servicios, nuestro país se verá beneficiado por la aplicación del CDI.

Otra diferencia que debemos mencionar respecto a la normativa interna y los CDIs, es el inciso 4° del artículo 10° del Título 4 del T.O. de 1996. El mismo refiere a una de las hipótesis en las que no se verifica EP, como es el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de almacenarlas o exponerlas. En particular, los CDI con India, México y Ecuador incluyen esta situación de hecho como configuración de EP. Sin embargo, los demás acuerdos suscritos por Uruguay, no entienden que la entrega de mercaderías constituya un EP.

2.4.4 - El problema de la atribución de rentas al EP.

Los principios fiscales para la atribución de los beneficios a un EP, en el Modelo de la OCDE se encuentran contenidos en el artículo 7°. Este ha sido tomado como referencia en los CDIs celebrados por Uruguay, salvo algunas excepciones en las que se ha tomado el Modelo ONU. El mencionado artículo 7°, se encuentra vinculado con los artículos 5° y 9°, los que hacen referencia a qué debe ser considerado EP y la forma en que deberán determinarse las utilidades de una empresa de un Estado Contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado Contratante, y ambas pertenecen al mismo grupo o están sujetas a un control común.

Los problemas que plantea la atribución de rentas al EP son la existencia de transferencias de activos entre las distintas partes de la empresa, y el control sobre la tributación de las rentas del establecimiento.

En los CDI celebrados por Uruguay, se establecen dos aspectos respecto a la atribución de rentas al EP:

a) quién posee la potestad tributaria respecto a la tributación de dichas rentas entre los Estados Contratantes, en primer lugar es el Estado de la residencia. Pero dicha potestad se comparte con el Estado de la fuente, cuando la entidad desarrolla una actividad empresarial a través de un EP.

b) Los criterios que deberán considerarse para atribuir esos beneficios al EP.

Cuando la Casa Matriz es residente de un Estado Contratante, y el EP está ubicado en otro Estado Contratante, el problema de cómo han de atribuirse los beneficios al EP es importante, ya que el objetivo de cada Estado siempre es recaudar los ingresos tributarios que correspondan efectivamente al valor añadido generado en su territorio, y que surgen como consecuencia del desarrollo de una actividad empresarial.

Diferentes tipos de operaciones pueden afectar la determinación de la renta obtenida a través del EP, es decir la base imponible y el impuesto a pagar. Por ejemplo, las realizadas entre la Casa Matriz y el EP, o por la Casa Matriz que afectan exclusivamente al EP.

Este tipo de operaciones pueden dar lugar a correcciones por parte de las empresas y las Administraciones Tributarias. A modo de ejemplo, en la contabilidad de la Casa Matriz pueden haberse registrado partidas que corresponden al EP y no fueron incluidas en

los registros del EP. Al consolidar los estados contables no hay ningún efecto, pero no es adecuada la contabilidad individual del EP, pues no se está reflejando el resultado económico real, el cual constituye el punto de partida para el cálculo del resultado fiscal.

2.4.5 - ¿Qué ocurre con la atribución de beneficios al EP en los CDIs celebrados por Uruguay?

Como se mencionó anteriormente, los CDIs celebrados por Uruguay siguen básicamente los lineamientos de la OCDE, salvo algunas excepciones en los que se aplica el Modelo ONU.

Los CDIs establecen en su artículo 7º numeral 1 lo siguiente: *"Las utilidades de una empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente"*.

Esta redacción es la que presentan los CDIs celebrados por Alemania, Corea, España, Finlandia, Hungría, India, Liechtenstein, Malta, Portugal y Suiza.

De esta forma, los beneficios obtenidos por una empresa no residente de un Estado, solamente van a poder someterse a tributación en dicho Estado, siempre que sean obtenidos a través de un EP.

A este numeral se le han dado dos interpretaciones para atribuirle los beneficios al EP.

La primera de ellas, es considerar que la actividad que realiza el EP debe ser relevante. Bajo esta interpretación, se entiende que el término "las utilidades de una empresa...", hace referencia a la ganancia de la empresa en la cual el EP tiene cierta participación, e implica el límite a los resultados que pueden ser atribuidos al mismo: las ganancias asignadas al EP no pueden exceder las ganancias que la empresa obtiene en su conjunto del negocio relevante. Se incluyen las transacciones con terceras partes y con empresas asociadas, las que deberían de incluir el ajuste de precios si no fueran hechas siguiendo el principio de arm's length.

La segunda interpretación es entender al EP como una entidad funcionalmente separada. Bajo este enfoque se considera que no se limita la ganancia atribuible al EP a los resultados que la empresa obtiene en su conjunto del negocio o actividad en la que participa el EP, sino que el país de la fuente solo puede considerar las ganancias que surjan del EP, sin la posibilidad de considerar el fuero de atracción.

Según los lineamientos de la OCDE, se debe considerar esta segunda interpretación, es decir, considerando el principio de entidad funcionalmente separada, pues entiende que los beneficios que se le han de atribuir al EP, son aquellos que hubiese obtenido una empresa separada e

independiente, realizando las mismas actividades o similares, en condiciones de plena competencia³¹.

Todos los CDIs que ha celebrado Uruguay contienen en el numeral 2 del artículo 7º, la consideración del EP como entidad separada. De esta forma, los resultados que sean obtenidos por el EP en uno de los Estados Contratantes, no estarán afectados por los resultados obtenidos por las restantes partes de la empresa a la que pertenece, en el territorio donde se encuentra ubicado el mismo.

Si bien se trata de la misma persona jurídica, dado que operan en jurisdicciones diferentes, se hace una ficción de considerarlas como independientes, de manera de poder limitar correctamente cuáles son los ingresos y los gastos de cada una de las partes obtenidos en el territorio donde desarrollan su actividad. Si ello no se hace en forma correcta, pueden verse afectados los ingresos de un Estado a favor del otro y viceversa.

Cuando ocurren operaciones entre un EP y su Casa Matriz, la forma en que se determinan las rentas obtenidas en el exterior por un residente en su territorio, puede generar que las rentas del EP determinadas de acuerdo al país donde se encuentra localizado, sea diferente a la que resultaría de aplicar las normas de país de residencia de la empresa de la que forma parte.

En el caso particular de los CDIs de Uruguay con España y Alemania, además del articulado, se incluyeron en el Protocolo³², tres precisiones en materia de EP:

³¹ Numeral 2 del artículo 7º del Modelo de la OCDE.

1) Si una empresa vende bienes o mercaderías por medio de un EP en uno de los Estados, los beneficios de este establecimiento serán los vinculados a ventas efectivas o actividad comercial o industrial efectiva de ese establecimiento, y no la suma total obtenida por la CM.

2) Si la empresa que posee el EP, se dedica a la contratación, en especial de proyectos, suministros o construcción de equipos o instalaciones industriales, comerciales o científicos, o contratos públicos, los beneficios del EP serán aquellos que correspondan a la parte del contrato que efectivamente se ejecuta por el EP, mientras que aquellos obtenidos por la CM por actividades desarrolladas por ésta o por ventas de mercaderías, solamente pueden gravarse en el Estado de la residencia.

3) Los servicios técnicos, incluidos los estudios o proyectos científicos, geológicos o técnicos, y contratos de construcción, incluidos planos, contratos de asesoramiento o supervisión, se consideran remuneraciones a efectos del artículo 7º, es decir beneficios empresariales. Esto es importante, pues representa una ventaja para quienes sean beneficiarios del CDI ya que por ejemplo no serán objeto de retenciones ni en España ni en Uruguay (la tasa del IRNR para servicios técnicos es del 12%)

³² Protocolo relativo al Convenio entre el Reino de España y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N°18.730 del 7 de enero de 2011.

En el CDI con Alemania, se consideran beneficios empresariales las rentas derivadas de la participación en una sociedad personal y las remuneraciones que los socios reciban por su actividad personal en la sociedad, por la concesión de préstamos o por la cesión de bienes a la misma, siempre que de acuerdo a la legislación del Estado Contratante en que se encuentra el EP, dichas remuneraciones se imputen a las rentas del socio derivadas del EP.

El Protocolo del CDI con Suiza, establece que si una empresa de un Estado Contratante vende bienes o mercaderías o realiza actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un EP, las utilidades del mismo deberán determinarse en base a la actividad efectiva que haya realizado. Lo mismo en el caso de contratos para el estudio, suministro, instalación o construcción de equipamiento o locales industriales, comerciales o científicos u obras públicas. Las utilidades que correspondan a la parte del contrato que corresponda a la oficina de la empresa, solamente pueden gravarse en el Estado de la residencia de la empresa.

En cambio, los CDI celebrados con Ecuador y con México presentan una redacción diferente, similar al Modelo ONU.

El CDI con México establece:

"Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha

realizado actividades empresariales de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a:

a) ese establecimiento permanente;

b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías del mismo o similar tipo a aquellos bienes o mercancías vendidas a través de ese establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios obtenidos de las ventas descritas en el inciso b), no serán sometidos a imposición en el otro Estado Contratante si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio".

El CDI con Ecuador es similar, pero agrega un literal:

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.

En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de

naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente”.

Ambos CDIs consideran que los beneficios atribuibles al EP deben gravarse en el país de la fuente, o sea donde se encuentra el EP, pero se admite el fuero de atracción al EP, en donde si una empresa tiene un EP en el otro Estado para vender bienes o mercaderías, siempre que sean idénticas o similares pueden gravarse en ese Estado, aunque no se realicen a través del EP. Es decir que, el fuero de atracción es limitado, pues solamente se consideran las rentas que obtenga la Matriz, siempre que sean similares a las obtenidas por el EP.

A modo de ejemplo, una empresa que se dedica a la venta de electrodomésticos, que posee un EP en Uruguay, y la Casa Matriz tiene acciones de una S.A. uruguaya, los dividendos nunca serán computados por el EP.

2.4.6 - Atribución de rentas al EP de acuerdo a la normativa interna.

Como se mencionó anteriormente, el principio de territorialidad en el ámbito del IRAE es el que determina cuales son las rentas que quedan comprendidas, por lo que en caso de configurar EP, quedarán sujetas todas aquellas rentas de fuente uruguaya.

En lo que refiere a la normativa interna, el artículo 11° del Título 4 del T.O. de 1996, establece cuáles son las rentas imputables al EP, disponiendo que se computarán la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior (fuero de atracción), con la salvedad de los

EP de construcción y de servicios, quienes sólo computarán las rentas vinculadas a su actividad en el país. Esta norma constituye una medida antiabuso interna.

De esta forma nuestra legislación contiene un fuero de atracción global al EP, a diferencia de lo que establecen los CDIs. Como se vio, el EP es una entidad separada y no se le atribuyen al mismo todas las rentas que obtenga la Matriz, sino sólo las propias del EP. Esto genera que cuando una CM ubicada en el otro Estado Contratante realiza actividades en nuestro país, ante la invocación de un CDI, Uruguay deberá ceder su potestad tributaria por aplicación del mismo. Las únicas excepciones son los CDIs con México y Ecuador donde vimos que el fuero de atracción es limitado.

Nuestro derecho considera al EP y su CM desde el punto de vista del principio de entidad separada³³. En él se dispone que este tipo de operaciones se entenderán como celebradas entre partes independientes cuando se ajusten a las prácticas normales del mercado. De lo contrario las mismas deberán ajustarse según los métodos previstos para precios de transferencia (artículo 41° del Título 4 del T.O. de 1996).

Sin embargo, el inciso final del artículo 24° del Título 4 del T.O. de 1996 menciona que se considerarán cuentas de capital (y por ende no se computarán sus resultados) aquellos saldos que resulten de operaciones financieras entre:

- a) Un EP en Uruguay y su CM;

³³ Artículo 38° del Título 4 del T.O. de 1996.

b) Una CM residente en Uruguay y sus EP en el exterior y

c) Un EP de una misma CM ubicados uno en Uruguay y otro en el exterior³⁴.

De manera que, cuando por ejemplo, se realicen pagos desde el EP a la CM y siempre que se trate de operaciones comerciales válidas, serán fiscalmente deducibles y deberán valuarse de acuerdo a normas de mercado, aplicando la metodología de precios de transferencia. La única excepción serán las operaciones financieras, como por ejemplo, los intereses pagados por el EP a su CM como consecuencia de una financiación realizada por ésta. Entendemos que esta disposición constituye una medida antielusiva interna, de forma de limitar las deducciones de gastos entre vinculadas.

Consideración especial merecen los gastos realizados en el exterior por la CM no residente y que son

³⁴ Inciso final del artículo 24° del Título 4 del T.O. de 1996: *"Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales, así como los originados en cuentas de aportes y retiros de capital, colocaciones y en general a cualquier operación financiera, correspondientes a operaciones efectuadas entre el establecimiento permanente de una entidad no residente y dicha entidad, serán considerados cuentas de capital. Igual tratamiento tendrán los saldos correspondientes a operaciones efectuadas entre una casa matriz residente en territorio nacional y sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y entre establecimientos permanentes de una misma casa matriz, ubicados en territorio nacional y en el exterior"*.

aprovechados o aplicados por el EP ubicado en Uruguay que obtiene rentas de fuente uruguaya.

Para este tipo de gastos el artículo 41° del Decreto N° 150/007³⁵, establece que serán admitidos, siempre que:

1) Sean necesarios para sus fines, es decir, ser necesarios para mantener y conservar la renta gravada.

³⁵Artículo 41° del Decreto N° 150/007: "Los gastos efectuados en el exterior, realizados por entidades no residentes para obtener y conservar la renta de fuente uruguaya de un establecimiento permanente serán admitidos, siempre que sean necesarios para sus fines, y que se pruebe fehacientemente su origen y naturaleza. El mismo tratamiento tendrán los referidos gastos cuando sean efectuados por un establecimiento permanente ubicado en el exterior en favor de la casa matriz residente en territorio nacional, y entre establecimientos permanentes de una misma matriz ubicados en el exterior y en territorio nacional.

A tales efectos se exigirá que se cumplan las mismas condiciones formales y materiales que las exigidas para transacciones celebradas entre partes económica y jurídicamente independientes, resultando imprescindible para su deducción que los servicios que les dieron origen fueran efectivamente prestados, y que su cuantificación se fundamente en criterios técnicamente sustentables. No serán admitidos los procedimientos de distribución establecidos por simple adjudicación a prorrata.

Estos gastos serán admitidos en las condiciones generales de liquidación del impuesto, con excepción de aquellos que correspondan a intereses y diferencias de cambio provenientes de saldos de aportes, colocaciones y en general de cualquier de operación financiera".

2) Se pruebe fehacientemente su origen y naturaleza.

3) Correspondan a servicios efectivamente prestados.

4) Su cuantificación no se base en un simple prorrateo, y por lo tanto deberá realizarse en forma racional, adjudicando la parte que le corresponde a cada entidad. Deberá tenerse en cuenta además, que el gasto deberá ser sometido a la aplicación de precios de transferencia, salvo los intereses y diferencias de cambio provenientes de saldos de aportes, colocaciones y cualquier operación financiera (pues se consideran cuentas de capital).

5) Se cumpla con los requisitos formales y materiales requeridos en las transacciones entre partes independientes, o sea devengado en el ejercicio, necesarios para obtener y conservar la renta gravada, estar debidamente documentado y que constituyan para la contraparte renta gravada por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva en el exterior.

En lo que respecta al Impuesto al Patrimonio, los saldos derivados de operaciones financieras como aportes, retiros, colocaciones u otro tipo son consideradas cuentas de capital, por lo tanto no se trata ni de activos ni de pasivos, que deban ser considerados en la determinación de la base imponible del impuesto. En cuanto a los saldos derivados de operaciones no financieras, deberán considerarse activos o pasivos según el caso. Porque por ejemplo, si surge un saldo acreedor derivado de importaciones, el artículo 15° del Título 14 del T.O. de

1996, establece que los mismos no podrán considerarse como admitidos.

CAPÍTULO 3 - MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CDIS Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO INTERNO.

3.1 - Introducción

Como ya es sabido, los inversores utilizan los CDIs como herramienta para disminuir los gravámenes de los beneficios y así reducir la tributación en el Estado de la fuente. En este sentido, la celebración de distintos CDIs por parte de los países, provee de certeza jurídica a los agentes económicos, quienes toman sus decisiones de inversión en base a las reglas de juego que surgen de dichos acuerdos bilaterales.

El abuso de tratados resulta de conductas que surgen como consecuencia de la planificación tributaria, pero que muchas veces sobrepasa los límites legales previstos, llevando así a un uso inadecuado de los mismos, ya sea a través del acceso a un CDI por una persona que no tiene derecho a la aplicación del mismo, o mediante la incorrecta calificación de acuerdo a los establecido en el convenio.

¿Qué se debe entender por abuso de los CDIs? A pesar de las recomendaciones de la OCDE y la ONU, tendientes a evitar el abuso de este tipo de acuerdos, ninguna de estas organizaciones ha explicitado el concepto. Por lo tanto, deberíamos acudir a lo entendido por la doctrina, la cual en general entiende que abusar de un convenio consiste en contrariar el espíritu, objeto y propósito del mismo³⁶.

³⁶ En particular, Pistone sostiene que el abuso es *"todo fenómeno en el cual un sujeto, para obtener un ahorro de*

Existen dos maneras de hacer un uso incorrecto de los CDIs, a través de las operaciones conocidas como "*treaty shopping*" y "*rule shopping*".

Las conductas denominadas "*treaty shopping*", tienen por objetivo lograr aplicar un CDI y obtener sus beneficios cuando no se califica para el mismo, por ejemplo, cuando no se es residente de un Estado que celebró un CDI más beneficioso con el Estado en donde está ubicada la inversión³⁷. Se dice que este tipo de estructuras constituyen una forma de abuso de carácter subjetivo.

Por el contrario, los abusos de carácter objetivo son las operaciones llamadas "*rule shopping*" a las cuales se les puede aplicar el CDI, pero la inversión es articulada de forma tal que el rendimiento obtenido califica como el tipo de renta cuya tributación es menor. Un ejemplo de esta

*impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial*³⁶". En otras palabras, cuando la realización de actividades internacionales que buscan reducir la carga tributaria resultan inconsistentes con el objeto y espíritu de un tratado.

³⁷ Para VOGEL "... en el "*treaty shopping*" se realizan transacciones o se establecen entidades en otros estados, con el único objetivo de disfrutar los beneficios de las reglas de un tratado existente entre el Estado involucrado y un tercer Estado que, de otro modo, no habrían podido ser aplicadas". Opinión expuesta por el Dr. FRASCHINI, J.I. y la Cra. BALIÑO, C. en "La Planificación Fiscal vs. El Abuso de Tratados. El Treaty Shopping y el Concepto de Beneficiario Efectivo", en Revista Tributaria N° 219, IUET, Montevideo, Noviembre - Diciembre 2010, p. 925.

hipótesis es aplicar cláusulas sobre intereses y ganancias de capital cuando se trata de distribuciones de dividendos, ya que las rentas por intereses y ganancias de capital suelen tener tasas de retención menores.

La OCDE simplemente enuncia que, *"el principal objetivo de los CDI es promover intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional..."* así como *"evitar la elusión y evasión fiscales"*³⁸. Sin embargo, pone de manifiesto que los contribuyentes pueden verse tentados a utilizar abusivamente la legislación tributaria aprovechando las diferencias en las legislaciones internas de cada país, y que la extensión en la red de CDI incrementa el riesgo de abuso, en la medida en que se posibilita crear ciertas estructuras que permitan acceder a los beneficios³⁹.

Las causas que generan los abusos de convenios son varias, entre las que se destacan:

- La realización de actividades del contribuyente en varias jurisdicciones fiscales.
- La gran cantidad de CDI existentes a nivel mundial, en cierta forma también motiva a los contribuyentes a

³⁸ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, "Comentarios al Artículo 1", Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2005, párrafo 7, p. 52.

³⁹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, "Comentarios al Artículo 1", Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2005, párrafos 7.1 y 7.2, p. 53.

realizar la mayor cantidad de maniobras posibles para la reducción de la carga tributaria, utilizando por ejemplo, construcciones jurídicas artificiales.

- La libertad en la circulación de capitales, buscando estructuras de planificación fiscal basadas en el "*treaty shopping*".
- La competencia fiscal internacional para atraer inversiones, generada por los propios Estados, en donde se les ofrece a los contribuyentes las mejores condiciones.

Una de las principales consecuencias es que se afecta la obligación real de contribuir, observándose un perjuicio en el Estado de la fuente, el cual sufre una pérdida en la recaudación pues ingresa una deuda tributaria inferior o nula a la establecida por la normativa interna.

Más allá de los beneficios impositivos establecidos en los Convenios, estos acuerdos también incluyen cláusulas de intercambio de información, los cuales permiten mejorar los sistemas de control de impuestos que gravan la renta mundial. En la medida en que no se celebren este tipo de acuerdos, el intercambio de información tributaria no será posible y por ende de alguna forma se está "fomentando" la evasión internacional.

En cierta medida las estructuras "*treaty shopping*" incentivan la creación de entidades meramente formales, sin sustancia económica que se crean solamente a los efectos de acceder al CDI. No obstante, no debemos olvidar la responsabilidad de los Estados, por las facilidades que

otorgan las legislaciones comercial y civil domésticas, que permiten justamente que las sociedades conductoras apliquen dichos convenios. Como dice VEGA BORREGO *"quizás los reproches... no deberían dirigirse tanto hacia los residentes de terceros Estados que acceden indirectamente a los convenios, sino a los Estados que establecen regímenes favorables para la realización de estas estructuras"*⁴⁰.

Las organizaciones internacionales, la doctrina nacional e internacional y los Estados, han esgrimido muchos argumentos que fundamentan la necesidad de adoptar medidas que combatan estas estructuras de abuso de Convenios.

Podemos encontrar medidas contenidas en la legislación interna así como también en los propios CDIs.

Las medidas incluidas en las legislaciones domésticas, son normas que permiten anticiparse a posibles conductas que tiendan a eludir la verificación del hecho generador o la reducción de la base imponible por parte de los contribuyentes.

Podemos distinguir normas de carácter general o específico. Las normas generales, son aquellas que permiten al intérprete, generalmente el Fisco, desconocer el negocio que ha sido celebrado con ánimo de elusión, y asignarle a la situación sometida a análisis los mismos efectos que hubiera tenido si la misma no hubiera existido. Mientras

⁴⁰ VEGA BORREGO, F.A., "Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición", Inv. Jurídica Nº 1/03, Universidad Autónoma de Madrid, 2003, p.71.

que las específicas, son aquellas que se establecen en la propia normativa de situaciones que pueden dar lugar a situaciones de elusión o abuso, desconociendo desde el inicio sus efectos. A modo de ejemplo, son normas específicas las vinculadas a precios de transferencia o de subcapitalización.

En los CDIs también podemos encontrar cláusulas generales y cláusulas específicas. Las primeras son aquellas que delimitan principalmente la residencia y hacen referencia al tratamiento de las sociedades de personas. Mientras que las específicas implican la implementación de medidas que limiten el acceso a las ventajas otorgadas en el CDI, lo cual se conoce como "cláusulas de limitación de los beneficios" ó "limitation of benefits" (LOBs).

Ante la existencia de normas antiabuso previstas en la normativa interna y las disposiciones contenidas en los CDIs, debemos plantearnos la siguiente interrogante: ¿qué sucede en caso de conflicto entre las normas antielusivas domésticas y los CDI?

Como este debate no es el objeto del presente trabajo, simplemente nos limitaremos a mencionar un resumen de la exposición de la Dra. MAZ⁴¹ en las Jornadas Tributarias 2013. Según ella las opiniones doctrinarias al respecto son variadas:

- Para algunos, como FALCON y TELLA, en la medida en que este tipo de cláusulas antiabuso no estén

⁴¹ Dra, MAZ, A., opinión expuesta en Jornadas Tributarias 2013, Montevideo, 31 de octubre de 2013.

expresamente previstas en los acuerdos y bajo el principio de pacta sunt servanda (artículo 26° de la Convención de Viena) los tratados internacionales obligan a las partes y deben ser cumplidos de buena fe, por lo que si se aplican normas de derecho interno en materia de fraude a la ley y no existe autorización previa, estaríamos frente a un incumplimiento del CDI.

- No obstante para otros autores como WARD, el mismo principio de pacta sunt servanda implica que los tratados se cumplan actuando de buena fe, por lo que en un caso de abuso del CDI está vinculado a otro principio de derecho internacional como lo es la prohibición del abuso del derecho. Bajo esta hipótesis, se puede recurrir a la norma antielusiva nacional y evitar el abuso.
- En el caso de VOGEL, se debe analizar cada caso bajo la óptica de un principio, que a su juicio también es de derecho internacional, de sustancia sobre forma, pero esto debe ser una medida excepcional, ya que lo mejor es que los propios Estados pacten en los acuerdos los diversos parámetros de aplicación de los mismos.
- Finalmente la opinión actual de la OCDE, expresada a través de los comentarios al Modelo, manifiesta que en la medida en que uno de los objetivos de los CDI es el de evitar la evasión y elusión fiscal, los países pueden emplear los principios o normas incluidas en su ordenamiento

jurídico destinados a combatir el fraude a la ley tributaria, cuando entiendan que los contribuyentes no actúan dentro de los parámetros del mismo. Sin embargo, sugiere a los Estados incluir normas específicas en los propios CDI.

La conclusión de la Dra. MAZ es que sería conveniente desarrollar a nivel internacional un concepto uniforme de abuso o fraude a la ley tributaria, en aras de armonizar las distintas legislaciones, y que en el caso de las cláusulas internas específicas, se debe analizar la incidencia de las mismas en cada Convenio.

En este sentido, y dada la agresividad con que las empresas esgrimen su planificación fiscal internacional, la respuesta de los Estados ha sido la de incluir en los acuerdos medidas antiabuso que les permitan justamente evitar este tipo de comportamientos por parte de los contribuyentes. En otras palabras, los países contratantes están plasmando en el CDI su posición frente al uso del mismo como herramienta para la planificación fiscal internacional. Este tipo de medidas se pueden implementar a través de la incorporación de las cláusulas de limitación de los beneficios, de transparencia, de tránsito, de sujeción a impuestos, de exclusión ó realizando una remisión a la normativa interna.

3.2 - Cláusulas contenidas en los CDIs.

3.2.1. - Cláusulas de limitación de los beneficios.

Las cláusulas de limitación de beneficios, consisten en normas específicas previstas en los CDI contra conductas del tipo "*treaty shopping*". Su finalidad, es garantizar que los beneficios previstos en el convenio se otorguen exclusivamente a los legítimos destinatarios del mismo, pues solamente permiten la exención o imposición limitada en el Estado de la fuente, siempre que se verifique que la persona es residente en el otro Estado contratante y no se ha establecido con la única intención de acceder a los beneficios del convenio.

Las cláusulas de limitación de beneficios se refieren principalmente a las personas jurídicas, pues tienen facilidad para establecerse, crearse y trasladarse, y por ende obtener la residencia.

No se aplican a las personas físicas, ya que éstas siempre que residan en alguno de los Estados contratantes, tienen derecho a que se les aplique los beneficios del convenio. Como consecuencia las personas jurídicas solamente pueden acceder a los beneficios del CDI, si además de verificar la residencia en alguno de los Estados partes, tienen un vínculo suficiente con el Estado de la residencia o motivos económicos válidos para obtener desde ese Estado el rendimiento generado en el Estado de la fuente. Esto se verifica a través de la incorporación de determinadas pautas como por ejemplo, cotización en bolsa, propiedad y actividad. Si no se cumple alguna de ellas, la

Administración puede otorgar los beneficios del Convenio, siempre que se pruebe que la presencia en el Estado de la residencia no tiene como único objetivo hacer uso de los CDIs que posee ese Estado.

¿Cuáles son las cláusulas de limitación de beneficios?

a) Cláusula de cotización en bolsa: A través de la cotización en alguna de las bolsas de valores reconocidas de los Estados Contratantes, se puede establecer un grado suficiente de conexión entre la sociedad y el territorio. En algunos Convenios, además de la cotización, se exige un determinado número de negociaciones.

En el caso particular de los CDIs con India⁴² y Ecuador⁴³, se dispone que las personas no físicas podrán acceder a los beneficios del acuerdo, siempre que cotice en alguna de las bolsas reconocidas, como son en nuestro país la Bolsa Electrónica de Valores S.A. y la Bolsa de Valores de Montevideo. A modo de ejemplo, una sociedad anónima uruguaya cuyas acciones cotizan en la Bolsa de Valores de Montevideo y obtiene rentas de dividendos de una sociedad residente en Ecuador. De acuerdo a nuestra normativa interna, la sociedad uruguaya está obteniendo una renta de fuente extranjera no comprendida en el IRAE. En caso de que la legislación ecuatoriana grave esos dividendos a tasas superiores al 15%, como la sociedad uruguaya cumple con la cláusula de cotización en bolsa y en consecuencia es beneficiaria efectiva, por aplicación del literal b) del

⁴² Artículo 29°, apartado 3, literal b), apartado i) del CDI Uruguay - India.

⁴³ Artículo 25°, apartado 2, literal b), apartado i) del CDI Uruguay - Ecuador.

apartado 2 del artículo 10° del CDI con Ecuador, éste solamente podrá exigir como impuesto hasta el 15% del importe bruto del dividendo.

b) Cláusula de propiedad y erosión en la base: el vínculo se determina en función de la residencia de los participantes de la sociedad. Cuando un determinado porcentaje del capital, generalmente el 50%, pertenece a personas residentes en alguno de los Estados, se considera que existe un nexo suficiente. Es importante aclarar que no alcanza con ser un mero residente, sino que se debe ser "residente cualificado".

Si bien este concepto no es definido en todos los CDIs, de ellos se desprende que se trata de las personas físicas, los Estados parte y sus subdivisiones políticas, las entidades que cumplen con la cláusula de cotización en bolsa ó la cláusula de propiedad y erosión en la base y otras entidades que el CDI mencione expresamente. Este último, siempre tiene carácter residual y suele incluir a las entidades sin fines de lucro y los fondos de pensiones que cumplen determinados requisitos. El concepto de residente cualificado refuerza el hecho de que solamente se aplique el CDI, a quien realmente tenga un vinculo efectivo con el Estado que suscribe el mismo.

c) Cláusula de actividad: cuando no se verifican ninguna de las cláusulas anteriores, se busca que exista una actividad económica válida en el Estado de la residencia y para ello se exige que los rendimientos que se obtengan en el Estado de la fuente estén directa o accesoriamente relacionados con dicha actividad. A diferencia de las anteriores, esta cláusula se aplica por

cada tipo de rendimiento, y si no hay relación entre el rendimiento y la actividad, entonces no es aplicable.

Es el caso del acuerdo con Ecuador, en donde un residente de un Estado contratante podrá acceder a los beneficios del CDI, cuando la autoridad del otro Estado determine que dicho residente realiza activamente actividades empresariales en el otro Estado, y que su constitución no ha sido realizada con la única finalidad de acceder al convenio⁴⁴.

En el ámbito interno, tanto para el IRAE, IRPF e IRNR se consideran de fuente uruguaya "*las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República...*". Bajo este principio todas las rentas obtenidas en Uruguay siempre quedarán sometidas a alguna imposición en nuestro país. Si se prevé una cláusula de este tipo, en la que Uruguay es Estado de la fuente, el contribuyente no accederá al acuerdo cuando no pueda demostrar una relación entre la actividad que pretende desarrollar y la actividad en sí misma.

d) Cláusula general de buena fe: cuando no se aplican ninguna de las anteriores, el contribuyente tiene la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria del Estado de la fuente, la aplicación del CDI si consigue demostrar que su presencia en el Estado de la residencia no tiene como principal objetivo el beneficiarse de los beneficios, sino que existen motivos económicos válidos que lo justifican.

⁴⁴ Artículo 25°, numeral 3 del CDI Uruguay - Ecuador.

En los CDIs celebrados por Uruguay, encontramos las siguientes cláusulas de este tipo:

- CDI Uruguay - Corea: en el artículo 28° se establece que no se podrá acceder al acuerdo en aquellos casos en que el objetivo es obtener un beneficio a través de la creación o asignación de rendimientos.
- CDI Uruguay - España: en el literal d) del Protocolo, se dispone que no se podrá acceder a las disposiciones del acuerdo cuando se busque crear derechos o acciones sobre los rendimientos generados por dividendos, intereses o regalías.
- CDI Uruguay - Finlandia: los literales a), b) y c) del numeral 3 del Protocolo contiene las mismas disposiciones que el acuerdo con España.
- CDI Uruguay - India: en el numeral 7 del artículo 27° se excluye de la aplicación del CDI a aquellas personas que busquen la elusión de los impuestos previstos en el acuerdo.

3.2.2 - Cláusula de transparencia

A través de esta cláusula se busca excluir como beneficiario del CDI a las entidades que estén controladas, directa o indirectamente, por sujetos que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes.

De los CDIs celebrados por Uruguay, por ejemplo, el de Corea es el que contiene una disposición de este tipo. En

el artículo 28°, se establece puntualmente que para los artículos 10° (dividendos), 11° (intereses), 12° (regalías), 13° (ganancias de capital) y 21° (otras rentas), un residente de un Estado Contratante no podrá acceder a los beneficios del CDI si ese residente es controlado directa o indirectamente por una o más personas que no son residentes de ese Estado, y cuando el ó los objetivos de cualquier persona vinculada con la creación o asignación de una acción, rendimiento o derecho que genera la renta, es obtener un beneficio, a través de dicha creación o asignación.

3.2.3 - Cláusula de tránsito

A través de ella se busca que cuando las rentas originadas en un Estado contratante fueran obtenidas por entidades residentes del otro Estado Contratante, que son controladas por residentes de terceros Estados, y se destinan parte de sus rentas a pagar a estos no residentes, de forma que se perjudica la rentabilidad y la base imponible, no puedan acceder al CDI.

En el CDI con India⁴⁵, se establece que no se considerarán beneficiarios efectivos, aquellas partnerships o asociaciones de personas en las cuales más del 50% de la renta bruta obtenida ellas se paga a no residentes de los Estados contratantes y dichos pagos son deducibles del Estado de la residencia de la persona incluida en el CDI.

⁴⁵ Artículo 29, apartado 3, inciso segundo del CDI Uruguay - India.

3.2.4 - Cláusula de sujeción a impuestos.

Mediante la aplicación de esta cláusula se busca que, quienes no se encuentran sujetos a impuestos en el país de residencia, no puedan beneficiarse de las reducciones tributarias que se permiten en el Estado de la fuente cuando existe un CDI.

Puede tener diversas variantes dentro de cada CDI. En el caso del acordado con India, en el punto IV del Protocolo, se limita únicamente a las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea y a las ganancias de capital, estableciendo que si las mismas no se encuentran gravadas en el Estado de la residencia, el Estado de la fuente puede gravarlas.

En el CDI con Suiza, se establece una cláusula en el literal b) del apartado 4 del Protocolo, para las rentas derivadas de pensiones. Se dispone que si por aplicación del artículo 18° del acuerdo, las pensiones no se encontraran gravadas en uno de los Estados contratantes, y de acuerdo a la legislación vigente no se graven en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar puede gravar las mencionadas rentas. A modo de ejemplo, podemos suponer una persona física que recibe una pensión de Uruguay sujeta al Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social(IASS) y es residente de Suiza. De acuerdo a la normativa interna uruguaya, las jubilaciones y pensiones servidas por instituciones públicas y privadas residentes en la República se encuentran gravadas por el IASS. Si aplicamos el artículo 18° del CDI con Suiza, que establece que las pensiones pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo anterior solamente se pueden gravar en el Estado de la residencia, solamente podrán ser

gravadas por Suiza. Sin embargo, si Suiza no gravara, nuestro país podría gravarlas aplicando lo establecido en el Protocolo.

3.2.5 - Cláusula de exclusión

Mediante esta cláusula se busca excluir a aquellas sociedades que gozan de regímenes fiscales preferentes en el Estado de la residencia. En los CDIs celebrados por Uruguay, se observan en los acuerdos con España y con Finlandia.

En el punto IV del Protocolo del CDI con España, se establece que las disposiciones del acuerdo no se aplicarán a las Sociedades Financieras de Inversión (SAFI), las Instituciones Financieras Externas (IFE) y las sociedades o entidades ubicadas en Zona Franca, reguladas por la Ley N° 15.921 del 17 de Diciembre de 1987, exclusivamente por la prestación de servicios financieros. En el caso de las SAFI y de las IFE, si Uruguay se dispone a intercambiar información esta norma no resulta aplicable, en cambio las Zonas Francas quedan excluidas. En el CDI, se excluye particularmente a las Zonas Francas uruguayas.

En el literal d) del numeral 3 del Protocolo del acuerdo con Finlandia se excluyen a las Zonas Francas que realicen actividades financieras.

En el caso particular de las Zonas Francas, de acuerdo a la Ley N° 15.921, las mismas se encuentran exoneradas de impuestos en Uruguay, por lo tanto al aplicar el acuerdo, no estaríamos hablando de doble imposición, sino que en caso de que la sociedad uruguaya obtenga algún tipo de

renta en alguno de estos Estados con los que Uruguay ha realizado el acuerdo, no podrá quedar sujeto a los beneficios si por ejemplo estuviéramos ante una tasa de retención menor en el Estado de la fuente.

3.2.6 - Remisión a la normativa interna.

En algunos CDIs se prevén la posibilidad de que los Estados puedan remitirse a su normativa interna para evitar la elusión y el fraude fiscal, independientemente de la existencia del Tratado. Ejemplo de ello son los acuerdos con México, España, India, Alemania y Portugal. En estos casos, Uruguay podrá aplicar toda su normativa interna, y por ende las normas antiabuso en ella contenidas.

3.3 - Situación particular: Rentas obtenidas por la actuación de artistas y deportistas.

En el tratamiento de las remuneraciones de artistas y deportistas, la cláusula antiabuso más utilizada es que las rentas obtenidas por personas que desarrollan dichas profesiones de forma personal y en calidad de tal, pero que se le atribuyan a otra persona, pueden someterse en el Estado en el que se realicen las actividades por parte del artista o deportista, es decir en el Estado de la fuente.

Esta es la cláusula que ha sido considerada en los CDIs celebrados por nuestro país, no obstante, en el firmado con España, se prevé la posibilidad de que si la actuación del artista o deportista es financiada en parte o totalmente por fondos públicos del otro Estado, pueden quedar gravados en el Estado de la residencia del artista.

El problema que se plantea, es que la remuneración de los artistas y deportistas puede ser de diversas formas, por ejemplo derivar de la actuación propiamente dicha, de publicidad, de derechos de imagen, etc. Esto implica que algunas de estas rentas, no constituyan específicamente remuneraciones sino que puede tratarse de regalías.

Los Comentarios al MOCDE, sugieren que para que pueda considerarse remuneración por la actividad del artista o deportista, debe existir una conexión o vínculo directo entre el rendimiento obtenido y la actuación personal de la persona. Por ejemplo, en el caso de la publicidad, si está relacionada con la actuación propia del artista o deportista, podríamos considerarla remuneración, en caso contrario, si corresponde a anuncios publicitarios no vinculados con su actuación, deberían calificarse como beneficios empresariales o remuneraciones por trabajo independiente.

Las principales maniobras que pueden dar lugar a abusos en este tipo de rentas, son las que refieren a los derechos de imagen. Por lo general se interponen entidades para el pago de rentas que en realidad constituyen remuneraciones por la actuación del artista ó deportista, para que las mismas sean consideradas cesiones por derechos de imagen.

Nuestra legislación nacional para la imposición a las rentas obtenidas por los deportistas, considera renta de fuente uruguaya las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:"...

- a) *Que el deportista haya residido en el país más de 183 días en el año civil en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión, o enajenación en su caso.*
- b) *Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, dentro de esos 183 días, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad..."⁴⁶*

Como podemos observar, la normativa adopta el criterio de considerar el lugar donde el deportista desarrolla la actividad y establece además, ciertas condiciones que deben cumplirse para que esos rendimientos de capital queden sujetos a imposición a la renta. La renta obtenida por el deportista como consecuencia de un contrato de trabajo, es considerada renta de trabajo, pues así lo menciona el inciso segundo del artículo 22° del Decreto N° 148/007⁴⁷,

⁴⁶ Artículo 7° del Título 4 del T.O. de 1996, artículo 3° del Título 7 del T.O. de 1996 y artículo 3° del Título 8 del T.O. de 1996.

⁴⁷ Artículo 22° del Decreto N° 148/007: "*Las rentas a que refiere el inciso tercero del artículo 3° del Título 7° del Texto Ordenado 1996, vinculadas con derechos federativos de imagen y similares de deportistas profesionales, se considerarán comprendidas en el hecho generador a que refiere el artículo 16 del referido Título.*

No se incluyen dentro del concepto a que refiere el inciso anterior, las contraprestaciones salariales devengadas por el propio contrato de trabajo, las cuales se reputarán en cualquier circunstancia rentas de trabajo, y serán sometidas al régimen tributario respectivo"

mientras que las derivadas de los derechos federativos de imagen y similares de deportistas profesionales son consideradas rendimientos de capital mobiliario.

En cuanto a los artistas, la Administración ha expresado su opinión en la Consulta N° 5.262 del 23 de julio de 2010, en donde se plantea el caso de una editora musical que contrata servicios de artistas (cantantes, músicos, etc.) y consulta respecto a las regalías de intérprete. La respuesta de la DGI es que constituyen de rentas de capital mobiliario y no rentas de trabajo, ya que no resultan de la prestación de un servicio personal fuera de la relación de dependencia.

En síntesis, la normativa interna está previendo medidas antiabuso respecto de los rendimientos de capital mobiliario, así como también aclarando a nivel reglamentario, qué rentas deberán ser consideradas de trabajo.

3.4 - Rentas inmobiliarias

Los CDIs celebrados por nuestro país, regulan este tipo de rentas en su artículo 6°.

De acuerdo al mismo, las rentas derivadas de la propiedad inmueble serán gravadas en el Estado en el que se encuentre el inmueble, es decir en el Estado de la fuente.

Asimismo, los artículos 13° de los acuerdos hacen referencia a las ganancias de capital, entre las que se incluyen a las rentas derivadas por la enajenación de bienes inmuebles. Estas podrán someterse en el Estado donde

se encuentra el inmueble, es decir el Estado de la fuente. Pero se establece una cláusula la cual varía según los diferentes CDIs, en lo que respecta a la enajenación de acciones cuando la sociedad es propietaria de bienes inmuebles.

Este tipo de cláusulas esta dirigida a aquellas situaciones en las que se produce la venta de inmuebles a través de la venta de participaciones en el capital de una sociedad que es propietaria de éstos, y por lo tanto se está calificando la renta de otra manera. Es decir, en lugar de tratarse de una renta inmobiliaria, que se gravan en el Estado de la fuente, se las pretende considerar como ganancias de capital, donde quien posee la potestad tributaria es el Estado de la residencia.

En los CDIs celebrados con Liechtenstein, Alemania, España, México, Corea, Malta, Finlandia y Portugal, se establece que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante derivadas de la enajenación de acciones, en las que mas de 50% de su valor procede de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria, podrán gravarse en el Estado de la fuente, es decir donde se encuentre el inmueble.

En el CDI con India, en lugar del requisito de porcentaje de participación, se hace referencia a que la propiedad esté constituida, directa o indirectamente por bienes inmuebles situados en un Estado.

En los CDIs con Hungría y Ecuador, se establece que las ganancias tanto por los rendimientos como por la

enajenación se pueden someter a tributación en el Estado donde se encuentra el inmueble.

En el caso particular de Suiza, se establece para la enajenación de acciones, cuando las mismas no coticen en bolsa o sean acordadas entre los Estados Contratantes, u otras participaciones sociales en una sociedad cuyos activos sean directa o indirectamente mas del 50% de propiedad inmobiliaria, pueden gravarse también en el Estado de la fuente. Pero se establecen determinadas situaciones en las que esto no es aplicable:

- a) Cuando quien obtiene la ganancia tiene menos del 5% de las acciones o participaciones sociales antes de que se realice la enajenación.
- b) Cuando las ganancias surgen como consecuencia de una reorganización corporativa, fusión, escisión o transacción similar.
- c) Cuando el inmueble es propiedad de una sociedad para su actividad empresarial.

En lo que respecta a la normativa interna, se grava las rentas derivadas de la tenencia de inmuebles como su enajenación, y dependiendo del sujeto que obtenga la renta será el impuesto que corresponda.

Si nos referimos a los rendimientos de capital inmobiliario de inmuebles ubicados en el país, quedará sujeto a IRAE, IRPF o IRNR. En cambio, en lo que tiene que ver con la enajenación de acciones o participaciones de capital, para el IRPF y el IRNR, estamos ante un incremento

patrimonial. En IRAE, este tipo de rentas también quedan sujetas al impuesto, debiéndose computar como renta gravada la totalidad del precio.

A modo de ejemplo, si una sociedad propietaria de inmuebles exclusivamente decide enajenar el inmueble, quedará sujeta a IRAE la sociedad, y si se enajena el 100% del paquete accionario, siendo sus accionistas personas físicas residentes las mismas quedarán sujetas al IRPF como incremento patrimonial o IRNR si sus titulares son sujetos no residentes.

Vale considerar que desde el 1º de Julio de 2007 cuando se implemento la Reforma Tributaria, hasta la vigencia de la Ley N° 19.149 de 1º de enero de 2014, los incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de acciones al portador cuando sus titulares eran personas físicas residentes (IRPF) o personas físicas o jurídicas no residentes (IRNR) no se encontraba gravada en Uruguay.

3.5 - Aplicación de la "Regla Candado"

El nuevo sistema tributario vigente en Uruguay desde el 1 de julio de 2007, también incorporó una medida antiabuso, que se denominó "regla candado" o "regla de la proporción".

Durante la vigencia del IRIC (Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio), para que un gasto pudiera ser considerado deducible en la determinación de la renta neta, debía cumplir las siguientes condiciones: ser necesario para mantener y conservar las rentas gravadas, encontrarse debidamente documentado y estar devengado en el ejercicio.

En vigencia del IRAE, el artículo 19° del Título 4 del T.O. de 1996⁴⁸, agregó una nueva condición a las mencionadas, y es que constituya para la contraparte renta gravada por IRAE, IRPF, IRNR o alguna imposición efectiva a la renta en el exterior. De manera que, en principio, si la contraparte no se encuentra gravada el gasto o costo en que se incurre no es deducible, mientras que si se encuentra gravada podrá ser deducible en su totalidad o en proporción.

El artículo 20° del Título 4 del T.O. de 1996, complementa la condición, estableciendo que cuando el gasto constituya para la contraparte renta gravada por el IRPF en la categoría I (rentas de capital), o renta gravada por el IRNR, la deducción del gasto estará limitada por el monto

⁴⁸Artículo 19° del Título 4 del T.O. de 1996: *"Principio general. Para establecer la renta neta, se deducirán de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.*

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

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

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

que surja de aplicar al gasto, el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa del IRAE.

Cuando los gastos constituyen para la contraparte rentas gravadas por una imposición en el exterior, el monto a deducir no podrá superar el 100% si la tasa efectiva es igual o superior a la tasa del IRAE (25%). Si la tasa efectiva fuese inferior, debe realizarse la proporción, considerando la tasa de imposición en el exterior y la tasa máxima del impuesto local.

El artículo 26° del Decreto N° 150/007, establece como presunción que la tasa efectiva del exterior es igual a la tasa nominal, salvo que se verifique la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

Cuando las operaciones se realicen con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, para justificar el referido gasto se deberá proporcionar un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable, en función de la tasa nominal y cualquier otro elemento que reduzca el impuesto. Si la autoridad del exterior no expide certificados, deberá presentarse una certificación de auditoría privada de reconocido prestigio (la que deberá estar debidamente traducida y legalizada).

Todas estas condiciones que establece la norma constituyen normas antiabuso, en la medida en que se pretende el no reconocimiento de gastos incurridos con jurisdicciones más favorables, y se imponen condiciones para su deducción.

En lo que respecta a gastos incurridos con entidades del exterior, existen algunas excepciones en las que no corresponderá aplicar la normativa que mencionamos, pues el artículo 42° del Decreto N° 150/007, establece que se admite la deducción de los gastos que se enumeran, siempre que sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, y se cuente con la correspondiente documentación. En los incisos finales del artículo, se establece que dichas excepciones no deben impedir en ningún caso la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, y que cuando existan límites para la deducción deberá aplicarse la proporción que mencionamos anteriormente.

Son admitidos los siguientes gastos incurridos en el exterior:

1. Importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior (numeral 4).

2. Diferencias de Cambio y reajustes de precio que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF y del IRNR (numeral 5).

3. Fletes realizados por compañías marítimas y aéreas (numeral 6).

4. Gastos de seguro correspondientes a mercaderías que se importen, exporten o circulen en tránsito (numeral 11).

5. Gastos de transporte terrestre de carga correspondientes a las mercaderías que se importen, exporten o circulen en tránsito (numeral 12).

6. Gastos de alojamiento, alimentación, pasajes y similares, en cantidades razonables a juicio de la DGI. En este aspecto, la DGI emitió la Resolución N° 1.235/008 de 14 de Agosto de 2008, estableciendo como límite el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior. En el caso de exportadores, el límite es el mayor entre el importe anterior y el 2% del valor FOB de las exportaciones del ejercicio (numeral 19).

7. Gastos por servicios de transporte internacional de bienes o personas. En caso de tratarse de partidas retributivas o indemnizatorias que se abonen al personal dependiente, siempre que se cumplan las condiciones para la deducción previstas para trabajadores dependientes (numeral 22).

8. Costos de adquisición de bienes y servicios adquiridos en el exterior por las agencias de viajes, siempre que los mismos estén destinados a la reventa (numeral 25).

9. Comisiones pagadas o acreditadas a personas del exterior por concepto de exportaciones, hasta un máximo del 2% del valor FOB de la exportación (numeral 26).

10. Costos por reaseguro incurrido por entidades reaseguradoras. Cuando el gasto se incurra con un sujeto ubicado en un país de nula o baja tributación, el gasto no es admitido (numeral 29).

11. Costos incurridos con entidades no residentes por servicios de culminación de llamadas internacionales, roaming y utilización de plataformas en el exterior, salvo las realizadas con entidades ubicadas en países de nula o baja tributación (numeral 36).

12. Costos incurridos con entidades no residentes por las transmisiones de señales de radio y televisión, y la reproducción de programaciones estructuradas en el exterior, siempre que dichas entidades no se encuentren en países de nula o baja tributación (numeral 37).

13. Costos con entidades no residentes por servicios financieros internacionales correspondientes a giros, transferencias, pagos y custodias, siempre que dichas entidades no se encuentren domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación (numeral 38).

3.6 - Impuesto al Patrimonio

Con respecto al Impuesto al Patrimonio, éste también contiene determinadas disposiciones que pueden ser consideradas como medidas antiabuso internas.

El Impuesto al Patrimonio (IP) vigente en nuestra legislación, tiene reglas diferentes para la determinación

de su base de cálculo, dependiendo del sujeto pasivo que se trate: persona física, núcleos familiares y sucesiones indivisas por un lado, aquellos que realicen actividad agropecuaria, y por otra parte los sujetos pasivos del IRAE y personas jurídicas del exterior.

El IP grava el patrimonio en el país de los sujetos pasivos calculado como la diferencia entre activos y pasivos a una determinada fecha, valuados según determinados criterios fiscales. En lo que respecta a los activos, los valores serán determinados de acuerdo a las normas fiscales, pudiendo coincidir o no con los valores contables, y no todos los activos en el país quedan sujetos al gravamen, ya que existen activos exentos, excluidos y no computables. En el mismo sentido tampoco es posible deducir todos los pasivos.

En su origen se admitía la deducción universal de los pasivos, pero ha tenido sucesivas modificaciones, en donde el régimen vigente admite exclusivamente deudas que la Ley enumera en forma taxativa, en el artículo 15 del Título 14 del T.O. de 1996. Esta prohibición de cómputo de pasivos, se fundamenta exclusivamente en la exoneración, no cómputo o inclusión de dichos conceptos, en su calidad de activos del acreedor en su liquidación.

En particular en referencia a las deudas financieras, el literal a) del artículo 15° del Título 14 del T.O. de 1996, solamente considera como admitidas el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

- Bancos públicos y privados.

- Casas financieras.
- Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto - Ley N° 15.322.
- Empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.
- Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

En esta norma se plantea una distorsión temporal del impuesto, en la medida que no se admite los saldos a la fecha de determinación del patrimonio, sino que deben considerarse los promedios del ejercicio, lo cual constituye una medida antiabuso en nuestra normativa interna.

Otra limitación a la deducción de pasivos, está incluida en la norma que no admite la deducción de los pasivos por importaciones. En este sentido en el literal c) del artículo 15° del Título 14 del T.O. de 1996 se admite como deducción *"las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor."*

En lo que tiene que ver con los saldos de precio de importación, desde la óptica del acreedor del exterior, éste tiene un activo en el país, correspondiente al saldo por la venta de bienes realizada. Pero de acuerdo a lo establecido por el artículo 22° del Título 14 del T.O. de 1996, se trata de un activo no computable. Bajo esta consideración, se justifica la no deducibilidad de los pasivos por importación. Como complemento, el Decreto N° 203/004 de 23 de Junio de 2004, establece que *"a efectos del Impuesto al Patrimonio, se considerarán saldos de precio de importaciones, las deudas por la adquisición de bienes situados: a) en el exterior de la República, b) en los exclaves mencionados en el numeral 7) del Art. No. 34 del Decreto No. 220/998, de 12 de agosto de 1998"*. De manera que quedan incluidas en este concepto de saldo de precios de importaciones, las deudas por compras de bienes situadas en el exterior y las originadas por operaciones en recintos aduaneros, depósitos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas.

Respecto a los servicios, en la medida en que se destinen a la actividad del deudor, los pasivos por dichos conceptos serán deducibles. Además, en contrapartida, el sujeto del exterior tendrá un activo gravado en el país que estará sujeto a la retención del impuesto.

Otra excepción a la deducción de pasivos, es la que establece que *"cuando existan activos en el exterior, activos exentos, bienes excluidos y bienes no computables de cualquier origen y naturaleza, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que excede el valor de dichos activos"*⁴⁹. De esta forma, los pasivos existentes en

⁴⁹ Inciso 7, artículo 15° del Título 14 del T.O. de 1996.

el país que financien activos en el exterior, activos exentos o activos no computables, no constituyen un pasivo admitido en la determinación del patrimonio neto fiscal.

Cuando las deudas se contraen con sujetos del exterior, en la medida que en su mayoría no son admitidas, se generan situaciones de doble imposición internacional, pues los grava como activo el Estado del país del acreedor y no se admite como pasivo el país del deudor (Uruguay).

También ocurre con los activos en el exterior en el caso de que el mismo se encuentra gravado por un impuesto al patrimonio o a los activos en el lugar de radicación de dicho activo, pues su absorción en los pasivos resulta en una mayor imposición en Uruguay.

En lo que respecta a las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas los pasivos admitidos son aún más estrictos, en la medida que el artículo 13° del Título 14 del T.O. de 1996, establece que solamente podrán deducir como pasivo el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

- Bancos públicos y privados.
- Casas financieras.
- Cooperativas de ahorro y crédito comprendidas en el artículo 280 del Decreto - Ley N° 15.322, del 17 de setiembre de 1982.

- Empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.
- Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

De manera que, para estos sujetos, el impuesto se ha convertido en un tributo sobre los activos brutos, ya que se excluye todo tipo de pasivos, considerando únicamente las deudas financieras con instituciones financieras locales, desconsiderando así la capacidad contributiva del contribuyente.

Recientemente, a través de la Ley N° 19.088 del 14 del junio de 2013, se crea en el ámbito del IP del sector agropecuario, la Unidad Económica Administrativa (UEA).

El artículo 53° del Título 14 del T.O. de 1996 establece que las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias forman una UEA cuando responden a un interés común, o sea exista un vínculo. Para ello se enumeran ciertas situaciones que de verificarse configuran el mismo:

"...A) Que exista control de unos titulares sobre otros que implique la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

B) Que se ejerza influencia significativa por parte de unos titulares sobre otros, o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. Existirá influencia significativa cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades...”

También forman una UEA las sociedades civiles y condominios no contribuyentes del impuesto, que sean titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias y los cónyuges titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

La figura de la UEA en el IP agropecuario, es para determinar si corresponde o no la exoneración del propio impuesto, y cuál es la sobretasa del impuesto a aplicar. Si bien cada sujeto debe realizar el cálculo en forma individual, ante la existencia de una UEA, deberá realizarse un cálculo paralelo con el patrimonio de la misma, y en caso de que el resultado supere los 12.000.000 de UI, la totalidad del patrimonio afectado por cada UEA no se encuentra exonerado.

De esta forma nuestra legislación está imponiendo una nueva norma antiabuso, la cual se crea para evitar de esta forma la creación de entidades que no queden sujetas al impuesto.

CAPÍTULO 4 - OTRAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LOS CDIs. Y SU VINCULACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNA.

4.1. - Rentas pasivas.

El tratamiento a otorgarle a las rentas pasivas, es decir, dividendos, intereses y regalías en los CDIs, está vinculado al concepto de beneficiario efectivo, pues para acceder al CDI, generalmente debemos considerar quién es el beneficiario efectivo de dicho rendimiento.

Según los lineamientos de la OCDE, en lo que tiene que ver con los dividendos e intereses, estarán gravados en el Estado de la residencia, pero se admite que queden sujetos a imposición en el Estado de la fuente con un límite para su gravabilidad. En cambio, para el caso de las regalías, los CDIs se apartan ya del Modelo OCDE, para alinearse al Modelo ONU, y se le asigna exclusividad al Estado de residencia, con lo cual el Estado de la fuente no podrá someterlo a tributación.

Tanto el límite a la gravabilidad de los dividendos e intereses como la exención de las regalías, serán aplicables en tanto el receptor sea el beneficiario efectivo de tales rentas.

4.1.1 - ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de los dividendos?

En los CDI celebrados por Uruguay se establecen determinados límites que deberá aplicar el Estado de la fuente al momento de gravar los dividendos. En algunos, éste límite consiste en que el Estado de la fuente cuando

paga los dividendos, sólo realizará una retención menor en la medida en que exista un determinado porcentaje de participación en el capital o de las acciones con derecho a voto en la sociedad que paga los dividendos, por parte del beneficiario efectivo. A modo de ejemplo: Alemania (10% del capital), Suiza (25% del capital), Ecuador (25% de acciones con derecho a voto), Portugal (25% del capital), Liechtenstein (10% del capital), Malta (25% del capital), Corea del Sur (25% del capital) y Finlandia (25% del capital).

Es importante destacar que en el caso de los CDIs con Alemania, Suiza, Corea del Sur y Finlandia se excluye especialmente a las sociedades personales.

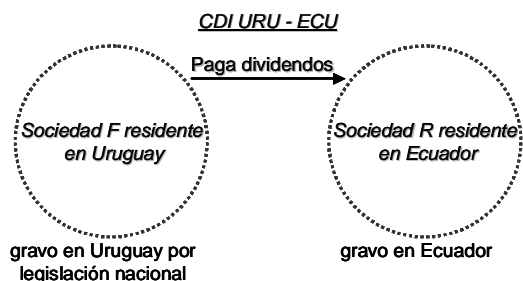
Los mencionados límites pueden resumirse en el siguiente cuadro:

CDI Uruguay con:	Límite si hay participación de capital	Restantes
Alemania	5%	15%
Corea del Sur	5%	15%
Ecuador	10%	15%
España		5%
Finlandia	5%	15%
Hungría		15%
India		5%
Liechtenstein	5%	10%
Malta	5% - Impuesto (*)	15% - Impuesto (*)
México		5%
Portugal	5%	10%
Suiza	5%	15%

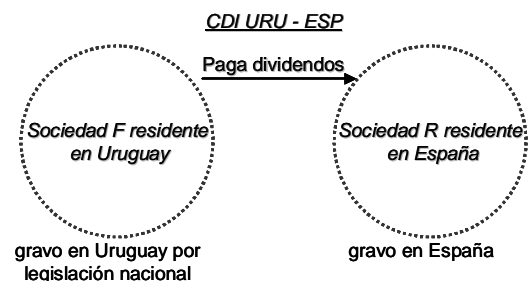
(*) En el caso del CDI celebrado entre Uruguay y Malta, se prevé un tratamiento particular en el caso de los

dividendos, en la medida en que dependerá de la residencia de la sociedad que paga los dividendos, si es residente de Uruguay o de Malta.

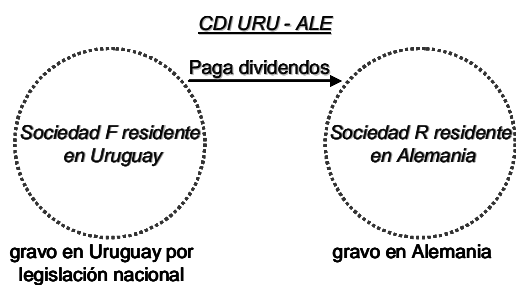
A continuación, se expone de forma gráfica la aplicación de cada uno de los CDIs suscritos por nuestro país, respecto de los dividendos.



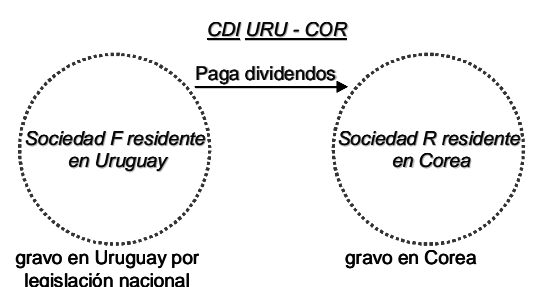
Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Ecuador:
 Tope impuesto 10% dividendo si R posee = ó + 25% de k de F
 Tope impuesto 15% dividendo si R posee - 25% de k de F
 No aplica si F es EP ó presta servicios personales con base fija



Pero si R es beneficiario efectivo y reside en España:
 Tope impuesto 5% dividendo
 Exonerado si R posee = ó + 75% k de F
 No aplica si F es EP
 Si R tiene EP en Uruguay (distinto de F), dividendos pagos por F se atribuyen al EP si tienen vinculación con el EP

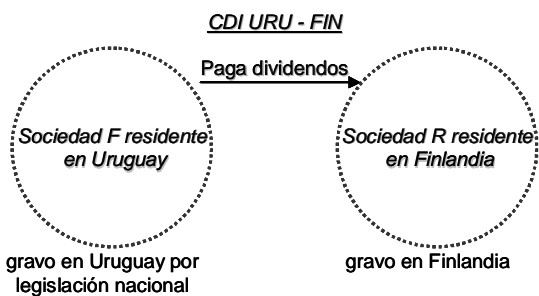


Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Alemania:
 Tope impuesto 5% dividendo si R posee = ó + 10% k de F
 Tope impuesto 15% dividendo si R posee - 10% k de F
 No aplica a sociedades personales
 No aplica si F es EP
 Si R tiene EP en Uruguay (distinto de F), dividendos pagados por F se atribuyen al EP si tienen vinculación con el EP

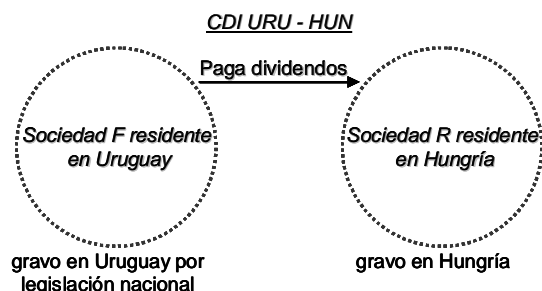


Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Corea:

- Si beneficiario es sociedad poseedora 20% del capital (no de personas ni partnerships) - Tope impuesto 5% dividendo
- Resto de los casos - Tope impuesto 15%

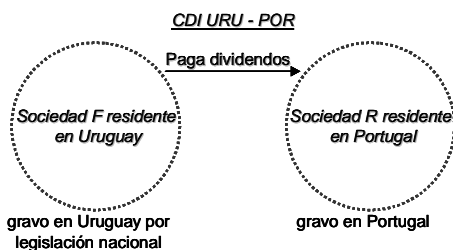


Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Finlandia:
 Tope impuesto 5% dividiendo si R posee = $\acute{o} + 25\% k$ de F
 Tope impuesto 15% dividiendo si R posee - 25% k de F
 No aplica si F es EP

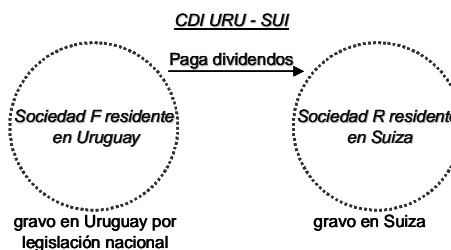


Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Hungría:
 Tope impuesto 15% dividiendo
 Exentos si:

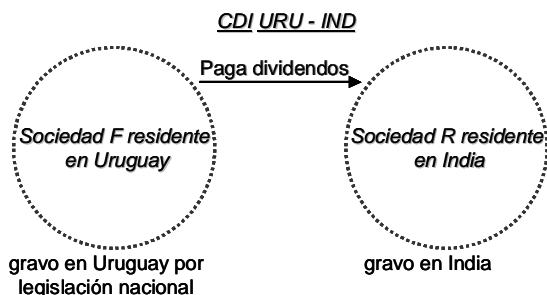
- 1) R desarrolla negocios en Uruguay a través de un EP y la participación de R en F está vinculada al EP
- 2) R presta servicios personales independientes a través de base fija en Uruguay y la participación de R en F está vinculada a la base fija



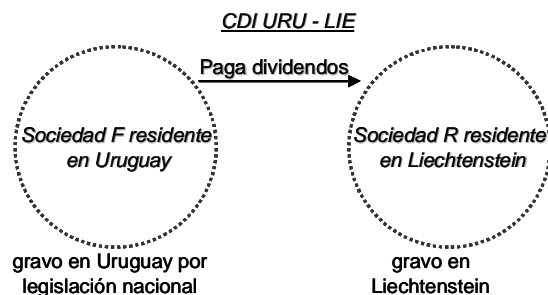
Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Portugal:
 Tope impuesto 5% dividiendo si R posee = $\acute{o} + 25\%$ de k de F
 Tope impuesto 10% dividiendo si R posee - 25% de k de F
 No aplica si F es EP ó presta servicios personales con base fija



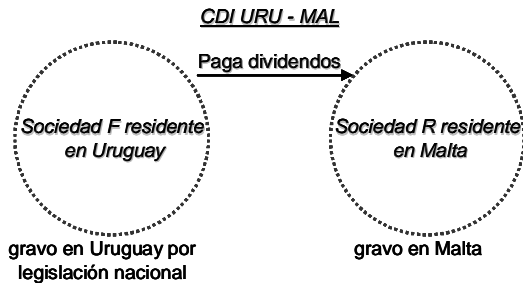
Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Suiza:
 Tope impuesto 5% dividiendo si R posee = $\acute{o} + 25\%$ de k de F
 Tope impuesto 15% dividiendo si R posee - 25% de k de F
 Si R tiene EP en Uruguay ó presta servicios independientes en base fija en Uruguay, los dividendos se atribuyen a ese EP ó base fija si tienen vinculación con el EP ó base fija



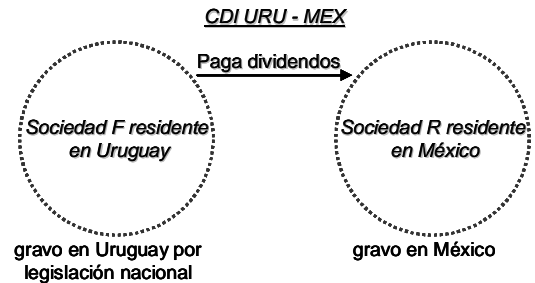
Pero si R es beneficiario efectivo y reside en India:
 Tope impuesto 5% dividiendo



Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Liechtenstein:
 Tope impuesto 5% dividiendo si R posee = $\acute{o} + 10\%$ de k de F
 Tope impuesto 10% dividiendo si R posee - 10% de k de F
 No aplica si F es EP ó presta servicios personales con base fija

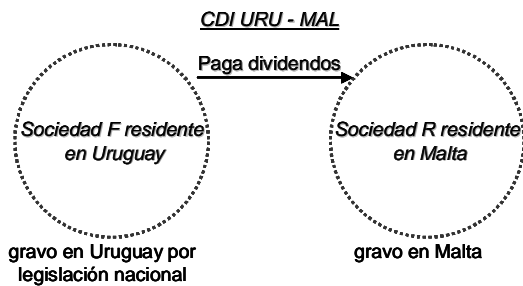


Pero si R es beneficiario efectivo y reside en Malta:
Tope impuesto exigible sobre beneficios que generan dividendos



Pero si R es beneficiario efectivo y reside en México:
Tope impuesto 5% dividendo

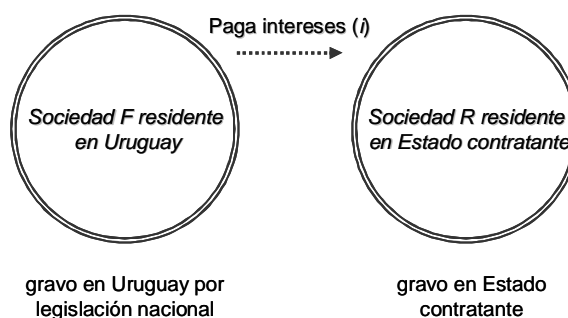
No aplica si F es EP
Si R tiene EP en Uruguay, dividendos pagos por F se atribuyen al EP



Pero si F es beneficiario efectivo y reside en Uruguay:
Tope 5% si F posee = ó + 25% k de R
Tope 15 % si F posee – 25% k de R

4.1.2 - ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de los intereses?

Para el caso de los intereses, si estos proceden de Uruguay y se paguen a un residente del otro país contratante, además de poder gravarse en ese Estado podrán ser gravados en nuestro país, según la legislación nacional.



Al respecto, los CDIs suscritos por nuestro país establecen de forma general determinados límites para ser gravados en la fuente, cuando el receptor es beneficiario efectivo residente del otro Estado contratante. No obstante, también se prevén determinadas excepciones en donde estos límites no son aplicables, como por ejemplo cuando se actúa a través de un EP en el Estado de la fuente.

En algunos de los CDIs, como los acordados con Alemania, España, Suiza, Liechtenstein y Corea del Sur, se dispone que además de cumplir con que el receptor sea residente y beneficiario efectivo, el pago por los intereses tiene que corresponder a ventas a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, ó a ventas a crédito de mercaderías de una empresa a otra, ó por préstamos concedidos por un banco con destino a financiar a largo plazo proyectos de inversión.

Entre otras especificaciones, se han previsto hipótesis en donde la gravabilidad en la fuente no corresponde, como es el caso de préstamos otorgados por los propios Estados o por Bancos que el propio Convenio establece.

Mientras en algunos acuerdos, como el suscrito con Malta, se acordó que el límite se aplique del mutuo acuerdo entre los Estados contratantes, en otros como el realizado con Ecuador no se hace ninguna consideración.

El CDI celebrado con Hungría merece especial consideración, por tener una particularidad. En el mismo, no se menciona la condición de que el receptor de los

intereses sea el beneficiario efectivo, sino que la única mención al término "beneficiario" es en el párrafo 5 del artículo 11° y hace referencia a la existencia de EP en el otro Estado contratante, en donde se establece "Las previsiones de los parágrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario de los intereses, domiciliado en un Estado contratante...".

A continuación se explicitan a través de cuadros explicativos las características más importantes respecto del tratamiento de los intereses, incluidas en los CDIs suscritos por Uruguay.

	ALEMANIA	ESPAÑA	HUNGRÍA
Topes	Hasta 10% del interés siempre que se hayan generado en: a) Ventas crédito de equipos industriales, comerciales y científicos b) Ventas crédito de mercaderías c) Préstamos bancarios para financiar proyectos de inversión	Hasta 10% del interés	Hasta 15% del interés
Situaciones especiales	Intereses exentos:	Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava ESP si receptor es beneficiario efectivo, y;	Procedentes de ESP y pagos a F: exclusivamente grava URU si receptor es beneficiario efectivo, y;
	1) i pagos por ALE a URU	Es el Estado ó Banco central	Proceden de gobierno de HUN y son percibidos por gobierno de URU
	2) i pagos por URU por créditos con garantías de ALE para exportaciones o inversiones en extranjero o que se paguen al gobierno o banco alemanes	El pagador es el Estado	Proceden de gobierno de URU y son percibidos por gobierno de HUN
		El origen del i es un crédito garantizado por el Estado	Gobierno incluye: autoridades locales, Banco Central, Instituciones financieras controladas por gobierno, ó préstamos garantizados por gobierno.
		Es una institución financiera que otorgó préstamo = ó mayor 3 años y financia proyectos de inversión	
i se paga por deuda por venta a crédito de mercadería, equipo o servicio.			
Es fondo de pensiones aprobado por el Estado y la renta es exenta			
Situaciones excluidas	F tiene EP en Alemania	F tiene EP en España	F tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Hungría
	R tiene EP en Uruguay	R tiene EP en Uruguay	R tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Uruguay
	Intereses moratorios		

<u>LIECHTESTEIN</u>		<u>MÉXICO</u>		<u>PORTUGAL</u>	
<i>Tope</i>	Hasta 10% del interés		Hasta 10% del interés		Hasta 10% del interés
<i>Situaciones especiales</i>	Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava LIE si perceptor es beneficiario efectivo, y los intereses son pagos por:	Procedentes de LIE y pagos a F: exclusivamente grava URU si perceptor es beneficiario efectivo, y los intereses son pagos por:	Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava MEX si perceptor es beneficiario efectivo, y	Procedentes de LIE y pagos a F: exclusivamente grava URU si perceptor es beneficiario efectivo, y	Los límites serán establecidos por mutuo acuerdo de las autoridades
	Préstamos Banco Central o entidades oficiales		Es el Banco Central		
	Ventas crédito de equipos industriales, comerciales y científicos		Quien paga el interés es el Estado ó el Banco Central		
	Es una institución financiera que otorgó préstamo = ó mayor 3 años y financia proyectos de inversión		Los intereses proceden de URU y se originan en un préstamo = ó + de 3 años garantizados por Bancos Mexicanos		
<i>Situaciones excluidas</i>	F tiene EP en Liechestein		F tiene EP en México		F tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Portugal
	R tiene EP en Uruguay		R tiene EP en Uruguay		R tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Uruguay

<u>SUIZA</u>		<u>ECUADOR</u>		<u>INDIA</u>		
<i>Tope</i>	Hasta 10% del interés		Hasta el 15% del interés		Hasta 10% del interés	
<i>Situaciones especiales</i>	Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava SUI si perceptor es beneficiario efectivo, y son pagos por:	Procedentes de SUI y pagos a F: exclusivamente grava URU si perceptor es beneficiario efectivo, y son pagos por:		Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava IND si perceptor es beneficiario efectivo sea:	Procedentes de IND y pagos a F: exclusivamente grava URU si perceptor es beneficiario efectivo sea:	
	Ventas crédito de equipos industriales, comerciales y científicos			Gobierno, subdivisión política o entidad local		
	Ventas crédito mercaderías			BCU, BROU y BHU		
	Es una institución financiera que otorgó préstamo = ó mayor 3 años y financia proyectos de inversión			Reserve Bank of India, Export-Import Bank of India, Nacional Housing Bank		
<i>Situaciones excluidas</i>	F tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Suiza		F tiene EP en Ecuador		F tiene EP ó presta servicios personales con base fija en India	
	R tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Uruguay		R tiene EP en Uruguay		R tiene EP ó presta servicios personales con base fija en Uruguay	

	COREA	FINLANDIA		Malta
<i>Tope</i>	Hasta 10% del interés	Hasta el 10% del interés		Hasta el 10% del interés. Los estados de común acuerdo establecerán la aplicación del mismo.
<i>Situaciones especiales</i>	Préstamos Banco Central o entidades oficiales	Procedentes de URU y pagos a R: exclusivamente grava FIN si son pagos a:	Estado de Finlandia, autoridad local u órgano estatutario	
	Ventas crédito de equipos industriales, comerciales y científicos		FINNFUND, Crédito Finlandés de Exportación o FINNVERA o cualquier institución acordada por las partes por intercambio de notas	
		Ventas crédito mercaderías	Procedentes de FIN y pagos a F: exclusivamente grava URU si son pagos a:	
<i>Situaciones excluidas</i>	F tiene EP en Corea	F tiene EP en Finlandia		F tiene EP en Malta
	R tiene EP en Uruguay	R tiene EP en Uruguay		R tiene EP en Uruguay

4.1.3 - ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de las regalías?

A la hora de aplicar un CDI es importante determinar correctamente que efectivamente la renta objeto del análisis constituye una regalía y no una renta empresarial o ganancia de capital, pues su tratamiento será diferente.

En este caso, el criterio de atribución de la potestad tributaria de acuerdo al MOCDE corresponde exclusivamente al Estado de la residencia. No obstante, Uruguay en la negociación y celebración de los diferentes acuerdos ha logrado que dicha potestad sea compartida, como sucede con los dividendos y los intereses, en donde el Estado fuente también tiene una potestad limitada o topeada.

En forma general se establecen los siguientes límites al Estado de la fuente, en los CDI suscritos por nuestro país:

CDI con	Límite
Alemania	10%
Corea del Sur	10%
Ecuador	10%-15%
España	5% - 10%
Finlandia	5% - 10%
Hungría	15% - 10%
India	10%
Liechtenstein	10%
Malta	5% - 10%
México	10%
Portugal	10%
Suiza	10%

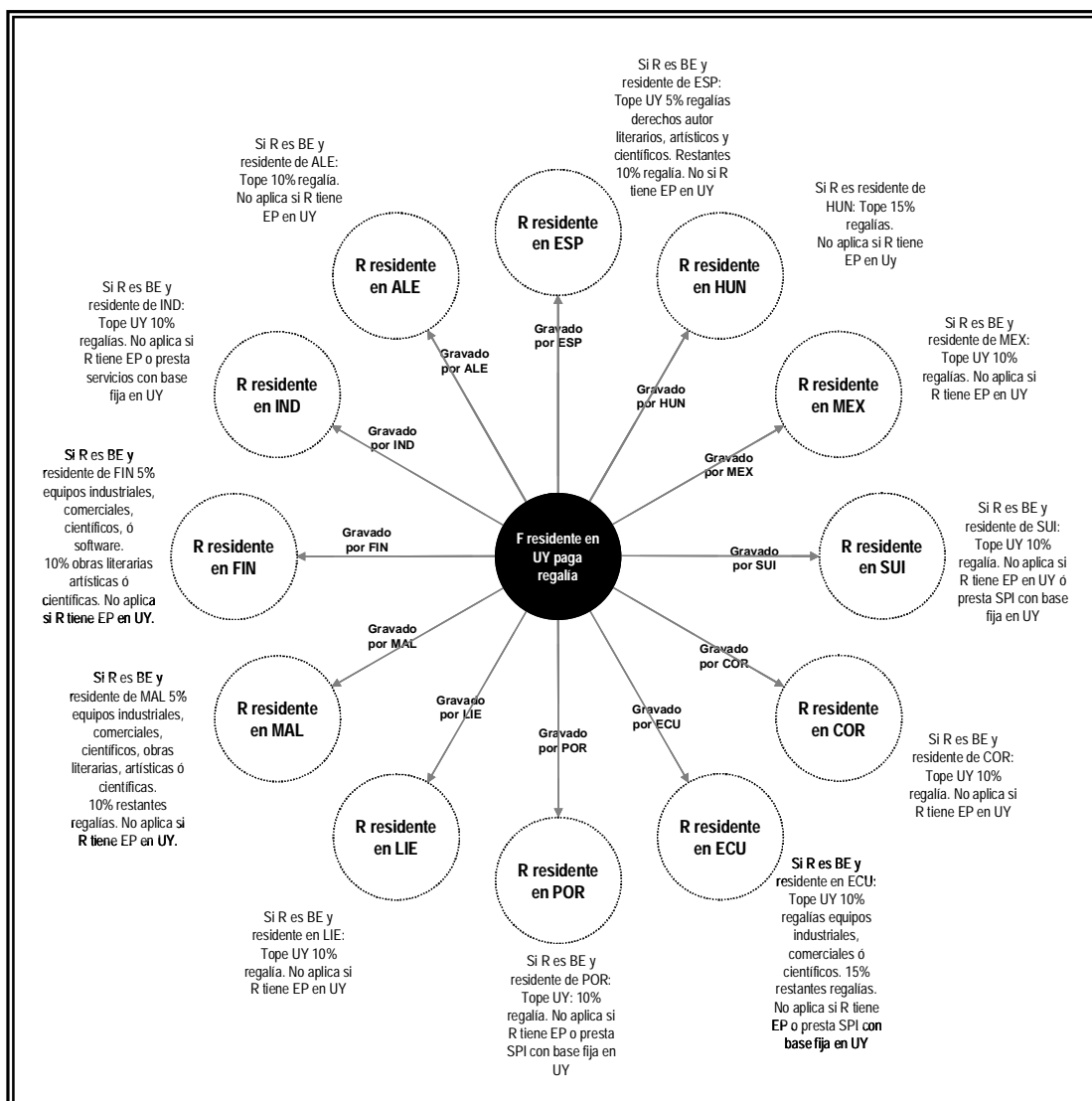
A continuación se expone de forma gráfica la gravabilidad de las regalías de fuente uruguaya, cuando se pagan a beneficiarios efectivos residentes de Alemania, Corea del Sur, Ecuador, España, Finlandia, Hungría, India, Liechtenstein, Malta, México, Portugal y Suiza y cómo opera el tope en nuestro país.

A los efectos del mismo debemos considerar las siguientes referencias:

BE: beneficiario efectivo

SPI: servicios personales independientes

EP: establecimiento permanente



Algunas precisiones que merecen destacarse:

- CDI Uruguay - Finlandia

Se incluyen en las obras literarias artísticas o científicas las películas cinematográficas y películas o cintas para su difusión televisiva o radial, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

- CDI Uruguay - Hungría.

Además de establecerse un límite al gravamen sobre las regalías, se incluye otro para las remuneraciones de servicios técnicos de un 10% del importe bruto de los mismos, entendiéndose por dicho concepto lo establecido en el literal b) del párrafo 3 del artículo 12° del Convenio, es decir, los pagos por cualquier naturaleza, a cualquier persona, excepto pagos a un empleado del deudor de los pagos y a cualquier persona física, por servicios personales independientes y que se vinculen a servicios de naturaleza directiva, técnica o de consulta. En este caso no se hace referencia a que el perceptor de la renta debe ser beneficiario efectivo.

- CDI Uruguay - India

Este es otro de los CDIs en el cual se incluyen los honorarios por servicios técnicos además de las regalías.

Al igual que el CDI con Hungría, incluye dentro del concepto de obras literarias a las películas cinematográficas y películas o cintas para su difusión televisiva o radial, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Con respecto a los honorarios por servicios técnicos, el tope es del 10% del importe bruto del honorario y comprende los servicios de administración o técnicos o de consultoría, incluyendo servicios técnicos u otro personal.

- CDI Uruguay - México

Se incluye en el concepto de regalías las rentas por la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes que están condicionados a la productividad, uso o posterior disposición de los mismos. De cumplir estas condiciones, deberá considerarse regalías y no ganancia de capital.

Como se puede observar, en los CDIs celebrados, en general no superan la tasa del 12% prevista para IRNR, salvo en los acordados con Hungría y Ecuador, donde se dispone una tasa del 15% para los casos remanentes.

4.1.4 - Aspectos de la normativa interna: dividendos, intereses y regalías.

Este tipo de rendimiento de capital mobiliario puede quedar sujeto al IRAE, IRPF o IRNR, dependiendo de quien sea el sujeto y donde se obtenga el mencionado rendimiento.

En forma general, Uruguay siempre ha aplicado el principio de la fuente para determinar la gravabilidad de sus rentas, por ende quedarán sujetos a imposición todos los rendimientos que sean obtenidos en el territorio.

Con respecto al IRAE, el literal M) del artículo 52° del Título 4 del T.O. de 1996, se consideran exentos los dividendos o utilidades, y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de capital. Es decir que un contribuyente de IRAE que obtenga dividendos o utilidades por participaciones de capital los mismos no estarán gravados.

En lo que respecta a los dividendos y utilidades, quedarán comprendidos en el IRPF o IRNR (dependiendo del sujeto que obtenga la misma) si los mismos son generados por la participación en entidades locales. De acuerdo a lo establecido por el artículo 16° del Decreto N° 148/007 y el artículo 6° del Decreto N° 149/007 respectivamente, quedarán sujetos los dividendos o utilidades distribuidos por contribuyentes del IRAE.

En lo que respecta al IRPF, a partir del 1° de enero de 2011, con la vigencia de la Ley N° 18.718, quedan comprendidos los rendimientos de capital mobiliario, obtenidos por una persona física residente, originados en depósitos, préstamos y toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto provenga de entidades no residentes.

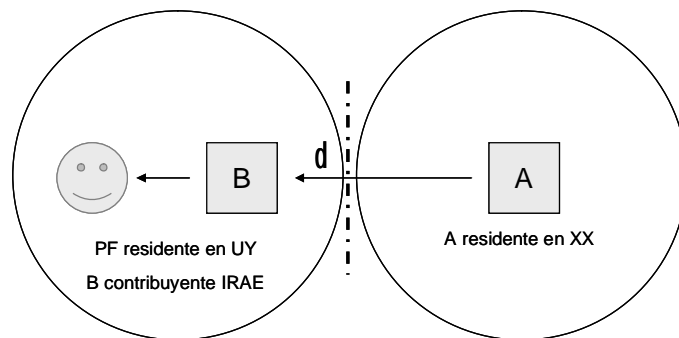
Si una persona física realiza inversiones a través de entidades locales (contribuyentes de IRAE), que obtiene rentas de fuente extranjera, por ejemplo una colocación, cuando la sociedad distribuya dividendos o utilidades, a pesar de tratarse de rentas no gravadas por el IRAE para la sociedad, deberá retenerse IRPF sobre los correspondientes rendimientos.

Es decir que también se previó el caso en los que el beneficiario de la renta es una entidad contribuyente de IRAE, que obtiene rentas de fuente extranjera⁵⁰. En esta

⁵⁰ Literal C) del artículo 27° del Título 7 del T.O. de 1996: *"Al solo efecto de lo dispuesto en el presente literal, asimismo se considerarán contribuyentes de Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas todas aquellas entidades que se encuentren nominadas en los numerales 1) a 8) del literal A) del*

situación, la persona física residente posee una participación en una entidad local, y ésta última es tenedora de una colocación en el exterior.

A modo de ejemplo: una persona física residente es accionista una sociedad anónima uruguaya y dicha entidad posee una colocación en un Banco de Estados Unidos.



Como ya mencionamos, en esta situación no se prevé un mecanismo de transparencia fiscal porque estamos ante la presencia de una persona jurídica local. Cuando el Banco estadounidense pague los intereses a la entidad uruguaya, ésta distribuirá dichas rentas a través del pago de dividendos, ocurriendo una mutación del tipo de renta y de la atribución temporal de la misma. La entidad local, en su liquidación del IRAE, mantiene el principio de la fuente para la gravabilidad de sus rentas, pues los intereses por el depósito en el exterior, serán considerados como renta no gravada por tratarse de rentas de fuente extranjera. La gravabilidad recae sobre los dividendos que se distribuyen por esa renta obtenida en el exterior, los que se artículo 3 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, aun cuando todas sus rentas sean de fuente extranjera".

considerarán gravados para la persona física a la alícuota del 12%, y no al 7% (tasa a la que se encuentran gravados los dividendos y utilidades en el IRPF).

De manera que, estos rendimientos no van a quedar alcanzados para la entidad que actúa como beneficiario de los mismos, pero recaerá sobre el beneficiario final, siempre y cuando el sujeto pasivo de IRAE distribuye dividendos o utilidades, y el beneficiario de los mismos es una persona física residente en Uruguay.

En este sentido, el artículo 16° del Decreto N° 148/007, dispuso una serie de requisitos que debe cumplir la entidad beneficiaria de los dividendos o utilidades, entre los cuales se destaca que los rendimientos tienen que obtenerse en forma exclusiva, o en combinación con otras rentas puras, o en combinación con rentas empresariales definidas de acuerdo al literal B) del artículo 3° del Título 4 del T.O. de 1996. Pero además, exige que esta disposición podrá aplicarse solamente cuando DGI demuestre que la persona física ha realizado la inversión en el exterior a través de una entidad contribuyente de IRAE.

En caso de que se interponga más de una entidad local, se debe considerar dentro del concepto de dividendos y utilidades gravadas, aquellos distribuidos por contribuyentes de IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente de dicho tributo, a condición de que la sociedad que

realizó la primera distribución los mismos se hayan originado en rendimientos del exterior⁵¹.

En conclusión, la propia normativa de IRPF previendo posibles situaciones de elusión incorpora disposiciones para su prevención.

A modo de resumen, podemos decir que cuando un contribuyente de IRAE distribuye dividendos o utilidades a personas físicas residentes, puede ocurrir que:

a) si los mismos se originan por la obtención de rentas pasivas por colocaciones en el exterior, la retención de IRPF será del 12%.

b) si los mismos se originan en rentas gravadas por IRAE, la retención que corresponde realizar es del 7%.

c) si se originan en rentas no gravadas por IRAE, no corresponderá retención de IRPF.

⁵¹ Inciso 4 del literal C) del artículo 27º del T.O. de 1996: "... Se incluye en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que sean distribuidos por los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primera distribución, los mismos se hayan originado en las rentas a que refieren los apartados i) e ii) de este literal".

En lo que tiene que ver con el tratamiento de los dividendos para el IRNR, si consideramos que el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante (no residente para Uruguay), y recibe dividendos o utilidades de un contribuyente de IRAE, que es quien paga o acredita a sus accionistas o socios del exterior este tipo de rentas, se encuentra gravado por el citado impuesto a una tasa del 7%, de acuerdo a lo establecido por el artículo 14 del Título 8 del T.O. de 1996. El Decreto N° 149/007, en su artículo 7, establece que el gravamen se aplicará hasta el monto de la renta neta fiscal.

La norma también prevé la exoneración, exclusivamente para las utilidades distribuidas por sociedades personales, siempre que los ingresos de la sociedad, en el ejercicio en cual se originan dichas utilidades, no superen los 4.000.000 de UI.

Cuando nos remitimos a los CDIs celebrados por Uruguay, dependiendo del Convenio que corresponda aplicar, cuando el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, si en el acuerdo se prevé una tasa menor, deberá aplicarse la misma.

Cuando anteriormente analizamos los Convenios, mencionamos que en algunos de ellos, las tasas difieren dependiendo de la participación en el capital o en las acciones con derecho a voto que posea el beneficiario efectivo.

También cabe la posibilidad de que no corresponda realizar ninguna retención, si se cumplen con las

condiciones establecidas en el acuerdo. Por ejemplo, en el Convenio entre Uruguay y España, se prevé que los dividendos pagados por una sociedad de un Estado parte a un residente del otro Estado, sólo pueden ser gravados por el país de origen de los mismos, hasta un máximo del 5%, salvo que el accionista extranjero tenga una participación de por lo menos 75% en el capital de la sociedad, en cuyo caso estarán exonerados de retenciones. De manera que, la retención que deberá aplicar Uruguay es inferior a lo que corresponde de acuerdo a su normativa interna, pues se trata de un 5 o 0%, contra un 7% vigente de acuerdo a la normativa interna.

En lo que respecta al tratamiento de los intereses en la normativa local, debemos de considerar también quien es el sujeto que obtiene la renta y dónde se obtiene la misma.

Para los tres impuestos, todos los intereses generados por colocaciones en el país quedarán sujetos a imposición, pudiendo existir exoneraciones para cada uno de ellos. Existen tasas diferentes, según el tipo de renta que se genere.

En lo que tiene que ver con el IRPF, quedarán comprendidos los rendimientos de colocaciones que se realicen localmente, y la tasa a aplicar dependerá del tipo de renta.

Las personas físicas residentes que posean colocaciones en el exterior, también quedarán comprendidas en el impuesto, pues como mencionamos anteriormente, se prevé un mecanismo de extensión de fuente, y en este caso la tasa del impuesto es del 12%.

Con respecto a los intereses, cuando son abonadas a no residentes, se encuentran sujetos a retención del IRNR, pudiendo de acuerdo al tipo de interés previsto en el artículo 14° del Título 8 del T.O. de 1996, tener diferentes tasas: 3%, 5% o 12%.

Siguiendo los CDIs, y de acuerdo a lo que mencionamos anteriormente, las tasas límite en la fuente, son en forma general del 10%, salvo en el caso de Ecuador y Hungría que alcanzan el 15%. Por ende, si en Uruguay la tasa general es del 12%, en aquellos Convenios donde el límite es el 10%, no se podrá aplicar más que ésta última, y en aquellos casos que corresponda de acuerdo a la normativa interna aplicar las tasas reducidas (3 o 5%) estas serán las aplicables.

Por último nos queda por analizar las regalías. Siguiendo el principio de la fuente, para los tres impuestos, las mismas quedarán sujetas a imposición siempre que dichos rendimientos sean obtenidos en Uruguay.

En el ámbito del IRPF, observamos que se hace referencia a este tipo de rentas como rendimientos de capital mobiliario. El artículo 16° del Título 7 del T.O. de 1996 establece que se incluyen en esta categoría de rentas aquellas que provienen del *"arrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes incorporales tales como llave, marcas, patentes, modelos industriales, derechos de autor, derechos federativos de deportistas, regalías y similares"*, así como también los derivados de la cesión del *"derecho de explotación de imagen"*.

En este sentido, existe posición de la Administración, expuesta en la Consulta N° 5.469 del 31 de octubre de 2011, en donde una persona física con intención de residir en Uruguay manifiesta ser autor de libros para la enseñanza de inglés y obtener como único ingreso los derechos de autor de dichos libros, los cuales son impresos, distribuidos y vendidos por una editorial del exterior a toda América Latina. Aclara que el ingreso se determina en función de la cantidad de ejemplares vendidos. En la respuesta, se considera que dicho ingreso constituye uno de los rendimientos incluidos en el mencionado artículo 16° del Título 7 T.O. de 1996 y que en caso de generarse en nuestro país, porque la venta de los libros se realice en Uruguay, estará gravado por IRPF al 7%. Sin embargo, en aquellos casos en que los libros se comercialicen en el exterior, se entiende que el derecho de autor se explota en el exterior, y por ende no se encuentra alcanzado por el impuesto. Continuando con el análisis y más allá de lo contestado en por la Administración, podemos agregar que, cuando las regalías son de fuente uruguaya y obtenidas por un no residente, el impuesto que alcance dichas rentas será el IRNR y la tasa a aplicar del 12%.

Si las rentas por las regalías son obtenidas en el exterior, como dijimos anteriormente, se trata de rentas de fuente extranjera para nuestro país, por lo tanto, quedará sujeto a imposición en caso de existir Convenio, de acuerdo a lo establecido por este. No existe de esta forma, doble imposición internacional.

Podemos concluir, respecto a las regalías, que no existen ni en la normativa interna, ni en los CDI disposiciones específicas que puedan ser consideradas como medidas antiabuso, que merezcan especial consideración.

4.2 - El concepto de beneficiario efectivo

Cuando nos referimos a las rentas denominadas pasivas como son dividendos, intereses, y regalías, además de evaluar el estar sujeto bajo el criterio de renta mundial y ser residente de alguno de los países contratantes, debemos considerar un tercer aspecto: ser beneficiario efectivo de dicho rendimiento.

El concepto de beneficiario efectivo, surge como consecuencia de las limitaciones a la imposición para el país de la fuente que operan si las rentas se abonan a un beneficiario efectivo residente en el otro Estado parte. Es decir que, en el propio acuerdo se conviene que si el pago se realiza a una entidad residente en el otro Estado que no es la beneficiaria efectiva de dichos rendimientos, el Estado de la fuente no tiene limitación alguna para gravarlos.

Esta condición de beneficiario efectivo, constituye una medida antiabuso, que busca contrarrestar el uso indebido de un CDI, por parte de personas que no tendrían por sí mismas derecho a beneficiarse del mismo.

El principal problema que plantea este concepto es su definición, pues si bien fue introducido en el MOCDE de 1977, el mismo no ha sido explicitado hasta el momento. Al no tener una definición expresa, se cuestiona si el término tiene que ser interpretado de acuerdo a la legislación doméstica o si, por el contrario, debe tener un significado autónomo.

Los principios establecidos en los artículos 31º y 32º de la Convención de Viena, establecen que debe interpretarse en forma gramatical, sistemática y teleológica. Por otra parte, el artículo 3.2. de los CDIs (basados en el MOCDE), disponen que cuando los términos no son definidos en el mismo, debe remitirse a la legislación interna vigente al momento de la aplicación del Convenio, salvo que del contexto se infiera una interpretación diferente.

No obstante, la doctrina⁵² entiende que se trata de un concepto de significado internacional y por lo tanto debe preferirse la interpretación autónoma a la remisión a la legislación doméstica, y así evitar situaciones de doble imposición o doble no imposición por un problema en la calificación. Como dicen VIRGÓS y GARCIMARTÍN: "*Si la interpretación es diferente, sólo la textura semántica de las normas del convenio será igual, no sus soluciones, la uniformidad sólo será aparente*"⁵³. Para ELLIFE, el hecho de que los Comentarios al MOCDE ejemplifiquen situaciones en los que no existe un beneficiario efectivo, sugiere que el

⁵² Entre estos autores se pueden ver EDWARDES-KER, M en "Tax Treaty Interpretation", In Depht-Publishing, Londres, 1994, p. 2 (capítulo 7); VOGEL, K "On Double Taxation Conventions", Kluwer International, Third Edition, 1997, p. 562 y DU TOIT, C. DU TOIT, C. "Beneficial ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties", IBFD, Amsterdam, 1999, p. 173.

⁵³ VIRGÓS, M.; GARCIMARTÍN F.J., "Pluralidad de fuentes y unidad interna del sistema español de competencia judicial internacional", RJUAM, Número 1, 1999, p. 259.

significado del término es autónomo, es decir que existe más allá de las estipulaciones del modelo⁵⁴.

Un argumento a favor de esta posición e incluido en los comentarios al MOCDE es que *"El concepto "beneficiario efectivo" no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales⁵⁵."*

En Abril de 2012, la OCDE invitó a una discusión titulada *"Clarification of the meaning of "beneficial owner" in the OECD Model Tax Convention"* (Aclaraciones sobre el significado del término beneficiario efectivo en el MOCDE), de la cual surgieron cambios al borrador inicial que promueve modificaciones a los Comentarios vigentes, en particular los que refieren a los artículos 10º, 11º y 12º del MOCDE. La revisión (aún no aprobada) fue publicada en Octubre de 2012 y en ella se incluyen modificaciones al párrafo 12.1 del Comentario al artículo 10º. En especial, se aclara que el concepto de beneficiario efectivo debe ser interpretado en el contexto del convenio y que no debe emplearse el sentido técnico que surja de la legislación doméstica de un país, porque cuando se incluyó el concepto en el MOCDE, la mayoría de las legislaciones nacionales no

⁵⁴ ELLIFE, C., "The interpretation and Meaning of "Beneficial Owner" in New Zealand", 2009, British Tax Review, párrafos 276-305, p. 17.

⁵⁵ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comentarios al artículo 12º, Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2005, párrafo 12, p. 156 y 157.

contaban con una definición precisa del mismo⁵⁶. Este mismo razonamiento es el expuesto por VOGEL⁵⁷.

Quedan excluidas del concepto de beneficiario efectivo, aquellas entidades o personas que reciban pagos por cuenta de otros.

Nuestro país no escapa a este problema de indefinición, ya que el término no contiene definición expresa en la legislación interna ni en los CDIs que Uruguay ha celebrado. Tampoco la jurisprudencia menciona el concepto, dado que esta materia es relativamente nueva.

En relación al concepto de beneficiario efectivo, se plantea la interrogante de si el alcance de esta expresión refiere a una noción puramente económica, y si podría realizarse una especie de levantamiento del velo de ciertas entidades, y así determinar quién es el beneficiario económico último de las rentas obtenidas por ellas.

⁵⁶ "OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning The Meaning of "Beneficial Owner" in Articles 10, 11 and 12", Anexo, página 17, 19/10/2012 - 15/12/2012. El texto en inglés es el siguiente: "12.1 Since the term "beneficial owner" was added to address potential difficulties arising from the use of the words "paid to ... a resident" in paragraph 1, it was intended to be interpreted in this context and not to refer to any technical meaning that it could have had under the domestic law of a specific country (in fact, when it was added to the paragraph, the term did not have a precise meaning in the law of many countries)".

⁵⁷ VOGEL, K., "On Double Taxation Conventions, Kluwer International, Third Edition, 1997, p. 561.

Según los comentarios al MOCDE, la expresión beneficiario efectivo atiende a las características de las relaciones contractuales entre las partes y no a la realidad económica subyacente. En una primera instancia, la cláusula de beneficiario efectivo se empleaba cuando se verificaba que el perceptor de la renta actuaba como agente del beneficiario efectivo. En un segundo paso y dado el supuesto de residencia en uno de los Estados signatarios en los que se basan los acuerdos, se amplió el ámbito de esta norma, estableciendo que una entidad no podría invocar el CDI cuando actúa como intermediaria entre el Estado de la fuente y un tercero que fuese quien obtuviese realmente esa renta. La noción de intermediación a la que se hace referencia implica que esa entidad tenga un poder de actuación limitado, constituyéndose en un mero administrador o fiduciario actuando por cuenta de un tercero.

En nuestra legislación, el inciso 2 del artículo 6° del Código Tributario establece el denominado principio de la realidad económica: *"Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica"*.

La citada norma permite a la Administración Tributaria prescindir de la forma adoptada por los particulares cuando no se refleja la realidad económica. Más precisamente, permite que mediante la adopción de una forma jurídica inapropiada, los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones tributarias.

No obstante, el artículo 6° del Código Tributario no presenta un problema de compatibilidad con los CDI, puesto no implica un simple levantamiento del velo y desconocer la entidad interpuesta, sino que recoge principios generales vinculados a la idea de la coherencia entre el tratamiento de un negocio jurídico y la verdadera naturaleza de los negocios realizados entre las partes. Los agentes económicos no pueden pretender que apariencias creadas con el único fin de reducir su carga fiscal prevalezcan frente a la Administración Tributaria. En consecuencia, la Administración Tributaria va a calificar los negocios con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, con independencia de la denominación que las partes les hayan atribuido.

La posición de la doctrina uruguaya al respecto, y a la cual adherimos, es que este artículo es una norma de recalificación que podría aplicarse por ejemplo cuando se constituye una sociedad en un Estado con el único objetivo de poder acceder a los beneficios del CDI, y la misma carece de actividad⁵⁸. Además entienden que la carga de la prueba es de quien alega la discordancia y es en ese sentido que se han comenzado a suscribir Acuerdos de Intercambio de Información (AII).

También en relación al artículo 6°, frecuentemente se plantea si el mismo constituye una cláusula antiabuso genérica. Sin embargo, para nuestra doctrina mayoritaria no lo es y entienden que la regla "*sustancia sobre forma*" constituye un criterio de interpretación que aplica

⁵⁸ Dra, MAZ, A. y Dr. FERRARI REY, M., opinión expuesta en Jornadas Tributarias 2013, Montevideo, 31 de octubre de 2013.

exclusivamente en el caso particular de inadecuación entre forma y sustancia⁵⁹.

¿Cuál es el problema que plantea la indefinición de este concepto? El principal cuestionamiento a la hora de aplicar un CDI en nuestro país, refiere a la incertidumbre que poseen los agentes de retención en los casos en que es Uruguay el país que paga los dividendos, intereses y regalías, y tienen que decidir si aplicar la tasa reducida o la exoneración en virtud del CDI. Cuando corresponde al responsable realizar las retenciones, las mismas pueden ser por ejemplo, del 12 % para el caso de los intereses y regalías, 7% en dividendos o utilidades, o tasas reducidas en virtud de la aplicación de un CDI.

La única normativa vigente en nuestro país respecto a la forma de demostrar la omisión o la reducción de la retención por parte del responsable, cuando se está aplicando un CDI, se encuentra establecido en el Decreto N° 323/012 del 3 de octubre de 2012, en donde en su artículo 1º, establece:

"Los sujetos pasivos responsables deberán efectuar las retenciones de los tributos aplicando la tasa general vigente, salvo que el contribuyente acredite la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional".

⁵⁹ Faget, A. "Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal.", Revista Tributaria N° 181, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2004, p. 437.

En este caso, los responsables deberán obtener de los beneficiarios de las rentas o titulares del patrimonio, un certificado de residencia fiscal expedido a tal efecto por la autoridad competente del otro Estado contratante o su representante autorizado.

La Dirección General Impositiva establecerá las condiciones de aplicación de lo dispuesto precedentemente”.

La Administración haciendo uno de las facultades que le fueron conferidas en el Decreto, dictó la Resolución N° 2456/012 del 25 de octubre de 2012, en donde establece en el numeral 1, el contenido del certificado de residencia fiscal: a) fecha de expedición; b) denominación y número de identificación del beneficiario de las rentas o titular del patrimonio; c) declaración de que la entidad identificada es residente del Estado emisor de dicho certificado en el sentido del CDI que se pretende aplicar.

La normativa citada tampoco hacer referencia al concepto de beneficiario efectivo, sino que solamente se exige acreditar la residencia del beneficiario de las rentas, a través del certificado, que deberá presentarse ante el responsable.

Adherimos a la opinión de la doctrina, respecto de que en virtud los problemas que puede generar el no contar una definición de este concepto, el mismo pierde validez y fuerza como herramienta de combate al abuso de convenios, con lo cual siguen siendo las cláusulas de limitación de los beneficios los mecanismos más eficaces.

4.3 - Precios de Transferencia.

La mayoría de los países que establecen en su legislación un régimen de imposición a la renta, tienen disposiciones específicas respecto al tratamiento de operaciones internacionales realizadas entre empresas vinculadas, para así evitar la evasión o elusión fiscal.

En el caso de nuestro país, este concepto ha sido incorporado en el IRAE a partir de la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006.

Los precios de transferencia pueden ser definidos como el precio fijado por una empresa por la venta o transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible a otra empresa con la cual está vinculada. Se trata del precio que se acuerda en una operación o transacción, entre dos empresas que tienen intereses económicos comunes, por estar asociadas en el negocio.

Cuando la ubicación de dichas partes o entidades es en diferentes jurisdicciones tributarias, es necesario determinar la forma atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción ocurrida entre las partes asociadas, para lo cual se aplican los denominados precios de transferencia.

De manera que, la aplicación de precios de transferencia, supone: a) una transacción que puede ser valorada económicamente; b) llevada a cabo entre partes relacionadas o asociadas; c) ubicadas en jurisdicciones tributarias diferentes.

El uso abusivo de los precios de transferencia, puede darse por la existencia de políticas de comercialización que persigan objetivos fiscales, es decir el manejo de precios en forma artificial. Otra opción, consiste en fijar un precio entre unidades de negocios del mismo grupo a los efectos que aquella que se encuentre ubicada en un país con altas tasas de imposición obtenga pérdidas fiscales.

La no fijación de los precios de acuerdo a los valores de mercado, puede hacer que se distorsione la carga tributaria, y por lo tanto que se vean afectados los ingresos tributarios de los Estados en los que estas unidades integrantes del grupo residen. Por este motivo, las Administraciones Tributarias han incorporado en sus legislaciones, normas tendientes a evitar conductas fiscales no deseadas que puedan afectar su recaudación, considerando las mismas como realizadas entre partes independientes.

A nivel internacional, el artículo 9º del MOCDE - Empresas Asociadas -, recoge el conocido principio "*arm's length*", a través del cual un Estado contratante puede gravar las utilidades de una empresa que ya tributaron en el otro Estado, cuando dichas utilidades hubieran correspondido a la empresa del primer Estado, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que hubieran acordado empresas independientes, sin la existencia de vinculación. En el otro Estado, se procederá al ajuste que se considere apropiado del monto del impuesto que hayan percibido sobre esas utilidades para evitar la doble imposición.

La OCDE, también ha formulado las "*Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a*

empresas multinacionales y administraciones tributarias", en las que establecen diferentes métodos basados en el conocido principio de "arm's length", en donde se desarrollan con detalle las exigencias que deben respetarse para mantener las condiciones de independencia y el principio de empresa separada. Estas guías constituyen un instrumento interpretativo de primer orden para poder verificar la normativa interna de acuerdo a las exigencias convencionales, así como los casos de interpretación de la propia normativa interna referente a la regulación de los precios de transferencia. Además, contienen criterios genéricos y abstractos que pueden ser objeto de diversas interpretaciones por las diferentes Administraciones Tributarias, pudiendo generar conflictos de calificación y asignación de rentas.

4.3.1 - ¿Qué establecen los CDIs celebrados por Uruguay?

Los CDIs con Alemania, España, Hungría, Liechtenstein, Corea del Sur y Portugal, siguen el MOCDE, y por ende no merecen mayores comentarios.

Respecto al Convenio con Ecuador, si bien contiene los lineamientos generales de la OCDE, dispone en el párrafo 3 del artículo 9, que no se aplicará el ajuste en caso de que las transacciones que den lugar al mismo, sean consideradas fraudulentas de acuerdo a una decisión administrativa o judicial. Asimismo, en el Protocolo se establece que existe relación entre una empresa de un Estado contratante con una empresa del otro Estado Contratante, cuando: a) las decisiones son tomadas por órganos directivos que se encuentran integrados en su mayoría por los mismos miembros en una empresa de un Estado Contratante y una empresa del

otro Estado contratante; b) un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participan indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de una empresa de un Estado contratante y una empresa del otro Estado contratante.

En cuanto al CDI con India, también es similar al MOCDE, pero en el párrafo 3 del artículo 9º, establece que ante un procedimiento judicial, administrativo u otro legal, que exista una sentencia definitiva en la cual una de las empresas quede sujeta a sanción por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso, no corresponderá el ajuste.

El CDI con Malta, es similar al de Ecuador, en el sentido que incorpora el párrafo 3, pero solamente en el caso de transacciones fraudulentas solamente en virtud de un fallo judicial.

En el caso del CDI con Suiza, también sigue básicamente los lineamientos de la OCDE, pero en párrafo 3 establece un límite temporal para efectuar el ajuste en las utilidades, disponiendo que el mismo no se podrá realizar luego de transcurrido los límites temporales previstos en su legislación ó 5 años desde la finalización del año en que la empresa debió realizar el ajuste, salvo cuando exista fraude u omisión dolosa.

Finalmente el CDI con Finlandia es similar a lo expuesto respecto del acuerdo con Ecuador, sin hacer ninguna mención al artículo 9º en su Protocolo.

Es de destacar que ninguno de los CDIs establecen cómo han de ajustarse las utilidades para ser consideradas a precios de mercado. Por ende, es la normativa interna, la que ha de seguirse para la determinación de las mismas.

4.3.2 - Precios de Transferencia según la normativa interna.

Nuestra legislación incorporó la normativa vinculada a los precios de transferencia tomando como referencia las Directrices de la OCDE con algunas excepciones y la legislación Argentina.

El artículo 38° del Título 4 del T.O. de 1996, recoge el principio "arm's length": *"Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta."*

Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado

fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título”.

De manera que nuestro derecho prevé que las normas de precios de transferencia serán de aplicación⁶⁰ cuando un sujeto pasivo del IRAE realice operaciones con:

- 1) Entidades vinculadas no residentes, ó
- 2) Entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación

Ahora bien, ¿cuándo se configura esa vinculación? Los supuestos de vinculación previstos en nuestra normativa interna son los siguientes:

- a) Cuando las partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.
- b) Operaciones que se realicen con no residentes, domiciliados, constituidos o ubicados en países de baja o nula tributación, o que se beneficien de un régimen especial de nula o baja

⁶⁰T.O.1996, Título 4, artículo 39.

tributación. Se incluyen las operaciones realizadas con exclaves aduaneros, y se benefician de un régimen de nula o baja tributación. En este caso, la norma establece un régimen de presunción absoluta de vinculación y un apartamiento del principio "*arm's length*".

- c) Operaciones de commodities y de bienes con cotización reconocida en mercados transparentes realizadas a través de intermediarios en el exterior, cuando éstos últimos no cumplen con los requisitos establecidos por la norma.

Como conclusión, se observa que las hipótesis para la configuración de la vinculación incluidas en nuestra legislación, resultan más amplias que las establecidas en los CDIs celebrados.

Respecto a los métodos para realizar los ajustes correspondientes, podemos determinar que son los mismos que los establecidos en las Directrices de la OCDE y que deberá seleccionarse aquél que se encuentre más acorde a la transacción en cuestión (precios comparables entre partes independientes, precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción).

En nuestra legislación se establece lo que se denomina "sexto método" y refiere a la realización de operaciones de importación y exportación. En esos casos solamente obliga la aplicación del método de precios comparables entre partes independientes, en el caso de operaciones de comercio exterior de bienes cuyo precio es de notorio y

público conocimiento. Los precios comparables que deben ser considerados son aquellos que surjan de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares. La fecha que deberá considerarse depende de si el contrato se encuentra o no inscripto en el Registro de contratos de compraventa, pues si se encuentra inscripto se toma la cotización de la fecha del contrato, y si no lo está la cotización a la fecha expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente, pudiendo ser ajustado por las diferencias de importes de seguros y fletes.

También se prevé la utilización del método de partes independientes, en aquellas operaciones de importación y exportación que tengan por objeto productos primarios agropecuarios (commodities) y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes; intervenga un intermediario en el exterior que no sea el destinatario de las mercaderías y se cumpla alguna de las hipótesis de vinculación establecidas por la norma, ya sea entre el operador local y el intermediario, entre el operador local y el destinatario final de la mercadería ó que el intermediario no tenga una real existencia. El precio a considerar es similar al caso anterior.

CAPÍTULO 5 - MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Ya hemos analizado las diferentes reglas de atribución de la potestad tributaria previstas en los CDIs. No obstante y a pesar de ellas, igual pueden darse situaciones de doble imposición, para lo cual existen los métodos que permiten eliminarla. El enfoque de este tema, será partir de una breve descripción de las directrices de la OCDE para luego ver los criterios adoptados por nuestro país en los CDIs acordados.

5.1 - Métodos para eliminar la doble imposición: Sugerencias OCDE.

Para poder eliminar la doble imposición, tradicionalmente existen dos métodos: el de la exención y el de la imputación ó crédito fiscal.

El primero de ellos, el de exención, toma en cuenta la renta y consiste básicamente en atribuir el derecho a gravar una determinada renta con carácter exclusivo a un Estado, y por lo tanto el otro Estado renuncia a gravar esas rentas. En principio y de acuerdo a los comentarios al artículo 23 del MOCDE, es el Estado de la residencia quien no grava las rentas imponibles en el otro Estado.

Esta exención puede ser integral, cuando el Estado de la residencia nunca considera a efectos impositivos la renta imponible, por ejemplo no computa esa renta como exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta. En cambio, cuando sí lo hace estamos frente a lo que se denomina exención con progresividad.

Se basa en la idea de que el Estado de la fuente donde se obtiene la renta, es quien tiene el derecho legítimo de atribuirse la potestad sobre esa renta propiedad de un inversor que reside en otro Estado. El empleo de este criterio implica una renuncia o postergación por parte del Estado de la residencia, a gravar la renta alcanzada por la normativa tributaria de otro país.

El segundo método, a diferencia del primero, se basa en el impuesto y como sugieren los comentarios al MOCDE, el Estado de la residencia calcula su importe considerando todas las rentas obtenidas por el contribuyente, incluyendo las que provienen del otro Estado, pero que en virtud del Convenio pueden someterse a imposición. Una vez obtenido el monto del impuesto, el Estado de la residencia admite deducir del mismo, el impuesto pago en el otro Estado por esas rentas. En caso de que se admita el 100% del impuesto pagado en el otro Estado, se denomina imputación o crédito integral. Si en cambio, el Estado de la residencia se reserva el derecho de tomar en consideración la renta o patrimonio exentos para determinar el impuesto a aplicar al resto de las rentas o patrimonio, estamos ante una imputación o crédito ordinario. Esta consideración tiene relevancia cuando existen escalas o clases progresionales de alícuotas en los impuestos.

Para poder eliminar la doble imposición, la OCDE sugiere como métodos el de la exención con progresividad ó el de la imputación ordinaria. Dichos métodos están descritos en el artículo 23 A y 23 B del MOCDE y analizados en los comentarios respectivos. No obstante, no se establecen reglas del cálculo de la exención o la imputación, sino que se considera que es objeto de la legislación interna.

Además de los mecanismos para eliminar la doble imposición, los Convenios también suelen contener en sus disposiciones, algunas cláusulas que permiten facilitar la cooperación fiscal internacional, eliminando trabas al intercambio de información y permitiendo en algunos casos la asistencia en la recaudación, como forma de evitar la elusión y evasión fiscal. En otras oportunidades los países suscriben AII específicos que les permitan cumplir con este objetivo. No es materia del presente trabajo analizar este tipo de acuerdos.

A continuación analizaremos las disposiciones de los CDIs que refieren a los métodos para eliminar la doble imposición, respecto de aquellos casos en que las personas sean consideradas residentes uruguayos.

5.2 - Métodos para eliminar la doble imposición: Análisis de cada CDI.

CDI Uruguay - Alemania:

Establecidos en el artículo 22° numeral 2) del acuerdo. Se utiliza en primer lugar el método de la exención, tal como se dispone en el literal a), en la medida en que se eliminan de la base del impuesto ciertas rentas, que en consecuencia serán gravadas por Alemania. Esas rentas comprenden:

1. Provenientes de bienes inmuebles y los beneficios de su enajenación,

2. Beneficios empresariales obtenidos por Establecimientos Permanentes y ganancias por enajenación de bienes muebles de un EP,
3. Dividendos pagados una sociedad uruguaya por una sociedad alemana si por lo menos el 10% de su capital pertenece a la sociedad uruguaya, y
4. Remuneraciones de trabajo dependiente y por cumplir funciones públicas.

Dado que al final del literal se aclara que Uruguay se reserva el derecho de tener en cuenta estas rentas a la hora de fijar el impuesto, concluimos que el método es exención con progresividad.

De manera residual, se incluye el mecanismo del crédito para las rentas no incluidas en lo que numeramos como 1, 2, 3 y 4. En este caso se podrá deducir del IRAE, IRPF, IRNR ó IP generado en Uruguay y por rentas provenientes o patrimonio situado en Alemania, el impuesto pago en ese país por los mismos conceptos. Como es una imputación ordinaria, el importe de la deducción no puede ser superior al impuesto uruguayo que corresponda, si se consideraran las rentas o bienes antes de efectuada la deducción.

CDI Uruguay - España:

Regulados por el numeral 2 del artículo 22° del acuerdo. En primer lugar, se enuncia que la doble imposición se eliminará con la normativa doméstica o

siguiendo lo establecido en este artículo. El literal c) permite la deducción del impuesto pago en España:

1. Por las rentas procedentes de España gravadas por algún impuesto a la renta en Uruguay,
2. Por bienes situados en España alcanzados por el IP
3. Impuesto sobre sociedades pagados por la sociedad que reparte los dividendos correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan.

En este caso también estamos frente a una imputación ordinaria.

En caso de que existieran ingresos o patrimonio exento en Uruguay, dichas rentas y bienes podrán considerarse a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes del residente.

CDI Uruguay - Hungría:

El artículo 24° de este Tratado dispone los dos métodos de eliminación de la doble imposición. Como criterio general propone que cuando un residente, en este caso uruguayo, obtiene una renta o patrimonio también gravado en Hungría, Uruguay deberá exceptuar dicha renta o patrimonio, lo que no impide que éstos sean considerados como exentos al momento de calcular el monto del impuesto uruguayo sobre las restantes rentas o bienes gravados en Uruguay.

No obstante, para el caso de los dividendos, intereses y regalías, se admite la imputación ordinaria del impuesto pago en Hungría.

También se incluye la cláusula de que en caso de que existieran ingresos o bienes exentos en nuestro país, los mismos podrán considerarse a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes del residente.

CDI Uruguay - México:

Los mecanismos para evitar la doble imposición están establecidos en el artículo 23° del Convenio. Se incluye únicamente el mecanismo del crédito ordinario por el impuesto pago en México por:

1. Las rentas provenientes de ese país y gravadas por IRAE, IRPF ó IRNR, ó
2. El IP que debiera pagarse por bienes situados en México.

Al igual que en el CDI con España, los ingresos o patrimonios exentos en Uruguay, podrán considerarse a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes.

CDI Uruguay - Suiza:

También aplica el criterio de imputación ordinaria. Según la redacción del literal a) del numeral 2 del artículo 23° del acuerdo, los residentes uruguayos que obtengan rentas gravadas por Suiza, podrán imputar el mismo

al pago de cualquier impuesto uruguayo que alcance la misma renta. En el mismo sentido, se establece una disposición idéntica para el patrimonio.

Como ya hemos visto en otros CDIs, también se enuncia que considerarse los ingresos o patrimonios exentos en Uruguay a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes.

La particularidad que presenta este acuerdo es respecto de los dividendos obtenidos por sociedades residentes de Uruguay. En caso de que estos provengan de una sociedad residente de Suiza, tendrá derecho a la misma desgravación que se le hubiese concedido a la sociedad, si en lugar de ser residente en Suiza, lo fuera en Uruguay.

CDI Uruguay - Ecuador:

Los métodos están incluidos en el artículo 23° del acuerdo. También se utiliza el mecanismo de imputación ordinaria, y la potestad de Uruguay de tomar en cuenta los ingresos o patrimonios exentos en Uruguay a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes.

Como particularidad, en el numeral 3 se aclara que el impuesto pago en el otro Estado contratante, refiere a aquél que se hubiese pago de no aplicarse ciertas normas que otorgan beneficios fiscales y que están destinadas a promover el desarrollo económico. Además dispone que el crédito a imputar deberá ser certificado por la autoridad competente de cada Estado.

CDI Uruguay - Portugal, CDI Uruguay Liechtenstein, CDI Uruguay - India, CDI Uruguay - Corea, CDI Uruguay Finlandia y CDI Uruguay - Malta:

No presentan demasiadas particularidades más que se establece el método de imputación ordinaria y la facultad de nuestro país, de tomar en cuenta los ingresos o patrimonios exentos en Uruguay a los efectos de calcular el impuesto sobre las demás rentas o bienes.

CDI Uruguay - Argentina:

Recordemos que si bien este acuerdo no es un CDI tradicional, además del procedimiento para intercambio de información establece un método para evitar la doble imposición.

El criterio general establecido en el mismo, es el de la imputación ordinaria. No obstante y dado que es notorio las situaciones de doble imposición entre estos dos países como resultado de extensión del criterio de la fuente en cuanto a los servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, cuando éstas sean pagadas por un residente de argentina también aplicará el método del crédito ordinario.

5.3 - ¿Cuáles son los efectos en la normativa interna?

Como mencionamos anteriormente, la mayoría de los CDIs celebrados por Uruguay consideran el método de la imputación ordinaria para eliminar la doble imposición. Por lo tanto nuestro país como Estado de la residencia, deberá

deducir del impuesto que corresponda lo abonado en el otro Estado contratante y por ende resignar su recaudación.

A los efectos de considerar los referidos créditos, la Administración ha dictado la Resolución N° 1.815/013 del 27 de Junio de 2013, en donde establece la información que deberá poseer el contribuyente para acreditar los impuestos pagados en el exterior.

La mencionada Resolución, establece los siguientes elementos como medios de prueba fehaciente:

-el pago de los impuestos en el exterior o que los mismos fueron sujetos a retención.

-Cuándo los pagos o retenciones fueron realizadas.

-El importe y medio de pago utilizado. Si fueron pagos por vía retención debe demostrarse el importe bruto de la renta y la acreditación del importe neto luego de realizada la retención.

-Que los impuestos se generaron por elementos gravados en el país. Cuando el impuesto del exterior se genere por elementos de renta gravados y no gravados, el monto del crédito que se puede reconocer deberá proporcionarse de acuerdo al porcentaje que representa la renta gravada sobre el total.

Merece destacar también, que solamente en el ámbito del IRPF, el artículo 45° del Título 7 del T.O. de 1996, reglamentado por el artículo 76° bis del Decreto N° 148/007, con la redacción dada por el artículo 23° del

Decreto N° 510/011 del 30 de diciembre de 2011, los contribuyentes que hayan sido sujetos a imposición en el exterior, y exclusivamente para las rentas derivadas de rendimientos de capital mobiliario obtenidas en el exterior por personas físicas residentes, podrán considerar como crédito en el IRPF el referido impuesto abonado en el exterior, no pudiendo superar el impuesto local.

Asimismo, la norma considera que se trata de impuestos análogos, considerando los mismos como aquellos que se encuentren comprendidos en los Convenios para evitar la doble imposición.

CONCLUSIONES.

En primer lugar podemos concluir que si bien este proceso se inició como intento de mejorar la imagen internacional e incrementar la confianza en nuestro país, Uruguay no sólo se ha conformado con adoptar los estándares internacionales en materia de intercambio de información y cooperación en la lucha contra la evasión fiscal. Por el contrario, ha dado un paso más, y ha optado por realizar acuerdos que además de permitir el intercambio de datos, posibiliten eliminar la doble imposición internacional. En este sentido, es que no sólo se ha cumplido con la meta propuesta en el año 2009 de acordar 12 Convenios con diferentes jurisdicciones, sino que hasta la fecha ha celebrado varios Tratados para evitar la doble imposición así como acuerdos de intercambio de información tributaria, y aún continúa negociando otros.

En sintonía con lo anterior y concomitantemente, se han incorporado en nuestra legislación conceptos vinculados a la fiscalidad internacional. Si bien algunos de ellos como los precios de transferencia y el EP se incluyeron en la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006, posteriormente se han agregado otros, como la extensión del principio de la fuente para los servicios personales en relación de dependencia⁶¹, los servicios de carácter técnico de gestión, técnica, administración o asesoramiento prestados de forma independiente⁶² y los

⁶¹ Numeral III), inciso 2° del artículo 3° del Título 7 del T.O. de 1996, modificado por artículo 317° de Ley N° 18.996 - Ley de Rendición de Cuentas de 07 de noviembre de 2012.

⁶² Numeral III), inciso 2 del artículo 3° del T.O. de 1996.

rendimientos de capital mobiliario obtenidos por personas físicas residentes⁶³. Esta situación ha provocado que en una diversidad de circunstancias se observen escenarios de doble imposición internacional, los cuales han podido ser resueltos con aquellas jurisdicciones con las cuales nuestro país ha suscrito un CDI.

Por otra parte, en la medida en que Uruguay amplíe la red de convenios para evitar la doble imposición, podría incentivar a las empresas multinacionales a incluir a nuestro país en su planificación fiscal. Como vimos, tanto para la OCDE como para la doctrina internacional y nacional, la línea entre una adecuada planificación y un abuso de los tratados es cada vez más delgada, con lo cual el incrementar el número de acuerdos y ceder la potestad tributaria puede poner en riesgo los ingresos tributarios de nuestra Administración, si se constatan conductas del tipo "*treaty shopping*" o "*rule shopping*".

En pos de combatir este tipo de acciones, es que en nuestra legislación se han redactado y aprobado diversas normas con objeto antielusivo, como lo son la regla candado, la transparencia fiscal, el fuero de atracción de los establecimientos permanentes, la determinación de los precios de transferencia, etc. La aplicación de este tipo de normas en los CDIs dependerá de si los mismos autorizan expresamente su utilización o no. Los CDIs con México⁶⁴,

⁶³ Numeral 2), inciso 1 del artículo 3° del T.O. de 1996.

⁶⁴Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.645 del 19 de febrero de 2010,(artículo 22°, numeral 1).

Portugal⁶⁵, España⁶⁶, Alemania⁶⁷ e India⁶⁸ no ofrecen dificultad alguna, puesto que en los propios acuerdos se ha previsto que en ningún caso el aplicar lo establecido en el Convenio podrá impedir que el Estado contratante aplique su normativa interna para combatir la elusión y la evasión fiscal. El problema se presenta en el resto de los tratados, pero creemos que en estos casos se podrían igualmente aplicar este tipo de cláusulas domésticas específicas, siempre y cuando no se violente el principio de buena fe y la finalidad del propio CDI.

En este punto hemos visto que nuestro país carece de una disposición de carácter antielusiva genérica y que el

⁶⁵Protocolo relativo al Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N° 18.934 del 1 de agosto de 2012, numeral 7)

⁶⁶Protocolo relativo al Convenio entre el Reino de España y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N° 18.730 de 7 de enero de 2011, numeral IV), numeral 2).

⁶⁷ Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Reducción Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.844 del 28 de diciembre de 2011, (artículo 28°).

⁶⁸Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.972, del 21 de setiembre de 2012, (artículo 29°).

artículo 6 del Código Tributario no puede ser confundida con una regla de este tipo, pero que permitiría a la Administración y siempre que pueda probarlo fehacientemente, frente a una conducta de tipo "*treaty shopping*" o "*rule shopping*" que viole claramente el objeto y fin de un determinado CDI, recalificar si el beneficiario es residente ó no; ó si el tipo de renta invocado es el adecuado.

Como el fenómeno de la doble tributación es relativamente nuevo en nuestro país, las posiciones doctrinarias son recientes y aún no existe posicionamiento de la Administración, ni jurisprudencia al respecto, lo cual dificulta la aplicación de los Tratados. Al respecto adherimos a la posición de diversos autores internacionales y nacionales que estiman pertinente desarrollar a nivel internacional un concepto uniforme de abuso o fraude a la ley tributaria en aras de armonizar las distintas legislaciones. Esto es consistente con lo propuesto en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Propósitos Fiscales implementado en 2009, organizado por la OCDE.

Finalmente entendemos que este trabajo es simplemente un punto de partida en el análisis de este temario debido a las nuevas tendencias que se observan a nivel internacional, como son el cambio de posición de la OCDE respecto a la planificación tributaria internacional y la elusión, el cambio de paradigma de eliminación de los "paraísos fiscales" por la búsqueda de un nuevo estándar internacional en materia de cooperación de la lucha contra el fraude fiscal y la sugerencia de evitar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios (BEPS).

FUENTES

AUTORES:

AISENBERG, L. y SARTORI, E., "Concepto de establecimiento permanente en los Convenios de doble imposición suscriptos por Uruguay y comparación con los modelos OCDE y ONU", Revista Tributaria 229, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2012.

ALBACETE, J.M. y ERMOGLIO, E., "Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información" - Revista Tributaria 219, IUET, Montevideo, Noviembre - Diciembre 2010.

BRUZZONE, L. y SONDEREGGER, J., "Aplicación de los convenios a las partnerships: análisis desde la perspectiva uruguaya", Revista Tributaria 230, IUET, Montevideo, Setiembre - Octubre 2012.

CÁCERES, G. y PÉREZ NOVARO C., "El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo", Universidad de la Empresa, trabajo presentado en Jornadas Tributarias 2011, Montevideo, 28 y 29 de Setiembre de 2011.

CACERES, G., "Los convenios para evitar la doble imposición internacional. Renuncia a la competencia tributaria y perjuicio a la inversión externa directa. El caso uruguayo" - Trabajo Técnico para la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad - San Juan, Puerto Rico, Agosto- Setiembre 2011.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J. A., "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", IEF, Documentos, N° 24/02, 2002.

DE ARESPACOHAGA J., "Planificación fiscal internacional", Marcial Pons, Madrid, 1998.

DELGADO PACHECO, A., "Las medidas antielusivas en los convenios para evitar la doble imposición y en la fiscalidad internacional", IEF, Documentos, N° 15/02, 2002.

DU TOIT, C., "Beneficial ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties", IBFD, Amsterdam, 1999.

EDWARDES-KER, M., en "Tax Treaty Interpretation", In Depht-Publishing, Londres, 1994.

ELLIFE, C., "The interpretation and Meaning of "Beneficial Owner" in New Zealand", 2009, British Tax Review.

ERMOGLIO, ENRIQUE con la colaboración de Félix Abadie. "El Establecimiento Permanente en Uruguay" - Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios N° 212, Set- Octubre 2009.

FAGET, A. "Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal.", Revista Tributaria N° 181, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2004.

FERRARI REY, M., opinión expuesta en VI Jornadas Tributarias 2013, Montevideo, 31 de octubre de 2013.

FERRERI, PABLO "El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional" - Universidad de Montevideo - Facultad de Derecho

FERRERI, P. y NIEVES, G. "Intercambio de información y asistencia en la recaudación entre administraciones

tributarias", III Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional IFA 2011, Bogotá, Colombia.

FRASCHINI, J.I., "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo", Revista Tributaria 193, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2006.

FRASCHINI, J.I.- "La prestación de servicios y el Establecimiento Permanente" - Revista de Derecho 12 - Facultad de Derecho - Universidad de Montevideo - Julio 2007

FRASCHINI, J.I. y BALIÑO, C. en "La Planificación Fiscal vs. El Abuso de Tratados. El Treaty Shopping y el Concepto de Beneficiario Efectivo", en Revista Tributaria 219, IUET, Montevideo, Noviembre - Diciembre 2010.

FRASCHINI, J.I. y AISENBERG, L., "El Concepto de Beneficiario Efectivo en Derecho Tributario Internacional", trabajo expuesto en V Jornadas Tributarias, Montevideo, 27 y 28 de setiembre de 2012.

FRASCHINI, J.I. y SARTORI, E., "Los convenios para evitar la doble imposición y la elusión: aplicación de normas anti-elusivas", en Revista Tributaria 218, IUET, Montevideo, Setiembre-Octubre 2010.

GALLO, F. y MELLIS, G., "L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea", Justicia Tributaria, Acti del 1º Congreso Internacional de Derecho Tributario, Max Limonad, San Paolo del Brasile, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., "Las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales", Revista Tributaria Nº 181, IUET, Montevideo, Julio - Agosto 2004.

HENSEL, A. "Diritto Tributario", traducción de Dino Jarach, Giuffrè Editore, Milano, 1956.

I.F.A., "Cahiers de Droit Fiscal International", 75B, 1960.

JIMENEZ, M., "Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributarios y sobre los derechos de los contribuyentes", Carta Tributaria, Monografías, 20/2003.

LARENTZ, K., "Metodología de la Ciencia del Derecho" (traducción y revisión de Marcelino Rodríguez Molinero), Ariel, Barcelona, 1994.

MARQUEZ, P., "Residencia", trabajo expuesto en IV Jornadas Tributarias, Montevideo, 28 y 29 de setiembre de 2011.

MAZ, A., opinión expuesta en VI Jornadas Tributarias 2013, Montevideo, 31 de octubre de 2013.

NIEVES, G., "Interpretación de los convenios para evitar la Doble Imposición", trabajo presentado en las II Jornadas Tributarias, Montevideo, 9 de diciembre de 2009.

OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, Julio 2005.

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

OCDE, "Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning The Meaning of "Beneficial Owner" in Articles 10, 11 and 12", Anexo, página 17, 19/10/2012 - 15/12/2012.

ONU, "Model Double Taxation Convention, between developed and developing countries" - 2011.

ONU, "Treaty Abuse and Treaty Shopping", Committee Of Experts on International Corporation in Tax Matters, ECOSOC, Ginebra, 2006.

PISTONE, P. "Abuso del Diritto ed elusione fiscale", Cedam, Padova, 1995.

PISTONE, P. "L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale", Corso di Diritto Tributario Internazionale, cd. V. Uckmar, Cedam, Padova, 1999.

ROCA, M., "Concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para evitar la doble imposición", trabajo expuesto en las V Jornadas Tributarias, Montevideo, 27 y 28 de Setiembre de 2012.

SERRANO ANTON, F., "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional", en "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, Número 24, España, 2002.

VALDÉS COSTA, R., VALDÉS DE BLENGIO, N. y SAYAGUÉS ARECO, E., "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay Comentado y Concordado", 5º edición, FCU, Montevideo, 2002.

VEGA BORREGO F., "Las medidas contra el Treaty Shopping", IEF, 2003.

VEGA BORREGO, F., "Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble

imposición", Inv. Jurídica N° 1/03, Universidad Autónoma de Madrid, 2003.

VEGA BORREGO, F., "EL concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición", IEF, Documentos, N° 8/05, 2005.

VIRGÓS, M.; GARCIMARTÍN F.J., "Pluralidad de fuentes y unidad interna del sistema español de competencia judicial internacional", RJUAM, Número 1, 1999.

VIRGÓS, M., GARCIMARTIN, F.J., Derecho procesal civil internacional (Litigación internacional), Civitas, Madrid, 2000.

VOGEL, K., "Double Taxation Conventions", Kluwer, Deventer, Holanda, 1991.

VOGEL, K., "On Double Taxation Conventions", Kluwer International, Third Edition, 1997.

TRATADOS INTERNACIONALES:

Acuerdos Internacionales:

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ratificada por la nuestro país por la Ley N° 16.173 del 30 de marzo de 1991.

Acuerdos Bilaterales - CDI vigentes:

Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de Hungría para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° N° 16.366 del 19 de mayo de 1993.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y

prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio - Ley N° 18.645 del 19 de febrero de 2010.

Convenio entre el Reino de España y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N° 18.730 del 7 de enero de 2011.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.867 del 23 de diciembre de 2011.

Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Reducción Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.844 del 28 de diciembre de 2011.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, Ley N° 18.932 del 20 de julio de 2012.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Principado de Liechtenstein para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.988 del 31 de julio de 2012.

Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N° 19.035 del 27 de diciembre de 2012.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley 18.934 del 1 de agosto de 2012.

Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 18.972 del 21 de setiembre de 2012.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley N° 19.010, del 22 de noviembre de 2012.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Corea para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Ley N° 19.033 del 27 de diciembre de 2012.

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio - Ley N° 19.035 del 27 de diciembre de 2012.

Acuerdos bilaterales - AII y método para evitar doble imposición vigente:

Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición, Ley N° 19.032 del 27 de diciembre de 2012.

Acuerdos bilaterales - AII vigentes:

Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Francesa relativo al intercambio de información en materia tributaria, Ley N° 18.722 del 12 de enero de 2011.

Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Islandia relativo al intercambio de información en materia tributaria, Ley N° 18.977 del 12 octubre de 2012.

Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno del Reino de Dinamarca relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria, Ley N° 19.036 del 27 de diciembre de 2012.

Acuerdos bilaterales - AII aún no vigentes:

Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno del Reino de Suecia relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria, Ley N° 18.959 del 6 de setiembre de 2012.

Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Groenlandia sobre intercambio de información en Materia Tributaria, Ley N° 18.981 del 17 de octubre de 2012.

Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de las Islas Feroe relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria, Ley N° 19.034 del 27 de diciembre de 2012.

NORMATIVA INTERNA:

IRAE:

Título 4 del T.O. de 1996

Decreto N° 150/007 y modificaciones

IRPF:

Título 7 del T.O. de 1996

Decreto N° 148/007 y modificaciones

Resolución D.G.I. N° 662/007

IRNR:

Título 8 del T.O. de 1996

Decreto N° 149/007

Resolución D.G.I. N° 981/007

IP:

Título 14 del T.O. de 1996

Decretos N° 600/988, N°408/996 (artículos 3° y 6°), N° 208/007 (artículos 23°, 24° y 27°)

OTRAS LEYES:

Decreto - Ley N° 15.322, Sistema de Intermediación Financiera, del 17 de setiembre de 1982.

Ley N° 15.921, Ley de Zonas Francas, del 17 de diciembre de 1987.

Ley N° 16.060, Sociedades Comerciales, del 4 de setiembre de 1989.

Ley N° 16.906, Promoción y protección de inversiones del 7 de enero de 1998 y sus normas complementarias.

Ley N° 17.243, Ley de Urgencia, del 29 de Junio de 2000.

Ley N° 17.777, Constitución de asociaciones y sociedades agrarias, del 21 de mayo de 2004.

OTROS DECRETOS:

Decreto N° 530/009

Decreto N° 282/011

Decreto N° 323/012

Decreto N° 510/011

OTRAS RESOLUCIONES D.G.I.:

N° 1.235/008

N° 2.456/012

N° 1.815/013

OTRAS CONSULTAS D.G.I.:

N° 4.804 del 18 de febrero de 2008.

N° 4.883 del 13 de mayo de 2008.

N° 5.262 del 23 de Julio de 2010.

N° 5.457 del 3 de enero de 2011.

N° 5.469 del 31 de octubre de 2011.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO 1 - URUGUAY EN EL NUEVO CONTEXTO INTERNACIONAL.....	7
CAPÍTULO 2 - ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA: ASPECTO SUBJETIVO DE LOS CONVENIOS.....	11
2.1. Residencia.....	11
2.1.1. ¿Quiénes pueden pedir la aplicación de los CDIs suscritos por Uruguay?	13
2.1.2. Inclusión del concepto de residente en el Sistema Tributario Uruguayo.....	17
2.1.3. Concepto de persona física residente en el Sistema Tributario Uruguayo.....	20
2.1.4. Concepto de persona no física residente en el Sistema Tributario Uruguayo.....	32
2.1.5. Resolución de conflictos de doble residencia...	34

2.2.	Tratamiento de las partnerships o sociedades de personas.....	41
2.2.1.	Conceptos generales.....	41
2.2.2.	Tratamiento de las sociedades personales en nuestra legislación.....	43
2.2.3.	Las partnerships en los CDI firmados por Uruguay.....	46
2.3.	Transparencia fiscal internacional.....	49
2.3.1.	Conceptos generales.....	49
2.3.2.	Transparencia fiscal en la normativa interna...	51
2.4.	Establecimiento Permanente.....	55
2.4.1.	Conceptos generales.....	55
2.4.2.	Concepto de EP según los diferentes CDIs celebrados por Uruguay.....	57
2.4.3.	¿Qué establece la normativa interna?.....	61

2.4.4.	El problema de la atribución de rentas al EP...	66
2.4.5.	¿Qué ocurre con la atribución de beneficios al EP en los CDI celebrados por Uruguay?.....	68
2.4.6.	Atribución de rentas al EP de acuerdo a la normativa interna.....	74
CAPÍTULO 3 - MEDIDAS ANTIABUSO EN LOS CDIS Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO INTERNO.....		80
3.1.	Introducción.....	80
3.2.	Cláusulas contenidas en los CDIs.....	88
3.2.1.	Cláusulas de limitación de los beneficios..	88
3.2.2.	Cláusula de transparencia.....	92
3.2.3.	Cláusula de tránsito.....	93
3.2.4.	Cláusula de sujeción de impuestos.....	94
3.2.5.	Cláusula de exclusión.....	95
3.2.6.	Remisión a la normativa interna.....	96

3.3. Situación particular: Rentas obtenidas por la actuación de artistas y deportistas.....	96
3.4. Rentas inmobiliarias.....	99
3.5. Aplicación de la Regla "candado".....	102
3.6. Impuesto al Patrimonio.....	107

CAPÍTULO 4 - OTRAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LOS CDIS Y SU VINCULACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNA..... 114

4.1. Rentas pasivas.....	114
4.1.1. ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de los dividendos?.....	114
4.1.2. ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de los intereses?.....	118
4.1.3. ¿Qué establecen los CDIs con respecto al tratamiento de las regalías?.....	122
4.1.4. Aspectos de la normativa interna: dividendos, intereses y regalías.....	126
4.2. El concepto de beneficiario efectivo.....	135
4.3. Precios de Transferencia.....	143

4.3.1. ¿Qué establecen los CDIs celebrados por Uruguay?.....	145
4.3.2. Precios de Transferencia según la normativa interna.....	147
CAPÍTULO 5 - MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	151
5.1. Métodos para eliminar la doble imposición: Sugerencias OCDE.....	151
5.2. Métodos para eliminar la doble imposición: Análisis de cada CDI.....	153
5.3. ¿Cuáles son los efectos en la normativa interna?..	158
CONCLUSIONES.....	161
FUENTES.....	165