

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN
Trabajo de Investigación Monográfico para la obtención del Título de Contador Público
Cátedra: Legislación y Técnica Tributaria

“El principio de la territorialidad y el sistema de renta mundial. La situación de Uruguay y los principales cambios a partir de la Reforma Tributaria”



Catedrático: Cr. Juan A. Pérez Pérez

Tutor: Cr. Luis A. Waksman

Autor: Rodrigo Echevarria

Abril 2010

ABSTRACT

En el presente trabajo monográfico realizamos un estudio de los distintos criterios de atribución de potestad tributaria utilizados para vincular los sujetos con el poder fiscal, el que está basado en la lectura de la normativa, trabajos doctrinarios y jurisprudencia respecto al tema.

Existen básicamente dos grandes criterios para vincular los sujetos sometidos a las obligaciones tributarias, con el respectivo poder fiscal: el criterio de la pertenencia económica, es decir, el del lugar en el que las rentas se originan, o los bienes están situados, o los actos son realizados conocido como criterio de la fuente y el criterio que toma en consideración la estructura formal: domicilio o residencia, conocido como criterio de la renta mundial.

Nuestro país se ha basado en el criterio de la fuente territorial como principio de tributación a la renta y al patrimonio, aún cuando existen excepciones al mismo.

Como avance de las conclusiones obtenidas señalamos que el principio de la fuente se encuentra establecido en todo el régimen impositivo uruguayo, ya sea en forma explícita o implícita, apareciendo como una constante a través del tiempo en los distintos impuesto que lo integran.

El impuesto a la renta establecido en el IRAE, IRPF e IRNR ha permanecido fiel al principio de la fuente territorial (o de la fuente o de la territorialidad), gravando básicamente las actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República. Asimismo se mantiene el régimen de determinación ficta de rentas de fuente uruguaya para las rentas de fuente internacional y para las actividades de trading. Se establece una extensión al criterio de la fuente para determinados resultados de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, los que no se encontraban gravados en el régimen anterior.

Entendemos acertada la adopción del criterio de la fuente por parte de nuestro país, ya que respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y no interfiere con el libre flujo de las inversiones, atendiendo a la neutralidad en la importación de capitales. Otra ventaja sustancial es que la administración tributaria puede ser menos sofisticada al no tener la complejidad de determinar rentas originadas en el extranjero, ni requiere convenios para el intercambio de información con otras administraciones fiscales, los que hoy en día son escasos para nuestro país.

INDICE

CAPITULO I -PREFACIO	5
CAPITULO II – MARCO CONEPTUAL	7
INGRESOS DEL ESTADO	8
EL HECHO GENERADOR.....	9
CAPITULO III - CRITERIOS BÁSICOS PARA VINCULAR LOS SUJETOS CON EL PODER FISCAL	11
EL PRINCIPIO DE LA TERRITORIALIDAD	13
EVOLUCIÓN HISTÓRICA	13
EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD FORMAL Y MATERIAL.....	15
RELACIONES ENTRE ESTADO Y ORDENAMIENTO INTERNACIONAL.....	16
EL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL	17
EVOLUCIÓN HISTÓRICA	18
CAITULO IV - VENTAJAS Y DESVENTAJAS SEGÚN EL CRITERIO DE CONEXIÓN.....	20
FUENTE TERRITORIAL	22
EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL	25
CAPITULO V – JUSTIFICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN	27
LA TEORIA DEL BENEFICIO	28
EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD	29
EL PRINCIPIO DE EQUIDAD	31
EL PRINCIPIO DE TITULARIDAD AUTÉNTICA	32
CAPITULO VI – MARCO NORMATIVO LOCAL	33
IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	35
DETERMINACIÓN DE LA RENTA DE FUENTE URUGUAYA.....	42
CONSULTAS DE INTERES.....	46
IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.....	51
CONSULTAS DE INTERES.....	52
IMPUESTO A LAS RENTAS DE LOS NO RESIDENTES	54
EXTENSIÓN DEL CRITERIO DE LA FUENTE	58
IMPUESTO AL PATRIMONIO	61
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	62

CAPITULO VII – PRECIOS DE TRANSFERENCIA	65
SITUACIÓN EN EL IRAE.....	68
CAPPITULO VIII – LA SITUACIÓN EN LA REGION	70
EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO	71
MPUESTO A LAS GANANCIAS	72
IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA	74
IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.....	76
CAPITULO IX – DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	78
CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACION.....	81
TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	82
MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	84
CONVENIOS SUSCRITOS POR URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	90
CAPITULO X - CONCLUSIONES	98
CAPITULO XI - BIBLIIOGRAFIA.....	102

CAPITULO I

PREFACIO

CAPITULO I

PREFACIO

El proceso de globalización económica, caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica e intercambios de mercancías y servicios, por la liberación de los mercados de capitales que ha integrado plazas financieras y, por la revolución de las comunicaciones y la informática que han conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el estado.

La globalización generó un crecimiento de las transacciones internacionales y una activa participación de empresas multinacionales con sucursales, filiales o subsidiarias en los distintos países. El movimiento internacional de capitales, la facilidad para negociar mercaderías y servicios, pagar y cobrar, permite a las empresas remitir de un país a otro las operaciones, resultando un importante vehículo para la evasión y elusión fiscal.

Surge así la necesidad de determinar en las operaciones internacionales, la porción de la renta que le corresponde a cada jurisdicción tributaria, surgiendo necesariamente el debate sobre cuál es el criterio de vinculación del hecho imponible más apropiado para la aplicación sobre la renta.

En el presente trabajo monográfico desarrollaremos los criterios básicos para vincular los sujetos con el poder fiscal: el “principio de la fuente territorial” o “de la territorialidad”, y el “sistema de renta mundial”, el problema de la doble tributación internacional y particularmente la situación de Uruguay y a la luz de la Reforma Tributaria.

El tema toma relevancia tras la calificación a Uruguay por parte de la OCDE como jurisdicción no comprometida con los estándares internacionales en materia de intercambio de información tributaria y fiscal, el cual es vital para los países que adoptan el sistema de renta mundial.

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL

INGRESOS DEL ESTADO

Los ingresos que reconocen su fuente jurídica en la voluntad unilateral del Estado son los más importantes en las finanzas contemporáneas.

El tributo ha sido definido en el Artículo 10 del Código Tributario como: “Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión.”

Esta figura admite subdivisiones en función de la causa jurídica de cada uno, o de las características del presupuesto de hecho y su afectación o destino.

La clasificación en nuestro derecho divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, los que son definidos por el Código Tributario de la siguiente forma:

“Artículo 11.- (Impuesto).- Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Artículo 12.- (Tasa).- Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.

Artículo 13.- (Contribución especial).- Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.”

EL HECHO GENERADOR

El elemento imprescindible para que surja la obligación tributaria es el hecho generador.

Para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo se debe verificar el presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el hecho generador.

El hecho generador o presupuesto de hecho del tributo, es definido en el artículo 24 Del Código Tributario como sigue:

“Artículo 24.- (Hecho generador).- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

2º) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”

El hecho generador contenido en la norma (presupuesto de hecho), si se verifica en la realidad, da nacimiento a la obligación tributaria. Es una hipótesis, una descripción de circunstancias que debe estar definidas en la ley de cada tributo que, en caso de verificarse, da nacimiento a la obligación tributaria.

El hecho generador es el presupuesto normativo concebido abstractamente, cuya realización será el indicativo de la existencia de capacidad económica precisa para dar lugar a la imposición.

De acuerdo con el principio de la legalidad el hecho debe estar claramente tipificado en la ley en sus elementos objetivos- material, espacial y temporal- y subjetivos, ya sea en forma explícita o implícita.

Las normas distinguen distintos aspectos del hecho generador.

El supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

En relación al aspecto temporal, las normas van a definir circunstancias de tiempo en las cuales se debe incurrir para que se entienda configurado el hecho generador.

Con respecto al aspecto espacial, el Código Tributario en su artículo 9, consagra el principio de la territorialidad, indiscutible para los países que sostienen el principio de la fuente¹:

“Artículo 9º.- (La ley tributaria en orden al espacio).- Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.

También rigen en los casos de extraterritorialidad establecidos por actos internacionales, y cuando se trate de servicios prestados por el Estado fuera de los límites establecidos en el inciso anterior.”

Es decir, que el hecho generador se configura sólo si su elemento objetivo se desarrolla dentro del territorio de la República o en determinados casos de extraterritorialidad establecidos actos internacionales y servicios prestados por el Estado fuera de la República.

Por último, se define obligación tributaria, al vínculo de carácter personal existente entre los sujetos pasivos del impuesto y el sujeto activo -Estado-, tal como lo establece el Código Tributario en su artículo 14: “La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley...”.

¹ Ramon Valdez Costa, “Código Tributario de la ROU, comentado y concordado”

CAPITULO III

CRITERIOS BÁSICOS PARA VINCULAR LOS SUJETOS CON EL PODER FISCAL

CAPITULO III

CRITERIOS BÁSICOS PARA VINCULAR LOS SUJETOS CON EL PODER FISCAL

Los criterios de vinculación tributaria son aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho de imposición; la relación jurídica-tributaria que nace entre el detentor de la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación².

Básicamente existen dos grandes criterios para vincular los sujetos sometidos a las obligaciones tributarias, con el respectivo poder fiscal: el criterio de la pertenencia económica, es decir, el del lugar en el que las rentas se originan, o los bienes están situados, o los actos son realizados (conocido como “principio de territorialidad”, “principio territorial” o “criterio de la fuente”), y el criterio que toma en consideración un aspecto subjetivo de los sujetos pasivos, o que atañe a su estructura formal: domicilio o residencia, o en su caso lugar de ubicación del establecimiento permanente (conocido corrientemente en forma simplificada como “principio del domicilio”).³

Cada Estado adopta estos criterios en función de su conveniencia y sus propios intereses políticos y económicos. Si bien no existen hoy en día normas de derecho positivo internacional que impongan límites a la soberanía de los estados, y por ende a los criterios de vinculación entre Estado y sujeto pasivo, en la práctica se requiere que exista un elemento de conexión que legitime tal ejercicio.

Se suele calificar al criterio de residencia como de sujeción ilimitada, por alcanzar a los sujetos (residentes) sobre todas sus rentas, mientras el criterio de la fuente suele ser calificado como “sujeción limitada”, por circunscribirse sólo a las rentas (o, en su caso, patrimonios) generados o relacionados con el respectivo país impositor⁴.

² Martha Rutsel Silvestre, “The Jurisdiction to Tax International Law”

³ Cdr. Jorge Rosseto, “La fuente territorial de las rentas”

⁴ Dr. Angel Schindel, “International Fiscal Association, 2005 Buenos Aires Congress”

EL PRINCIPIO DE LA TERRITORIALIDAD

El principio de la fuente, como principio de índole económica o real hace depender la posibilidad de imposición al mero requisito de que la fuente de las rentas se origine en el territorio del Estado de que se trate, sometiendo a imposición en el estado todas las rentas de fuente territorial independientemente de la condición de titular.

El principio de la territorialidad o de la fuente somete a impuestos a aquellos rendimientos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido enriquecimientos en su territorio (teoría de la fuente productora) o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica o económica (teoría de la fuente pagadora)⁵.

Este criterio toma en consideración el lugar de la fuente productora de la renta, a diferencia de los otros criterios que toman en consideración ciertas condiciones de índole social o política de los sujetos que las obtienen.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA

En su origen y en una primera gran acepción, el principio de territorialidad, también en contextos no tributarios, ha tenido como connotación funcional y constitutiva, la de plantearse como criterio para delimitar la soberanía o la potestad de un Estado, como así también la eficacia de su ley en relación a los otros Estados. La eficacia de la ley tributaria del Estado en el espacio es un principio que se fundamenta ya sea en argumentos de derecho constitucional interno, o en el ordenamiento internacional.⁶

⁵ Ronald Evans. “Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional”

⁶ G.A. Micheli, “Problemas actuales de derecho tributario en las relaciones internacionales en Derecho Práctico Tributario”

Según Claudio Sacchetto, el principio territorial se planteaba como regulador de las distintas potestades tributarias de los Estados independientes y soberanos.

Las economías han sido históricamente reguladas y manejadas prevalentemente dentro de los límites territoriales de los Estados. El territorio ha sido considerado el elemento más significativo cuando un Estado se confronta con otros Estados. En este contexto, el territorio surge como criterio de legitimación de la potestad tributaria estatal.

El principio de territorialidad ha sido funcionalmente sometido a proveer criterios de conexión, los que atribuyen materia imponible a un Estado sobre la base de verificarse la misma. En campo fiscal, su función, según las características especiales en las que se originan y se ejercitan las obligaciones tributarias, ha sido la de establecer la existencia de una relación del presupuesto de impuestos con el territorio de un determinado Estado⁷.

El origen del principio territorial se asocia al nacimiento del Estado moderno, caracterizado por el pasaje de un estado de asociación de personas a un estado institucional de superficie.

El poder concentrado en las manos del Papa y del emperador pasa a concentrarse en las manos de la comunidad, perdiendo su connotación universal y pasando a tener un carácter autónomo y territorial.

La autonomía de los Estados se ejercita dentro de sus límites territoriales. En el siglo XV Suárez, sostiene: “es la existencia de una obligación natural la que determina la subordinación de los individuos a la potestad del estado en relación a la efectiva residencia en el territorio sobre el cual el Estado ejerce la propia soberanía”⁸. El orden soberano vale ilimitadamente para todos los individuos dentro del territorio del Estado y éste pierde totalmente la eficacia y validez fuera del mismo.

A mediados del siglo XVII, Huber llega a una formulación del principio de territorialidad relativamente completa y aceptada todavía en la actualidad, también en la perspectiva de la potestad tributaria. Los principios ideológicos en los que se basa son que las leyes de cada Estado soberano tienen valor sólo dentro de los límites de la respectiva comunidad y obligan a todos los súbdito, pero no fuera de los mismos;

⁷ Claudio Sacchetto “El principio de territorialidad”

⁸ Thomas Hobbes, “De Status eorumque concursu iber singularis”

están sujetos al poder del Estado todos aquellos que se encuentran dentro de sus límites; los derechos de cada pueblo, aplicados dentro de los propios límites, conservan en cualquier lugar la propia eficacia, siempre que no perjudique el poder o los derechos de otro Estado soberano.

A finales del siglo XVII, con Savigny se manifiesta la decadencia del principio de territorialidad, rechazando la tesis según la cual, las normas están inspiradas en un criterio general territorial, para aplicarla en cambio a las simples relaciones jurídicas según criterios particulares y causales.

A comienzos del siglo XIX, con las teorías de Kelsen, se abandonará por completo el principio de territorialidad en el sentido clásico. La norma en general y en particular la tributaria, no parece más indivisiblemente conectada al territorio en el cual fue emanada, pero se afirma su validez “en cualquier lugar y siempre sin poner limitaciones en su aspecto espacial o temporal”⁹

EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD FORMAL Y MATERIAL

Nos preguntamos si la norma tributaria es válida y eficaz fuera del propio ámbito territorial, debiendo distinguir la territorialidad en sentido material y formal.

El principio de territorialidad en sentido material trata de responder al problema de cuales son los límites internos o internacionales de la pretensión tributaria. La dogmática tradicional respondió que en principio no hay límites a la propia potestad normativa tributaria, salvo aquellos límites establecidos por el derecho internacional general (prácticamente inexistentes) o de derecho internacional convencional (tratados para evitar la doble imposición) o límites de derecho interno (límites del propio estado de naturaleza constitucional).

Respecto al aspecto formal, el principio de territorialidad está relacionado con la existencia de los límites internos o internacionales, que tienen por objetivo el ejercicio de la potestad impositiva de un Estado, fuera de los límites del propio territorio. Surge la interrogante si se pueden aceptar como válidos y eficaces actos administrativos de un Estado mediante los cuales se pretende tutelar en territorio extranjero, las propias pretensiones tributarias en relación a presupuestos que se

⁹ Kelsen, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1925

verifican dentro o fuera de su territorio. La jurisprudencia entiende que el ejercicio de actividades soberanas, entre las cuales se encuentra la potestad tributaria, no se puede realizar sin el consentimiento del Estado extranjero, sobre la base de un consolidado principio o uso internacional general¹⁰.

RELACIONES ENTRE ESTADO Y ORDENAMIENTO INTERNACIONAL

La delimitación interna e internacional en el ejercicio de la potestad tributaria de un Estado, forma parte de un problema más general, el de las relaciones entre el ordenamiento de cada Estado y el derecho internacional.

Las dos tesis prevalentes y contrapuestas que han tratado de dar respuesta al problema se conocen como teoría dualista y teoría monista.

La teoría dualista, fundada por Triepel y Anzilotti y representada todavía hoy por la doctrina italiana, afirma que el Derecho Internacional y el Derecho Interno son dos ordenamientos jurídicos absolutamente separados, por tener fundamentos de validez y destinatarios distintos. Se llega a la conclusión de la total independencia y autonomía de ambos ordenamientos en sus reciprocas relaciones.

En cambio la teoría del monismo, en oposición a la teoría Dualista, afirma que toda norma estatal contraria al Derecho Internacional es nula, no resulta sostenible. Una visión más moderada reconoce la posibilidad de conflictos entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, y advierte que tales conflictos no tienen carácter definitivo y encuentra su solución en la unidad del sistema jurídico. Esta teoría mantiene la distinción entre el Derecho Internacional y el Derecho Estatal pero subraya al propio tiempo su conexión dentro de su sistema jurídico unitario basado en la constitución de la comunidad jurídica internacional.

La doctrina que prevalece hoy en día, adhiere a la teoría dualista así como numerosas constituciones modernas.

¹⁰ Claudio Sacchetto, “El principio de territorialidad”

EL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL

El principio de renta mundial, que cuenta corrientemente con diversas acepciones como “principio del domicilio”, “criterio de residencia”, de “renta universal” o “personal”, pretende que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del país o estado en que se generen.

Se aplica consecuentemente un criterio de vinculación subjetiva, que permite gravar las rentas de los residentes de un país determinado, aun cuando estas provengan de fuera del país.

Tiene fundamentos menos técnicos que el principio territorial y su raíz no se encuentra tanto en razonamientos económicos, sino que sus bases se apoyan en razones de índole práctica y en alguna medida globalizadora, de atribución de potestad tributaria generalizada a todas las rentas de los contribuyentes que tengan en común una vinculación de nacionalidad o asentamiento en el Estado de que se trate¹¹.

El vínculo o relación entre el sujeto pasivo y activo, requiere varios puntos de conexión, de los cuales los principales son la residencia, el domicilio fiscal y la nacionalidad o ciudadanía.

En el caso en que el criterio de conexión es la nacionalidad, el Estado se considera con derecho de gravar a sus ciudadanos o corporaciones por el solo hecho de que sean nacionales, independientemente de que el enriquecimiento ocurra o no en el ámbito territorial del Estado.

Cuando el factor de conexión es el domicilio o la residencia, la gravabilidad o no de los enriquecimientos estará determinada por la circunstancia de hecho de permanencia en un determinado país

El principio de renta mundial ha sido el prioritario en los países exportadores de capital, el que ha sido acogido en el modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

¹¹ Raúl D Alessandro Pereyra. “Revalorización del principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional”

Este modelo parte de dos premisas fundamentales: los impuestos al consumo deben ser soportados en el país de destino y los impuestos directos en el de la residencia¹².

EVOLUCIÓN HISTÓRICA

El origen del criterio de la residencia (o renta mundial) en su amplia concepción actual fue una manifestación simultánea al propio establecimiento de un impuesto a las rentas en Gran Bretaña. En la medida que los Estados comenzaron a incursionar en el campo de la imposición directa en los años siguientes a la primera guerra mundial, se desarrollaron varias tendencias en la aplicación de impuestos a la renta o ganancias de las empresas. Para la fecha en que muchos Estados comenzaron a considerar los criterios que aplicarían para el ejercicio de su poder de imposición, Gran Bretaña ya tenía establecido un impuesto a la renta de carácter global introducido durante las guerras Napoleónicas. Aunque en términos de recaudación el impuesto no era entonces significativo, lo interesante es que ya desde el año 1878 se había establecido en Gran Bretaña un impuesto a la renta y a la propiedad de carácter global que abarcaría todas las rentas de cualquier fuente.

Durante el período anterior a la Primera Guerra Mundial, la mayor parte de las inversiones y el flujo de capitales en el plano internacional provenía de Gran Bretaña al punto que a ésta le correspondía las tres cuartas partes del flujo internacional de capitales hasta 1890 y 40% de las inversiones a largo plazo en 1914.

A partir del último cuarto del siglo XIX comenzaron a surgir problemas en Gran Bretaña en cuanto a la determinación, a los efectos del mencionado impuesto, de la residencia de las personas jurídicas. Graves problemas surgieron como consecuencia de la existencia de importantes empresas que a pesar de haber sido incorporadas (constituidas) en Gran Bretaña realizaban prácticamente todas sus actividades en el exterior. Las respectivas quejas por parte de los contribuyentes que consideraban injusta tal situación dieron lugar a pronunciamientos judiciales en los cuales se fue desarrollando la “teoría del control” como criterio definidor de la residencia para las personas jurídicas. A través de dicho criterio, Gran Bretaña se aseguró el ejercicio de su poder de imposición sobre aquellas empresas que aunque realizaran actividades

¹² Dr. Juan M. Albacete y Cdor. Nicolás Juan, “Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios”

en el extranjero, fuesen “controladas” en Gran Bretaña. Así, el criterio de residencia para las personas jurídicas quedó delimitado inicialmente como sigue: serían residentes y como tales, sujetas a imposición sobre todas sus rentas en el ámbito mundial las empresas incorporadas en Gran Bretaña y/o controladas allí. Las consecuencias de la adopción de dicho criterio (que ha ido delimitándose posteriormente) se agravaron con el aumento general de las tarifas de impuesto en la mayoría de los países, a partir del año 1914. Comenzó así la campaña para evitar la doble tributación que no se ha detenido hasta la fecha.

Surge de esta forma en Gran Bretaña el criterio de la renta mundial, el que se apoyó en la doctrina del control, basándose en el principio liberal según el cual todos los residentes británicos debían estar sujetos al mismo impuesto independientemente de dónde se encuentran las fuentes de sus rentas.

Si consideramos la situación de Gran Bretaña y su rol protagónico en la economía mundial hasta 1914, es lógico que ésta quisiera gravar las rentas de todos aquellos negocios en otras partes del mundo (principalmente Europa, India y algunas colonias africanas) que se manejaban y controlaban desde Londres.

El criterio de renta mundial nace y se consolida entonces como la mejor solución posible para el ejercicio ilimitado del poder de imposición por parte de un Estado que para entonces dominaba incuestionablemente el panorama económico internacional y cuya imposición a la renta tuvo siempre un carácter eminentemente personal. No sorprende por ende, hoy en día, que dicho ejemplo fuese seguido y mantenido por los demás protagonistas poderosos de la economía mundial, especialmente Estados Unidos¹³.

¹³ Ramiro Antonio Falcon Romero, “El control fiscal de la renta mundial”

CAPITULO IV

VENTAJAS Y DESVENTAJAS SEGÚN EL CRITERIO DE CONEXIÓN

CAPITULO IV – VENTAJAS Y DESVENTAJAS SEGÚN EL CRITERIO DE CONEXIÓN

Para lograr una mayor eficiencia en la distribución de inversiones en el mercado mundial, se requiere que los factores de producción sean libremente localizados conforme a las fuerzas del mercado. A tales fines las normas impositivas deben tender a la neutralidad en cuanto a sus efectos y dentro de ellos en la incidencia que puedan tener en la selección de los Estados receptores de las inversiones. Tal objetivo ha de traducirse por tanto, en sistemas que graven de igual manera al que invierta localmente como al que invierta en el exterior.

Sobre la base de la búsqueda del objetivo anterior, tanto la adopción del principio de la renta mundial como de la territorial ha sido objeto de defensa y críticas

La adopción del criterio más apropiado no dependerá únicamente de las ventajas y desventajas que señalaremos a continuación, ya que si bien es un derecho ligado a la soberanía fiscal, en los hechos está condicionada, tanto por los efectos de la globalización como por las presiones, explícitas o implícitas, emergentes de los países con mayor desarrollo económico.

FUENTE TERRITORIAL

VENTAJAS:

Un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad, o que no sujete a imposición a los ingresos obtenidos en el extranjero, es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones¹⁴.

Vogel sostiene que la tributación basada sobre la fuente incentiva la inversión en aquellos países en que la relación de los impuestos respecto de los servicios que provee el Estado es más beneficiosa para el inversor, en consecuencia argumenta que la tributación basada en la “fuente” da un incentivo a los gobiernos para cortar los gastos ineficientes o de baja productividad¹⁵.

Asimismo sostiene que es el criterio más apropiado y lógico conforme al principio de soberanía, el que se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el orden o ámbito internacional, permitiendo a cada Estado desarrollar su propia política impositiva en armonía con los otros Estados, pues afirma que desde el punto de vista teórico-conceptual, la potestad de imposición primaria corresponde al país de la fuente.

Este principio atiende a la neutralidad en la importación de capitales. Independientemente de la procedencia del capital, éste estará gravado de forma igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración del principio de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta, tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra el mismo régimen tributario para sus inversiones.

Otro beneficio es la eliminación de innumerables problemas derivados de la doble tributación, al tomarse sólo elementos de rentas de carácter nacional. Si el criterio de la fuente fuera el adoptado con exclusividad por todos los países, se ha argumentado que no habría necesidad de suscribir tratados para evitar la doble imposición internacional.

¹⁴ International Fiscal Association. Buenos Aires 1984

¹⁵ Vogel, Klaus. “The Search for Compatible Tax Systems”

La administración tributaria puede ser menos sofisticada al no tener la complejidad de determinar rentas originadas en el extranjero. La inmediatez de la fuente productora con el Estado que ejerce la potestad de imposición facilita la administración del tributo. Hay menores requerimientos en materia de intercambio de información, dadas las dificultades de extender las facultades de fiscalización fuera de las fronteras de cada país¹⁶.

Hay una vinculación más directa entre el Estado de la fuente que provee servicios donde la renta es producida, brindando una mayor justificación a éste criterio de vinculación. En la mayoría de los casos, la contribución a la producción de la renta es más importante en el caso del país de la fuente que en el de la residencia.

También satisface principios éticos en tanto y en cuanto dispone de soluciones más justas y equitativas al respetar la igualdad entre las naciones.

Por otra parte, evita las dificultades que impone la determinación de la renta neta global del contribuyente (incluyendo elementos extranjeros), dadas las restricciones y limitaciones en la investigación de estos elementos producidos fuera del Estado¹⁷.

Otra de sus ventajas es que genera idéntica presión fiscal para el residente y el no residente que realizan actividades en un mismo Estado y soportan costos de transacción análogos

¹⁶ Angel Schindel. "International Fiscal Association, Buenos Aires 2005"

¹⁷ Manuel Pires. "International Juridical Double Taxations of Income".

DESVENTAJAS:

Este criterio estimula la fuga de capitales en busca de jurisdicciones más favorables, en detrimento del país que las exporta que ya no podrá gravarlos.

Es ajena al principio de equidad tributaria, por cuanto no atiende debidamente a la capacidad contributiva. La razón principal estriba en que aquellos contribuyentes que estando domiciliados en el país de la fuente, que obtengan ingresos de fuente extraterritorial estarán exentos del impuesto sobre la renta local, mientras que los que obtengan únicamente ingresos de fuente local estarán plenamente gravados.

La indebida definición de lo que ha de entenderse por renta territorial, puede traducirse en serios problemas al momento de gravar un determinado enriquecimiento.

Implica una resignación de la recaudación tributaria sobre las rentas obtenidas fuera de fronteras por los residentes, domiciliados o nacionales (dependiendo del criterio de vinculación que pudiera adoptar).

EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL

VENTAJAS:

Presupone un trato igualitario ante la ley: a igual renta, igual tratamiento tributario. Es decir que responde en mejor medida al principio de equidad horizontal. Permiten tomar en cuenta circunstancias personales de los contribuyentes y no entorpece la aplicación de progresividad.

Es el único criterio que cumple con el principio de consulta de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo. Parte de la igualdad de trato que debe darles la ley a todos los habitantes de un país, sin importar de donde provengan las rentas que ellos obtienen. Todos los ciudadanos comprendidos pagarán por las rentas obtenidas sin discriminación del lugar de donde provengan las mismas.

Logra un trato neutral en la exportación de capitales. Ello es producto de que al inversionista se le gravará en función de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país, esto siempre que se adopte en el Estado de la residencia el régimen de imputación total o que en él la tarifa impositiva sea superior a la del Estado de la fuente.

Estimula la movilidad de capitales ya que su localización no será factor determinante para invertir en un país o en otro.

Neutraliza la competencia nociva de los paraísos fiscales, es decir, los países de baja o nula tributación¹⁸. Las rentas obtenidas en paraísos fiscales abonarán el mismo impuesto que todos los habitantes del país exportador del capital.

Puede significar un aumento importante de ingresos tributarios para aquellos países cuyos residentes posean importantes inversiones en el exterior¹⁹. A los países exportadores de capital les conviene perseguir las rentas que obtengan sus nacionales o residentes, incluso en los casos en que estas se produzcan completamente fuera de fronteras.

¹⁸ Angel Schindel. "International Fiscal Association, Buenos Aires 2005"

¹⁹ Manuel Pires, "Quo Vadis International Tax Law?"

DESVENTAJAS:

Las definiciones que adopta el criterio de vinculación basado en el domicilio o residencia o, en algunos países, a la nacionalidad, no están exentas de dificultades. Dichas dificultades llevan a definir la residencia en función de ciertos indicios que, a veces, se cuantifican: residencia a los fines inmigratorios, ubicación de la vivienda, centro de intereses vitales, entre otros. Los indicios mencionados, además de ser subjetivos, tienen distinta apreciación en las legislaciones de los países, lo que produce fenómenos indeseables, tales como los de individuos sin residencia en país alguno, o con residencia en más de un país, o con más de una nacionalidad. La situación también presenta complicaciones si se trata de definir el domicilio de las personas jurídicas, donde se pueden aplicar diversos criterios como la adopción del domicilio de constitución, el de la sede formal principal, el de dirección efectiva de los negocios, entre otros²⁰.

La imposición de la renta mundial de una empresa aún en el caso que se le conceda crédito por impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el país donde ellas se realizan, y en consecuencia, puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones.

Resultan complejos, desde el punto de vista de la administración del tributo. Requiere de administraciones tributarias sofisticadas, capaces de determinar la renta obtenida en el extranjero por contribuyentes nacionales. Resulta fundamental contar con intercambio de información con otras administraciones tributarias.

Este criterio no toma en consideración los mayores riesgos y dificultades de los inversores en el exterior. Tampoco se considera las diferencias en las estructuras de los costos de los factores entre los diferentes países.

²⁰ Angel Schindel. "International Fiscal Association, Buenos Aires 2005"

CAPITULO V

JUSTIFICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN

CAPITULO V

JUSTIFICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN

A continuación mencionaremos la justificación de los distintos criterios de vinculación en función de los principios de tributación y las diversas teorías actuales.

LA TEORÍA DEL BENEFICIO

La teoría del beneficio establece que los ciudadanos están dispuestos a contribuir a fondear al fisco porque éste provee al Estado de los fondos necesarios para prestarles servicios no transables. Los ciudadanos contribuyen como sociedad para luego recibir de la misma manera bienes inmateriales que conforman su bienestar.

Esta teoría contrasta con la teoría del sacrificio que establece que la sociedad contribuye sacrificando su satisfacción personal en aras de una valoración moral y ética de la comunidad en su conjunto.

La teoría más recogida en la actualidad es la del beneficio, donde la imposición se visualiza como el precio que paga la comunidad para recibir prestaciones del Estado. Es lógico pensar que la renta fiscal que financia esos servicios, se obtenga de la producción del mismo país. Esta teoría justifica el principio de la fuente.

En este sentido, George Von Schanz ha mostrado que tanto el país de residencia como el país de la fuente, pueden justificar su pretensión sobre la base de los servicios que brindan, pero ha argumentado que la cuota parte de los servicios prestados por el país de la fuente, son claramente superiores que la parte de servicios provistos por el país de residencia. Esa clara supremacía, que Schanz, adjudica a la tributación basada en el principio de la fuente está apoyada por la teoría del beneficio. En su opinión el criterio de residencia no es válido para sustentar la obligación tributaria, y tampoco lo es la mera presencia en el territorio. La aplicación de ese criterio, sostiene, llevaría a gravar a personas que no obtienen beneficio o lo obtienen muy indirectamente de parte de los servicios del Estado.

EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

El principio de neutralidad establece que los hechos y procesos económicos no deben ser perturbados por regulaciones arbitrarias que entorpezcan las libres decisiones de los agentes económicos actuando en libre competencia. La política tributaria debe respetar ese principio.

Se puede distinguir entre la neutralidad en la exportación de capitales y en la importación de capitales.

1) Neutralidad en la exportación de capitales.

La neutralidad en la exportación de capitales establece que el inversor debe estar sujeto a la misma carga tributaria por los retornos obtenidos tanto a nivel nacional como del exterior. El inversor debe pagar la misma suma total, entre los impuestos de su propio país y los del exterior, independientemente de la fuente de sus ingresos.

El principio de domicilio es el que mejor satisface la neutralidad en la exportación de capitales, desde el momento en que trata por igual a la renta de los capitales, sin importar donde éstos se inviertan, ya sea en el país del domicilio del inversor o en el exterior. Como consecuencia el inversor no se vería incluido por los sistemas fiscales de cada país en sus decisiones de inversión y teóricamente los flujos de capital deberían desplazarse desde un país a otro hasta igualar la tasa de rentabilidad antes de impuestos en ambos países, con lo que se obtendría una más eficiente asignación de la inversión entre países.

Por otra parte debe mencionarse que los rendimientos nominales incluyen otros factores como el riesgo y las dificultades y mayores costos de administración de la inversión, entre otros²¹.

El principio de renta mundial respeta la neutralidad porque al imponer la carga tributaria sobre las rentas obtenidas en todo el mundo no interfiere en teoría con las decisiones sobre localización de inversiones.

La neutralidad en la exportación se logra mediante la aplicación del principio de la residencia con reconocimiento del crédito de impuesto.

²¹ Angel Schindel. "International Fiscal Association, Buenos Aires 2005"

2) Neutralidad en la importación de capitales.

La neutralidad de importación consiste en considerar que los capitales provenientes de distintos países compiten en iguales términos dentro del mercado de capitales del país que los recibe.

Según este principio los capitales invertidos dentro de cada país deberían ser gravados de igual forma sin importar el domicilio del inversor.

La neutralidad de importación se respeta si se sigue un sistema de imposición basado en el principio de la fuente ya que grava de la misma forma los capitales invertidos dentro de un determinado país, pertenezcan o no a un residente domiciliado o radicado en él.

Teniendo en cuenta que una renta que se grava sobre la base del principio de la residencia y que requiere de la aceptación del tax credit, soporta económicamente la misma carga tributaria que si se aplicara directamente al principio de la fuente, resulta razonable sostener que este principio respeta el principio de neutralidad fiscal y en consecuencia es técnicamente sustentable²².

Según P. Musgrave la neutralidad entre las naciones no se puede lograr dada la diversidad de estructuras tributarias de los países. Vogel, por su parte, entiende que no puede considerarse únicamente el sistema tributario sino que también deben ponderarse otros “costo país” que suelen ser tanto o más importantes que los impuestos para un inversor. Es el peso total del estado el que influye y puede terminar afectando la conducta del inversor, razón por la cual el principio de la fuente es compatible con la neutralidad entre naciones.

Por su parte Vogel ha criticado en varias ocasiones la distinción entre la neutralidad en la exportación y la importación de capitales, por considerar que es contradictoria ya que si neutralidad implica nula o mínima influencia externa, la ausencia o eliminación de sólo algunas influencias, como la legislación del país de la fuente, mientras otras son defendidas, como la legislación del país de la residencia, entonces no se puede hablar de “neutralidad”. Afirma que discrimina en contra de los países que tienen niveles más bajos de alícuotas, en particular los países en

²² Raúl D Alessandro Pereyra. “Revalorización del principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional”

desarrollo, por lo que debería ser denominado más precisamente como “imperialismo fiscal”

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD

Se puede distinguir entre el principio de equidad en función de la regla de la capacidad contributiva y el principio de equidad en función de la regla del beneficio.

1) En función de la regla de la capacidad contributiva.

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. La equidad tributaria implica tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

En virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida.

El principio de la renta mundial contempla más adecuadamente el principio de equidad horizontal porque al gravar la totalidad de las rentas del sujeto refleja en forma más fiel su capacidad contributiva.

Enfocada en sus dos aspectos de equidad horizontal o vertical, resulta evidente que el principio del domicilio satisface en mejor medida el principio de la capacidad contributiva, desde el momento en que trata a todos los residentes de igual forma, independientemente del lugar donde se generan las rentas. La adopción del principio de la fuente podría vulnerar la equidad, medida en función de este parámetro respecto de residentes que obtienen rentas generadas fuera del país de residencia, en tanto no resulten gravadas en el país de la fuente o lo sean con alícuota menor a la aplicada en el país de la residencia²³.

²³ Angel Schindel.”International Fiscal Association, Buenos Aires 2005”

2) En función de la regla del beneficio

Según la regla del beneficio, el reparto de la carga tributaria debe estar acorde con la ventaja efectiva o potencial, que cada contribuyente recibe con motivo de las actividades provistas por el Estado.

Este principio da mejor sustento a opiniones que justifican la aplicación generalizada del principio de la fuente, tanto para los no residentes como para los residentes del país donde la renta se produce, ya que se benefician del marco jurídico y económico que posibilita la inversión y de los bienes y servicios públicos disponibles en el país de la fuente. Se justifica la carga tributaria diferente en función de que los servicios que recibe como contrapartida son también diferentes²⁴.

EL PRINCIPIO DE TITULARIDAD AUTÉNTICA

Este principio revaloriza la sustentación del principio de la fuente en la medida que es en el país de la fuente donde se desarrolla la actividad que da origen a la renta tanto a nivel interno como para las rentas que son percibidas por contribuyentes no residentes. Es en ese país que la actividad económica es organizada combinando factores para generar la renta.

En un ambiente electrónico en el cual la movilidad es inherente, y habida cuenta de que no es necesaria la existencia de un establecimiento, resulta de toda evidencia que las razones económicas expuestas tienen plena vigencia y es el lugar donde se sitúa el consumidor la condición legitimante del nexo territorial para la aplicación también en este caso, del principio de la fuente.

²⁴ Angel Schindel. "International Fiscal Association, Buenos Aires 2005"

CAPITULO VI

MARCO NORMATIVO LOCAL

CAPITULO VI

MARCO NORMATIVO LOCAL

En virtud que el principio territorial no tiene en nuestra legislación el carácter de norma jurídica genérica, constitucional o legal, describiremos a continuación los principales tributos donde está consagrado éste principio.

En el análisis de los principales tributos del sistema tributario uruguayo, comprobamos que básicamente se gravan las actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, adoptando el principio de la fuente.

La opción entre el principio de la fuente y el del domicilio tienen su expresión cabal, como tal, en los impuestos que gravan rentas (o ingresos) o el patrimonio, en los que el legislador puede elegir entre cuantificar la capacidad contributiva de los sujetos vinculándolos con el poder fiscal en función de la fuente territorial nacional de sus ingresos o de sus bienes, o en función de la existencia de domicilio en el país, computando también sus ingresos o sus bienes extraterritoriales, sin que en este último caso ello signifique invadir jurisdicciones tributarias ajenas²⁵.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado no es posible que la legislación adopte como hechos generadores o como índices de capacidad contributiva, la circulación de bienes que se realicen en otras jurisdicciones tributarias.

Por estas razones analizaremos el aspecto espacial del hecho generador en Impuesto a la Rentas de Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto al Patrimonio (IP).

²⁵ Cdor. Jorge Rossetto, “La fuente territorial de las rentas”

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS

El IRAE grava las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

El aspecto espacial definido en el Art. 7 del Título 4 del T.O.96, descarta la consideración del criterio del domicilio o de residencia y adopta el criterio de la fuente.

Se encuentran comprendidos en el hecho generador del impuesto las actividades desarrolladas, los bienes situados y los derechos utilizados económicamente en la República.

Esta definición de rentas de fuente uruguaya no ha variado sustancialmente desde la época en que se creó el Impuesto a las ganancias, que consideraba las provenientes de “capitales, bienes o derechos colocados, situados o utilizados económicamente en el Uruguay; y de actividades civiles o comerciales realizadas en el país cualquiera sea la nacionalidad, domicilio o residencia de los que intervengan en las operaciones, o el lugar de celebración de los contratos”.

La ley que creó el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas incorporó al texto las “actividades desarrolladas” no prevista en la Ley de Ganancias Elevadas, e intercaló el calificativo “situados para el caso de “bienes” (suprime capitales que es un término contable diferente) y el calificativo “utilizados económicamente” para el caso de “derechos”. Finalmente, sustituye la celebración de “contratos” por la de “negocios jurídicos”, mucho más amplia²⁶.

Entendemos por República la frontera política de nuestro país.

Según el criterio adoptado, debemos analizar donde están asentadas las tareas de la actividad desarrollada para definir si es una renta de fuente uruguaya o extranjera. Si son desarrolladas dentro de la República, es decir la frontera política del Uruguay, serán consideradas rentas de fuente uruguaya.

²⁶ Cra. Ana María Díaz Paulós. “El principio jurisdiccional en los impuestos a la renta y al patrimonio”

Fiel al criterio de la fuente, se descarta la consideración del domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y el lugar de celebración del negocio jurídico. Es decir que no importa el lugar de celebración del contrato ni quienes intervengan, sino que importa el lugar donde se desarrolla la actividad económica.

Serán entonces rentas de fuente uruguaya las originadas en actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados dentro de las fronteras políticas de nuestro país, que incluye los exclaves aduaneros, zonas francas, puertos libres y el mar territorial.

Desde el punto de vista territorial, las rentas pueden clasificarse en tres grandes categorías, todas las cuales atienden al lugar de radicación de los factores productivos y se aplican sea cual fuere la residencia o domicilio del sujeto que las obtenga:

Rentas que derivan de factores productivos ubicados exclusivamente en territorio uruguayo, las cuales se consideran totalmente de fuente uruguaya, y por ello totalmente gravadas por el impuesto,

Rentas que derivan de factores productivos ubicados exclusivamente fuera del territorio uruguayo, las cuales se consideran totalmente de fuente extranjero, y por ello totalmente excluidas del impuesto.

Rentas que derivan de factores productivos ubicados parte en territorio uruguayo y parte fuera de él.

A este último respecto, en el caso que las rentas deriven de la aplicación de capital y trabajo en el país y de capital y/o trabajo fuera del mismo, existe consenso en que la renta es de fuente mixta y queda sujeta al IRAE la porción correspondiente a los factores productivos ubicados en el país. En cambio y en el caso que la renta globalmente derive de la combinación de capital y trabajo y en nuestro país se radique sólo uno de los factores productivos (solo el capital o sólo el trabajo), parte de la doctrina sostiene que se trata de una renta de fuente mixta sujeta parcialmente al IRAE, mientras que otro sector doctrinario entiende que dichas rentas no son de fuente uruguaya y resultan excluidas del impuesto²⁷.

²⁷ Dr. Juan M. Albacete y Cdor. Nicolàs Juan. “Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios”

Analizaremos las tres situaciones que generan renta de fuente uruguaya.

La mención a **actividades desarrolladas** refiere a rentas que combinan los factores de capital y trabajo o rentas puras de trabajo. En ambos casos debemos analizar el lugar físico donde se esta desarrollando la actividad, es decir, donde están asentadas las tareas de esa actividad.

Si las actividades son desarrolladas en el exterior, constituirán renta de fuente extranjera y por lo tanto no comprendidas en el IRAE. En cambio si son desarrolladas dentro de las fronteras políticas de Uruguay serán rentas de fuente uruguaya y por lo tanto comprendidas en el IRAE. Estos casos no presentan mayores complicaciones, las que surgen cuando la actividad es parcialmente desarrollada en la Republica y parcialmente en el exterior.

Un ejemplo de actividades desarrolladas parcialmente en la República es una compañía de seguros internacional que posee una sucursal en Uruguay y asegura riesgos tanto en el país como en el exterior.

El artículo 7 del Título 4 del T.O. 1996, soluciona el problema de determinación de la fuente en estos casos:

“Se consideran de fuente uruguaya las rentas de las compañías de seguros que provengan de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o que se refieran a personas que al tiempo de celebración del contrato residieran en el país”.

Esta es una excepción que toma en consideración el lugar de celebración del contrato. De esta forma si se asegura un no residente que al momento de celebración del contrato se encontraba en Uruguay, la aseguradora obtiene una renta de fuente uruguaya.

Según Ana María Díaz Paulos éste criterio difiere de la concepción de renta de fuente uruguaya pero tiene su fondo de justificación en la especial particularidad de estos contratos²⁸.

²⁸ Cra. Ana María Díaz Paulós. “El principio jurisdiccional en los impuestos a la renta y al patrimonio”

El segundo inciso del mencionado artículo continua: “Asimismo, se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto.”

Se considera de fuente uruguaya rentas por determinados servicios prestados fuera del país. Hay una extensión del principio territorial, para la prestación de servicios técnicos realizada desde el exterior a contribuyentes del IRAE. La entidad del exterior prestadora de servicios técnicos a un contribuyente de IRAE va a ser contribuyente de IRNR, por lo que será analizado con mayor profundidad en dicho capítulo.

Lo anterior lleva a que los servicios técnicos prestados en el exterior, se encontrarán gravados por IRAE, si se verifica la situación **poco usual** de que personal de una empresa contribuyente de IRAE preste servicios desde el exterior a otro contribuyente de IRAE.

Otra situación especial, como mencionáramos anteriormente, se presenta en aquellas **actividades que por sus características son desarrolladas parcialmente en territorio nacional** y parcialmente en el extranjero, obteniendo rentas de fuente mixta. Se plantea la necesidad de delimitar la porción de la renta de fuente uruguaya en dichas actividades.

El artículo 48 del Título 4 del T.O. 96 establece criterios objetivos para determinar que parte de la renta es de fuente uruguaya y que parte de la renta es de fuente extranjera:

“Rentas de fuente internacional.- Las rentas netas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país se fijan en los siguientes porcentajes:

A) Transporte marítimo, aéreo o terrestre, el 10% (diez por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

B) Producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las de realización de transmisiones directas de televisión u otros

medios similares, el 30% (treinta por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.

C) Agencias de noticias internacionales, el 10% (diez por ciento) de la retribución bruta.

D) Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional, el 15% (quince por ciento) del precio acordado.

El Poder Ejecutivo podrá establecer procedimientos para la determinación de rentas de fuente uruguaya en otros casos de fuentes internacionales de rentas.

En todos los casos se podrá optar por determinar las rentas netas reales de fuente uruguaya, de acuerdo con las normas que determine la reglamentación.

Adoptado un procedimiento, el mismo no podrá ser variado por un período de cinco años y para su modificación ulterior se requerirá la autorización previa de la Dirección General Impositiva.”

Haciendo uso de la facultad establecida en la ley, el Poder Ejecutivo determinó para las rentas comprendidas en el literal A) que “en los casos de viajes de ida y vuelta o de viajes redondos se gravará el 50% (cincuenta por ciento) del total del pasaje.”

En los casos de rentas de fuente mixta no previstos en el citado artículo, la determinación de la porción de rentas de fuente uruguaya deberá efectuarse según procedimientos que razonablemente reflejen la incidencia de los factores productivos radicados en el país de su generación.

Estas actividades internacionales, si son prestadas por entidades del exterior que no constituyen establecimiento permanente, generarán rentas que estarán alcanzadas por el IRNR. Los criterios de determinación de renta de fuente uruguaya son similares, difiriendo básicamente en los porcentajes de determinación de la misma.

Al respecto Ana Maria Díaz Paulos hace varias precisiones para todos los casos de rentas de actividades internacionales citados precedentemente:

En primer lugar, se aprecia una forma de determinar las rentas netas de fuente uruguaya que exceden el ámbito de la territorialidad, dado que tienen un carácter eminentemente pragmático y tendiente a simplificar la determinación del impuesto, evitando conflictos muy difíciles de soslayar, dado la especial característica de las actividades en cuestión. En algún caso como el de los seguros, se dan normas de fuente aplicables a todos los contribuyentes, ya sea empresas nacionales como extranjeras, para luego cuantificarlas en forma ficta.

En segundo lugar, y con referencia al quantum de la renta neta de fuente uruguaya, la ley admite su determinación sobre base real a condición de consistencia en el criterio por el que se ha optado por lo menos por un plazo de cinco años y sometido a aprobación para su cambio²⁹.

Por último, mencionamos los valores mobiliarios, donde la renta será de fuente uruguaya si fueron emitidos por empresas domiciliadas en Uruguay. Si quien emitió el título valor es una empresa extranjera, entonces la renta que generen será de fuente extranjera.

En relación a los **bienes situados** analizaremos la ubicación física del bien. Nos referimos a rentas derivadas de bienes donde el factor predominante es el capital. Si el bien se encuentra dentro de la Republica será de fuente uruguaya y en caso contrario de fuente extranjera. Por ejemplo para las rentas originadas en inmuebles, simplemente analizamos la ubicación del inmueble, si se encuentra dentro de la Republica será renta de fuente uruguaya y en caso contrario renta de fuente extranjera.

Para el caso de los préstamos o las financiaciones, generaran renta de fuente uruguaya si el deudor está domiciliado en Uruguay y renta de fuente extranjera si está domiciliado en el exterior.

Los **derechos utilizados**, entendemos que la ley se refiere a bienes intangibles, derechos que por definición son incorporeales, no tienen ubicación en el espacio. Serán de fuente uruguaya las rentas que produzcan dichos bienes cuando se exploten económicamente dentro de la frontera política nacional.

Sobre estos bienes intangibles determinaremos la fuente de la renta en el lugar donde el bien es utilizado económicamente. Por ejemplo, la licencia de un

²⁹ Cra. Ana María Díaz Paulós. “El principio jurisdiccional en los impuestos a la renta y al patrimonio”

software será de fuente uruguaya si la misma está siendo utilizada para una actividad económica dentro de la Republica.

Con respecto a las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso 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 del período a que refiere el literal anterior, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.

Estas rentas constituyen otra excepción al principio de la fuente territorial que adopta el Sistema Tributario uruguayo, al considerar gravadas rentas cuyo origen es, total o parcialmente, la actividad que realiza el deportista o representante en el exterior de la República. Estas rentas no se encontraban gravadas en el régimen anterior, siendo una novedad incorporada en el IRAE.

DETERMINACIÓN DE LA RENTA DE FUENTE URUGUAYA

Si para la obtención de una determinada renta de fuente uruguaya no existe aplicación conjunta de capital y trabajo en Uruguay, dicha renta no estará comprendida en el IRAE, salvo que deba tributar el mismo por la forma jurídica adoptada.

El principio territorial puede cumplirse parcialmente, en el sentido de que los dos factores estén ubicados en el Uruguay en forma parcial (o uno en forma parcial y el otro en forma total), surgiendo la necesidad de determinar la porción de la renta de fuente uruguaya.

En todos los casos en que por la naturaleza de la explotación, por las modalidades de la organización o por otro motivo justificado, las rentas de fuente uruguaya no pueden establecerse con exactitud, se faculta al Poder Ejecutivo a aplicar porcentajes de utilidad ficta según las modalidades del giro o explotación y a establecer regímenes de estimación objetiva de renta en función de índices tales como el personal ocupado, la superficie explotada, la potencia eléctrica contratada u otros similares.

A continuación mencionamos algunas situaciones que han sido simplificadas por la normativa.

Operaciones de Trading

Como ya mencionáramos, se consideran de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia del lugar de nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Se plantea el problema de determinar la renta de fuente uruguaya por actividades de trading, donde la mercadería se encuentra en el exterior y se desarrollan actividades de compraventa en la República. Si analizamos los bienes situados podríamos considerar que la renta es de fuente extranjera al encontrarse los mismos situados en el extranjero. En cambio, si analizamos la actividad de

compraventa, diríamos que la renta es de fuente uruguaya porque se desarrolla dentro de las fronteras políticas de Uruguay.

El problema se ve simplificado por un régimen de determinación ficto de la renta de fuente uruguaya establecido en la Resolución 51/997.

La actividad de trading internacional, tiene en nuestro país un tratamiento particular que permite establecer de forma ficta la renta neta de fuente uruguaya correspondiente a las operaciones de intermediación realizadas, siendo de aplicación la resolución que comentamos a continuación.

Resolución DGI 51/997

La Resolución DGI N° 51/997 fijó la renta neta de fuente uruguaya en el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los bienes y servicios comercializados. Las operaciones incluyen:

- La compraventa de mercaderías situadas en el exterior, que no tengan por origen ni destino el territorio nacional,
- Intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente fuera del territorio nacional.

La determinación ficta es optativa para el contribuyente, dando la posibilidad de determinar la renta neta real de fuente uruguaya.

Al determinarse la renta neta, no se admiten deducciones y al importe así determinado se aplica la tasa del impuesto.

La aplicación de esta resolución está sujeta a que se verifiquen las condiciones de origen y destino de las operaciones.

Si se opta por liquidar las rentas según la Resolución 51/997, la empresa tendría una renta gravada del 3% por la diferencia entre el precio de venta y precio de compra de los bienes o servicios objetos de trading,

Analizamos a continuación el criterio aplicable para determinar la renta gravada para el caso específico de empresas que exclusivamente desarrollen actividades incluidas en la Resolución DGI N° 51/997 y además se generan

diferencias de cambio por la tenencia de disponibilidades en moneda extranjera en el país.

Las diferencias de cambio generadas por saldos de disponibilidades en el país no se encuentran comprendidas en el aludido régimen.

En caso que la moneda extranjera se aprecie frente a la moneda nacional, la diferencia de cambio por tenencia de activos en el país, determinará una renta bruta positiva, liquidándose por el régimen general del IRAE.

Las rentas generadas por los saldos de disponibilidades en el país son 100% de fuente uruguaya, por lo que se encuentran gravadas en su totalidad.

Si se produjera una depreciación de la moneda extranjera frente a la moneda nacional, se deberá considerar como una renta computable (en este caso negativa), la que se sumará algebraicamente al resto de las rentas computable.

Distribución de utilidades generadas en actividades de trading

La distribución de utilidades se encuentra gravada en tanto se originen en rentas gravadas por el IRAE y se hayan devengado a partir del 1° de Julio de 2007.

Si las únicas rentas que obtiene la empresa son las comprendidas en la Resolución DGI N° 51/997, la renta fiscal gravada estará constituida por el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, dicho monto se comparará con el monto efectivamente distribuido y actuará como tope³⁰.

Pasivos comerciales por operaciones de trading

El Decreto 203/04 estableció que a efectos del IP, se consideran saldos de precio de importaciones, las deudas por la adquisición de bienes situados en el exterior de la República. Por lo tanto, dichos saldos no constituyen pasivos deducibles, ni corresponderá realizar retenciones sobre los mismos.

³⁰ Consulta DGI N° 4.980 de 01/07/2009

Resolución DGI 2085/009

La Resolución 2085/009 estableció un régimen ficto para determinadas operaciones realizadas por establecimientos permanentes de entidades no residentes cuya actividad consiste en la administración de créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizados por terceros.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes cuya actividad habitual consista en la administración de créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizados por terceros, pueden optar por liquidar el IRAE de forma ficta.

De esta forma, se determina el porcentaje de renta neta de fuente uruguaya en un 48% de las rentas brutas originadas por el uso de tarjetas de crédito o débito emitidas en el exterior de la República y sobre las rentas que son imputables al establecimiento permanente.

CONSULTAS DE INTERES

Analizamos a continuación algunas consultas en relación al aspecto espacial en el impuesto a las rentas y la posición adoptada por la Administración.

Consulta 3410

La consulta de la DGI 3410, mediante la cual se consulta la incidencia en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio por parte de una empresa extranjera que constituye una sucursal en Uruguay a efectos de realizar actividades de trading.

Si bien la consulta refiere al derogado IRIC, entendemos que la respuesta brindada se mantiene en caso que la actividad sea desarrollada por un contribuyente de IRAE.

La consultante adelanta opinión en el sentido de que sólo una porción de las rentas derivadas de dicha actividad, debería considerarse de fuente uruguaya.

La administración da respuesta en función del artículo 3 del Título 4 del T.O. 1991 el cual establece que son de fuente uruguaya "las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos":

"La norma pone entonces de relieve tres aspectos que deben tenerse en cuenta para establecer la fuente territorial de las rentas:

a) no depende de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones;

b) no depende del lugar de celebración de los negocios jurídicos, y

c) hay que establecer el lugar de situación de los bienes o de aplicación de los derechos o de desarrollo de la actividad que las producen, debiendo destacarse que dicha actividad no consiste -porque la propia ley lo descarta- en la mera celebración de negocios sino que está referida a la aplicación de los factores capital y trabajo productores del resultado económico.

En tal virtud, es plenamente concebible que una empresa -en la definición del literal A) del artículo 2º del Título 4 citado- con domicilio en nuestro país, genere exclusivamente rentas de fuente, extranjera. Ello ocurrirá toda vez que los factores aplicados en la producción del resultado económico, estén situados íntegramente fuera del Uruguay.

También puede ocurrir que sólo parte de alguno o de ambos factores se aplique en el país, produciéndose con ello un caso de rentas que han dado en llamarse "de fuente mixta" o "de actividades internacionales" como las denomina el artículo 19 del referido Título, en cuyo caso resulta legítimo gravar con el impuesto nacional solamente la parte de la renta atribuible a la porción del capital o del trabajo aplicados en el Uruguay, tal como lo dispuso dicho artículo 19 para las actividades que comprende.

En el caso de la consulta, se concuerda con quien la formula, en el sentido de que la sucursal que proyecta instalar en nuestro territorio, realizará una actividad que - por su grado de organización- tendrá incidencia en la producción de las rentas derivadas de las operaciones de comercio exterior a realizarse entre terceros países, aún cuando los bienes que son su objeto no pasen por territorio uruguayo.

En lo que refiere a la medición de dicha incidencia y la consecuente determinación de la porción de renta de fuente uruguaya, la ley en el artículo 19 citado, asume las dificultades que tal tarea presenta, al punto de admitir métodos - alternativos a la base real- destinados a estimarla en forma ficta.

En casos como el consultado que no están comprendidos en dicha norma, resulta admisible entonces, que el contribuyente establezca un sistema con el objeto de que se trata, que desde luego, estará sujeto al control previo o posterior de la Administración.”

Compartimos la opinión brindada por parte de la Administración. En relación a las rentas exclusivamente de fuente extranjera, es decir cuando los factores capital y trabajo se encuentren íntegramente en el exterior de la República, es importante generar los medios de prueba necesarios para evitar futuros cuestionamientos por parte de la Administración.

La principal dificultad radica en determinar la renta de fuente uruguaya cuando parte de alguno o parte de ambos factores se encuentran económicamente en la

República y en encontrar un sistema objetivo que vincule la incidencia de dichos factores en el total de la renta.

En el caso de la consultante, la dificultad se ve simplificada a partir de la Resolución 51/997, la que estableció la renta neta de fuente uruguaya en el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los bienes y servicios comercializados para las operaciones de trading.

Consulta 4946

En la presente consulta, una sociedad anónima uruguaya manifiesta que realiza compras y ventas de bienes en el exterior, bienes que no ingresan en ningún momento al territorio nacional.

La empresa consulta si tal operativa se encuentra gravada el IRAE, adelantando posición negativa por tratarse de una actividad realizada fuera del país.

La Administración entiende que parte de las rentas obtenidas se hallan alcanzadas por el IRAE, mencionando:

“Las normas aplicables establecen que se consideran de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el país.

Es evidente que una parte de las actividades se realiza en el país; en consecuencia, la empresa deberá determinar cuál es la parte del resultado que es atribuible a rentas de fuente nacional, o utilizar el régimen establecido por la Resolución DGI N° 51/997 de 19/03/997”

Compartimos la opinión de la Administración en el entendido que la actividad de compra y venta de mercadería se desarrolla dentro de la República.

En caso que personal de la empresa viaje al exterior y desarrolle la actividad fuera de territorio nacional, todos los factores se encontraran íntegramente en el exterior, no debiéndose gravar con IRAE la operativa mencionada.

Consulta 5156

Una sociedad anónima uruguaya consulta si debe tributar IRAE sobre su única actividad que es la de arrendar un buque pesquero matriculado en el exterior del que es propietaria.

En la respuesta brindada por la Administración menciona que a efectos de determinar la gravabilidad de la situación resulta trascendente determinar si nos encontramos ante una renta exclusivamente de fuente extranjera o uruguaya, o si para la obtención de la misma se requiere la aplicación de factores productores en el país y en el exterior, con lo que se trataría de una renta parcialmente de fuente uruguaya y por lo tanto sujeta a imposición en el país, arribando a la siguiente conclusión:

“Ello es así ya que, en relación a la territorialidad, el artículo 7º del Título 4 del T.O. 96 establece que están gravadas las rentas que provienen de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados en el país, sin que deba tenerse en cuenta el domicilio de quien intervenga en las operaciones, ni el lugar de celebración de los negocios.

De no existir aplicación en el país de capital o trabajo para la obtención de la renta por la que se consulta, la misma debe reputarse de fuente extranjera, y por lo tanto no gravada por el IRAE.

A tales efectos se deberá atender el ámbito geográfico donde el buque sea utilizado, no siendo relevante para el IRAE el lugar de matriculación del mismo.”

Compartimos la opinión brindada por la Administración Fiscal.

Consulta 5173

Un empresario uruguayo, residente en el Uruguay, cuya actividad consiste en viajar periódicamente al exterior para contactarse con exportadores de China e importadores de EEUU y el Caribe, a efectos de concretar negocios entre dichas partes, consulta si se encuentra gravado por algún impuesto administrado por la DGI.

La actividad del empresario uruguayo, que se realiza en el exterior, consiste en la presentación del negocio, discusión sobre el precio y condiciones del plazo de la operación comercial. Luego de concretado el negocio la empresa de China le emite la factura de exportación a la empresa de EEUU o el Caribe. Una vez recibida la factura el importador realiza la transferencia de fondos a través de entidades bancarias uruguayas con las que opera el empresario local, remitiéndose dichos fondos, menos la comisión, a la empresa ubicada en China, que al recibir los fondos libera la mercadería que se dirige de China a EEUU o el Caribe sin tocar territorio uruguayo.

En otras ocasiones la transferencia de fondos se hace directamente entre el importador y el exportador sin que la misma pase por una entidad bancaria en Uruguay.

La administración da respuesta, la cual compartimos, en el fundamento en que el criterio de la potestad tributaria del Estado uruguayo es el criterio de la territorialidad o de la fuente por el que se gravan las rentas de las personas que se generen dentro de territorio uruguayo y en la medida que el servicio sea prestado efectiva y exclusivamente en el exterior, el empresario uruguayo no se encuentra gravado por ningún impuesto nacional al no verificarse el aspecto espacial.

Asimismo, entendemos que es fundamental contar con los elementos de prueba necesarios a efectos de evitar posibles cuestionamientos por parte de la administración fiscal.

IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por residentes.

El hecho generador de este impuesto sigue el criterio de la fuente, o sea que la renta se grava por parte del país en el que se ha obtenido con independencia del lugar donde resida el contribuyente.

Estarán gravadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

Se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite a los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares uruguayas, miembros de delegaciones acreditadas ante organismos internacionales y funcionarios que ejerzan en el extranjero empleo oficial que no tenga carácter diplomático, entre otros.

Respecto a las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se establecen las mismas condiciones mencionadas en el IRAE para establecer la renta de fuente uruguaya.

CONSULTAS DE INTERES

Señalamos a continuación algunas consultas de interés.

Consulta 5211

En la consulta 5211 una empresa de navegación aérea consulta en forma vinculante si las remuneraciones que abona a sus pilotos y copilotos en virtud de tareas desarrolladas en el exterior constituyen renta gravada para el IRPF.

La empresa adelanta opinión en el sentido de que las citadas partidas son de fuente extranjera, en la medida que se trata de retribuciones por tareas realizadas en el exterior, por lo tanto, las mismas no constituyen materia gravada para el IRPF al no verificar el aspecto espacial del hecho generador, debiendo determinarse los ingresos no gravados en base a la proporción de días que el empleado trabaje en el exterior.

La Administración Fiscal por su parte, responde que las remuneraciones otorgadas a los empleados por realizar tareas en el exterior de la República se consideran de fuente extranjera, salvo cuando se trate de sujetos pasivos del IRPF incluidos en el inciso tercero numerales 1 a 4 del artículo 6º del Título 7 del Texto Ordenado 1996 (miembros de misiones diplomáticas uruguayas, miembros de oficinas consulares uruguayas y otros similares).

Por lo tanto, no se encuentran gravados por el IRPF las remuneraciones abonadas a los tripulantes en virtud de tareas desarrolladas en el exterior de la República, estando gravadas las partidas correspondientes a las actividades desarrolladas dentro del territorio uruguayo.

La Administración entiende que la remuneración correspondiente a los días en que los tripulantes de la empresa de aviación no realizan vuelos, se considerará íntegramente de fuente uruguaya y para el resto de los días, para determinar la renta de fuente extranjera, considera que no es válido el criterio adelantado por el consultante, sino que un criterio técnicamente admisible sería aplicar a la remuneración de esos días la relación que guardan las millas voladas en el exterior respecto del total de millas voladas

Compartimos parcialmente la opinión brindada por la DGI, siendo discutible el criterio técnicamente admisible para determinar la renta de fuente uruguaya. En el entendido

que los dependientes obtienen una remuneración por día de trabajo, el criterio mencionado por la empresa consultante entendemos que sería correcto.

Consulta 5144

En la consulta 5144, la Administración Fiscal establece que no se encuentran gravados por el IRPF las remuneraciones abonadas a los tripulantes en virtud de tareas desarrolladas en el exterior de la República, estando gravadas las partidas correspondientes a las actividades desarrolladas dentro del territorio uruguayo.

En lo que tiene que ver con la forma de probar las rentas de fuente extranjera, se remite a lo resuelto en la Consulta N° 4.985. En dicha consulta se menciona la importancia que tiene la comprobación de la extraterritorialidad que adquiere vital importancia y la empresa deberá probar fehacientemente que los servicios se prestaron en el exterior de la República, por lo que la "prueba" adquiere particular relevancia. El tratamiento dispensado a dichas partidas, en el ámbito de la Contribuciones Especiales de la Seguridad Social, es un elemento a tener en cuenta a efectos de la comprobación.

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LOS NO RESIDENTES

El Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), básicamente grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes en el país.

Si bien los contribuyentes del IRNR son los sujetos no residentes, se han designado como agentes de retención a los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten rentas de fuente uruguaya a los sujetos no residentes.

Si el no residente configura la existencia de establecimiento permanente en el territorio nacional, las rentas generadas por el mismo estarán comprendidas en el IRAE. En el caso que el no residente sea una persona física que se constituye en residente y obtienen rentas no empresariales, las mismas estarán comprendidas en el IRPF.

Los servicios de carácter técnico prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, en el ámbito de la gestión, técnica, administración o asesoramiento, se consideran de fuente uruguaya y configuran una excepción al criterio de la fuente.

El hecho generador de este impuesto sigue el criterio de la fuente, o sea que la renta se grava por parte del país en el que se ha obtenido con independencia del lugar donde resida el contribuyente.

El criterio para definir la fuente de la renta a efectos del IRNR es el mismo adoptado para el IRAE y para el IRPF. En consecuencia se consideran rentas de fuente uruguaya:

“Las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en el país, y

Las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto, facultándose al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje que se considera de fuente uruguaya cuando se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en el IRAE.”

Si comparamos esta situación con el régimen anterior a la Reforma Tributaria, encontramos que el IRIC instantáneo gravaba, bajo ciertas circunstancias, a las rentas provenientes de regalías, servicios técnicos, dividendos o utilidades, derechos de autor, etc. pagadas o acreditadas en determinadas ocasiones por sujetos pasivos de IRIC a personas domiciliadas en el exterior.

Como **extensión al principio de la fuente**, el IRNR considera de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos desde el exterior a contribuyentes del IRAE, facultando al poder ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya cuando las rentas antes mencionadas se vinculen total o parcialmente a rentas no comprendidas en el IRAE.

En aplicación de esa facultad, el Decreto 149/007 establece que en el caso de los servicios técnicos, la renta de fuente uruguaya será de un 5% (cinco por ciento) del ingreso total, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de tales servicios no superen el 10% (diez por ciento) de sus ingresos totales.

En relación a rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país, el monto imponible correspondiente a rentas empresariales de fuente uruguaya es determinada por el Artículo 12 del Título 8 del T.O 96 de acuerdo al siguiente detalle:

“1. El monto imponible correspondiente a las rentas de las compañías de seguros que provengan de sus operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato residieran en el país, se fijan en los siguientes porcentajes sobre las primas percibidas: 6,25% (seis con veinticinco por ciento) para los riesgos de vida; 16,67% (dieciséis con sesenta y siete por ciento) para los riesgos de incendio; 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) para los riesgos marítimos y 4,17% (cuatro con diecisiete por ciento) para otros riesgos.

2. Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo o terrestre se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

3. Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de "tapes", así como

las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en el 62,5% (sesenta y dos con cinco por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.

4. Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las agencias extranjeras de noticias internacionales se fijan en el 20,83% (veinte con ochenta y tres por ciento) de la retribución bruta.

5. Las rentas de fuente uruguaya derivadas de la cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional se fijan en el 31,25% (treinta y uno con veinticinco por ciento) del precio acordado.”

Asimismo, se faculta al Poder Ejecutivo a establecer procedimientos para la determinación de las rentas brutas de fuente uruguaya en los casos de rentas provenientes parcialmente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, que no estén previstas en los incisos que anteceden.

Haciendo uso de su facultad, el Poder Ejecutivo determinó que la renta de fuente uruguaya correspondiente al transporte en caso de viajes de ida y vuelta o de viajes redondos corresponde al 50% (cincuenta por ciento) del total del pasaje.

En relación a la determinación sobre si la renta es de fuente uruguaya o no, señala que se considerará al buque situado en el país de su matrícula y a las mercaderías en el de su embarque. Para el transporte por otras vías, se aplicará igual criterio.

Para las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, así como las originadas en actividades de mediación, que deriven de las mismas se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación.

B) Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días, siempre que en dicho lapso haya participado en competencias deportivas en representación de la entidad.

No se consideran de fuente uruguaya las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilados, acreditados ante la República.

En relación a los derechos de autor y regalías, entre otros, el Título 8 se remite a la definición establecida en el IRPF:

“Constituyen rendimientos de capital mobiliario, las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes corporales muebles y de bienes incorporeales tales como llave, marcas, patentes, modelos industriales, derechos de autor, derechos federativos de deportistas, regalías y similares”.

Estarán gravadas las regalías cuando quien recibe la marca, patente, etc., es un sujeto pasivo del IRAE. Se prescinde del lugar de la utilización o explotación como elemento determinante, lo que implica un apartamiento de la fuente ortodoxo.

Sin embargo, la solución adoptada es muy cercana a la adopción del principio de la fuente ya que normalmente la explotación del intangible será realizada en nuestro territorio. También puede sostenerse que el principio general de la fuente puede ser de aplicación en este caso³¹.

Los dividendos o utilidades se encuentran gravados cuando son acreditados o pagados por los sujetos pasivos de IRAE a personas físicas o jurídicas no residentes. Nos encontramos frente al principio de la fuente ya que se gravan los dividendos pagados o acreditados por sujetos pasivos de IRAE.

³¹ Dr. Juan M. Albacete y Cr. Nicolás Juan. “Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios”

EXTENSIÓN DEL CRITERIO DE LA FUENTE- LOS SERVICIOS TÉCNICOS

Los servicios de carácter técnico constituyen una excepción al principio de la fuente territorial que adopta el Sistema Tributario uruguayo.

En este caso se prescinde del principio de la fuente ya que no se atiende al lugar de la prestación del servicio, o donde se desarrolla la actividad sino al hecho que un sujeto pasivo de IRAE reciba la prestación de un servicio técnico.

El artículo 11 del decreto 149/007 establece:

“(Fuente uruguaya).- Estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

A los efectos de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 3º del Título que se reglamenta, solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados fuera de la relación de dependencia, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.”

Las rentas por servicios técnicos prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, se consideran de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas gravadas por el IRAE respecto al usuario de los mismos. Este tratamiento constituye una excepción al principio general sobre la fuente, ya que las referidas rentas se encontrarán gravadas aún cuando los servicios técnicos se presten íntegramente fuera de Uruguay.

Sin perjuicio de lo anterior, nuestras normas disponen también que cuando los servicios técnicos prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE estén sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no gravadas por IRAE, se considerará renta de fuente uruguaya el 5% de lo pagado por tales servicios, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de los mismos no superen el 10% de sus ingresos totales. Por tanto, para que esta norma resulte aplicable, el 90% o más de las rentas obtenidas por el contribuyente del IRAE que recibe los servicios técnicos, deberán ser rentas no comprendidas en el IRAE.

A continuación definiremos el alcance de los servicios de carácter técnico así como la evolución histórica que han tenido los servicios prestados en exterior que han sido considerados de fuente uruguaya.

La definición legal del concepto de servicios técnicos o asistencia técnica ha sido polémica, presentando divergencias constantes entre la opinión del contribuyente y el fisco.

Mientras la doctrina y el TCA opinaban que debían darse un alcance restringido del concepto abarcando sólo el asesoramiento en materia industrial o mecánica, la Administración opinaba que era un concepto amplio que abarcaba cualquier tipo de asesoramiento, postura mantenida a pesar de pronunciamientos contrarios a la misma por parte del TCA.

Con la entrada en vigencia de la Ley 17.453 en el año 2002, se precisó el alcance del concepto de asistencia técnica. La misma estableció:

“Se entiende por remuneraciones de servicios técnicos las cantidades de cualquier clase pagadas o acreditadas por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.”

Esta nueva definición pretende terminar con las polémicas en torno al alcance del concepto de asistencia técnica, alineando las disposiciones locales a las normas internacionales sobre el tema, adoptando la posición amplia de la DGI.

Mediante la Ley 17.453 se amplía el concepto de renta gravada: de honorarios de asistencia técnica a remuneración de servicios técnicos. Por lo tanto a partir de esta norma es que se pasa de gravar solamente la “asistencia técnica” a gravar otro tipo de servicios técnicos, no restringidos sólo a servicios tecnológicos en el área industrial o mecánica, alineándose con disposiciones internacionales como por ejemplo el modelo de la OCDE.

La redacción de la Ley 17.453 fue recogida casi de forma idéntica por nuestra legislación, al momento de firmar el tratado para evitar la doble imposición entre Uruguay-Alemania. Dicho tratado definió remuneraciones de servicios técnicos como “las cantidades de cualquier clase pagadas a personas que no sean empleadas del deudor de los pagos, por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica,

administración o asesoramiento, siempre y cuando estos servicios se presten en el Estado Contratante del que sea residente el deudor de los pagos.”

La Administración Fiscal acepta pacíficamente la posición de la doctrina que entiende “gestión” como sinónimo de “dirección”.

Se encuentran comprendidos dentro del concepto de “servicios técnicos” los servicios de índole intelectual que impliquen el dominio de una técnica, de un conocimiento especializado en cualquier área del conocimiento.

Surge la inquietud sobre si los servicios técnicos solamente abarcan el servicio de asesoramiento o también la ejecución material del servicio por parte del prestador que posee el conocimiento.

Según la Administración Fiscal, la ejecución material también queda incluida, posición que es compartida por una parte minoritaria de la doctrina como el caso del Dr. Blanco³², quien manifestó que quedan comprendidos tanto los servicios de asesoramiento como también la ejecución material siempre y cuando comparta la característica de ser un servicio altamente especializado.

Hay acuerdo entre la doctrina y la Administración Fiscal con respecto a que los servicios abarcan los de índole intelectual y no a los de índole material. De esta forma, los servicios materiales en los cuales no se requiere conocimiento altamente especializado quedarían fuera del impuesto. Un caso particular es la prestación de servicios técnicos prestados por personas físicas o jurídicas del exterior a usuarios de zona franca. Estos servicios se declaran promovidos, estando exonerados del IRNR. Esta exoneración fue establecida en el Decreto N° 3 11/005 para el IRIC instantáneo y posteriormente fue recogida en el decreto reglamentario del IRNR.

³² Exposiciones sobre el tema en reuniones técnicas del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.

IMPUESTO AL PATRIMONIO

El Impuesto al Patrimonio gravará la existencia de un patrimonio que exceda un mínimo no imponible sobre el cual recaerá un impuesto anual, para el caso de las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas.

También recaerá el impuesto sobre la existencia de un patrimonio por parte de los sujetos pasivos de IRAE a excepción de: pequeñas empresas, asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas y los contribuyentes agropecuarios que opten por liquidar IMEBA.

El patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, por lo que se aplica el criterio de territorialidad.

El artículo 7 del Título 14 establece:

“Artículo 7º.- Determinación del patrimonio.- El patrimonio se determinará por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente de acuerdo a este Título y su reglamentación.

El patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.”

Asimismo se 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 exceda el valor de dichos activos.

De esta forma, si bien los activos en el exterior no se encuentran gravados, estos absorberán pasivo fiscal, implicando que dichos bienes no se encontrarán gravados cuando su importe supere el monto del pasivo computable. Es decir que se exonerará efectivamente el patrimonio en el exterior cuando los activos en el exterior superen el pasivo computable.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Definiremos a continuación el concepto de Establecimiento Permanente, que normalmente ha sido incluido en los convenios para evitar doble tributación internacional y constituye un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en más de un país.

Pero en el Uruguay, a diferencia de lo que ocurre a nivel internacional, la configuración o no de establecimiento permanente determina el impuesto que deben pagar los sujetos residentes en el exterior por las rentas de fuente uruguaya.

Las actividades desarrolladas en el país por la entidad no residente estarán gravadas por el IRNR, o por el IRAE en caso de constituir establecimiento permanente. Dicha definición también tendrá incidencia en la empresa local que paga a la entidad del exterior, constituyéndose en agente de retención del IRNR mientras no se configure establecimiento permanente.

El IRAE grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por establecimientos permanentes de sujetos residentes en el exterior, según lo establece el artículo 9 del Título 4.

La definición de Establecimiento Permanente toma como base la definición dada por el Modelo de Tratado para evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE),

El artículo 10 del Título 4 establece que cuando una persona física, jurídica o cualquier otra entidad no residente desarrolle toda o parte de su actividad en Uruguay por medio de un lugar fijo de negocios, se entenderá que tiene un establecimiento permanente en nuestro país.

Esta definición se ajusta en lo medular al concepto elaborado por la OCDE e incluido en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio celebrados hasta el momento por Uruguay.

El mismo artículo enumera diversas situaciones que configuran hipótesis de establecimiento permanente, entre ellas las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas o talleres; las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales y las obras o proyectos de construcción o instalación cuya duración exceda tres meses.

También se incluye un listado negativo, indicando con carácter no taxativo que el término establecimiento permanente no comprende la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la entidad del exterior; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la entidad del exterior con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o de que sean transformadas por otra empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la entidad del exterior; o cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

Asimismo, cuando una persona que no sea un agente independiente desempeñándose en el marco ordinario de su actividad actúe por cuenta de una empresa del exterior y ejerza habitualmente en el país poderes para concluir contratos en nombre de ésta, se considerará que la empresa extranjera tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades que dicha persona desarrolle para esa empresa.

El artículo 12 incorpora el concepto de “fuero de atracción” estableciendo que los establecimientos permanentes de entidades del exterior computarán en su liquidación del IRAE todas las rentas obtenidas en el país por la entidad extranjera. La amplitud que la norma proyectada da a este principio puede resultar cuestionable desde una perspectiva de técnica tributaria, y de hecho la OCDE desaconseja la aplicación del fuero de atracción, sugiriendo que solo deberían resultar gravables por el estado en que se localiza el establecimiento permanente aquellas rentas que la empresa extranjera efectivamente obtenga a través del mismo o que puedan serle atribuidas.

Finalmente se establece que las entidades del exterior que actúen en el país a través de un establecimiento permanente deberán designar a una persona física o jurídica residente para que las represente ante la Administración Tributaria, que será solidariamente responsable por las obligaciones tributarias de su representada (si no

se designa representante o si el mismo no es notificado a las autoridades se presumirá intención de defraudar).

CAPITULO VII

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CAPITULO VII

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La incorporación de los precios de transferencia a la normativa nacional es fundamental para la determinación de la renta de fuente uruguaya de operaciones entre empresas vinculadas y con paraísos fiscales.

El notable incremento de las transacciones económicas entre empresas vinculadas situadas en diferentes países, derivadas del avance del fenómeno de la globalización producido en los últimos años, trajo como consecuencia directa el surgimiento de la problemática relacionada con este tema.

Con la globalización la mayor parte del comercio exterior se maneja dentro del control de las empresas multinacionales, surgiendo la necesidad de establecer precios de transferencia de bienes y servicios como si la contratación se hubiera realizado en condiciones normales de mercado con otro contribuyente no controlado.

Esto es así ya que es evidente que el precio establecido por dos compañías vinculadas a efectos de transar entre ellas bienes o servicios, termina incidiendo en la tributación que le corresponde a cada una de dichas unidades económicas, y por tanto, en la recaudación de cada una de las Administraciones tributarias de los diferentes países donde se localizan dichas empresas.

La importancia de los precios de transferencia radica en que cualquier cambio o desviación en la fijación de los valores utilizados para transar bienes o servicios distorsiona las utilidades sujetas a impuestos.

Ante dicha situación, las normas de los distintos países, en general, han dotado de instrumentos a sus Administraciones tributarias que les permiten evitar los abusos que pudieran cometer las empresas mediante maniobras de sobre, o sub-facturación de bienes o servicios transados con vinculadas.

El objeto de la normativa en precio de transferencia tiende a evitar los abusos que pueden cometerse mediante maniobras en la facturación entre empresas vinculadas.

Desde el punto de vista impositivo, el patrón generalmente aceptado por las distintas administraciones tributarias para validar o ajustar los precios de transferencia se basa en el principio "arm's length", según el cual los precios que pagan las empresas vinculadas en sus transacciones deberán ser, a efectos fiscales, aquellos que hubieran pagado empresas no vinculadas por los mismos bienes o servicios u otros análogos, en las mismas condiciones o circunstancias.

El principio arm's length se basa en la comparación de operaciones entre empresas vinculadas con operaciones entre empresas independientes en situaciones de libre mercado. En consecuencia, resulta esencial establecer cuándo dichas operaciones resultan comparables, tomando en cuenta las características de los bienes o servicios, las funciones desarrolladas por las partes, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado y las estrategias de negocios.

La Administración Fiscal tiene facultades para efectuar ajustes a la renta gravada por este impuesto en operaciones de comercio entre empresas vinculadas, introduciendo modificaciones al valor de compra de las mercaderías, en cuanto el mismo se aparte del que resultaría de aplicar el criterio "arm's length".

Para ello podría invocar al art. 72 del Decreto N° 840/988, reglamentario del IRIC en cuanto establece que "cuando en una actividad gravada se manufacturen y comercialicen bienes o materias primas producidas por explotaciones no gravadas, los valores de ingreso al patrimonio de tales bienes no podrán ser superiores al precio de costo en plaza a la fecha del ingreso".

Esto quiere decir que ante negocios concertados entre partes vinculadas que adoptaran características que se apartan de aquellas que pautan las relaciones entre partes independientes, provocando como consecuencia de ello economías tributarias no justificadas, dicha Oficina tenía la potestad de disponer los ajustes correspondientes.

En similar sentido, el Código Tributario en su artículo 6° establece que si el hecho generador del impuesto ha sido definido atendiendo a la realidad económica y no a la forma jurídica, el intérprete debe prescindir de la forma jurídica adoptada atribuyéndole a la situación un significado que resulte acorde con aquella realidad.

Por lo que, ante negocios concertados entre empresas vinculadas que adopten características que se aparten de aquellas que pautan las relaciones entre partes independientes, la Administración Fiscal puede disponer los ajustes correspondientes.

Antes de promulgación de la Ley 18.083 no existía en nuestra legislación impositiva una regulación detallada sobre este tema ni los métodos concretos para establecer precios de transferencia en las operaciones desarrolladas entre empresas vinculadas, encontrándose vigentes, como lo mencionáramos precedentemente, una serie de disposiciones que refieren tangencialmente al mismo (e.g. determinación de ganancias de exportadores e importadores, deducibilidad de gastos incurridos en el exterior, etc.).

Sin embargo, cabe destacar, que los criterios propuestos por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) para la determinación de valores arm's length han sido ocasionalmente admitidos como doctrina más recibida, a los efectos de llenar vacíos legales tanto por la Administración como por el TCA.

En consecuencia, podría recurrirse a cualquiera de los métodos desarrollados por el derecho comparado, en particular los métodos recomendados por la OCDE, a pesar de no haber estado contemplados en la normativa del IRIC.

SITUACIÓN EN EL IRAE

Con la entrada en vigencia de la reforma tributaria se introduce en nuestra legislación impositiva una regulación detallada sobre los precios de transferencia y los métodos de ajuste a utilizar.

El artículo 38 del Título 4 del T.O. 96, dispone que las operaciones que los sujetos pasivos de IRAE 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 precedentemente mencionadas, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades del exterior vinculados a ellos.

También se encuentran incluidas las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se beneficien de un régimen de baja o nula tributación.

Cuando dichas prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la DGI, las mismas se ajustarán en base a los métodos de ajuste establecidas por la normativa.

Cabe resaltar con respecto a este punto que del texto legal no se desprende que los mismos apliquen a transacciones entre compañías locales vinculadas.

No obstante, es importante señalar que continúa vigente el principio de realidad económica establecido por el Código Tributario al que hicieramos referencia anteriormente.

Según se establece en el artículo 39 del Título 4 del T.O., la vinculación entre las partes quedará configurada cuando ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o estas personas tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos, 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.

De esta forma, las compañías vinculadas ven limitada la posibilidad de manipular las operaciones entre ellas, de forma de atribuir mayores rentas a aquellos países de baja o nula tributación.

CAPITULO VIII

LA SITUACIÓN EN LA REGIÓN

CAPITULO VIII

LA SITUACIÓN EN LA REGIÓN

A continuación describiremos el sistema tributario argentino como un ejemplo de adopción del sistema de renta mundial.

EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

Argentina es un país Federal dividido en provincias y éstas a su vez se subdividen en municipios (estados independientes con sujeción a un gobierno central).

De esta forma, existe potestad tributaria nacional, provincial y municipal, con ciertas limitaciones atinentes a lo que cada jurisdicción puede gravar.

En cada Provincia existe una Dirección General de Rentas que hace las veces de organismo de control y recaudación jurisdiccional.

En la actualidad, el sistema tributario argentino basa su recaudación principalmente en los impuestos que gravan la capacidad contributiva del consumo (IVA, internos, combustibles) trasladables al consumidor final, los que no serán objeto de análisis por encontrarse siempre gravados en el país de la fuente.

Analizaremos a continuación los impuestos que gravan las capacidades contributivas de rentas y patrimonio.

Los impuestos directos se aplican de forma directa sobre la renta o sobre el patrimonio del contribuyente son los siguientes:

- A) Impuesto a las Ganancias.
- B) Impuesto Ganancia Mínima Presunta.
- C) Impuesto sobre los Bienes Personales.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Este impuesto grava las ganancias obtenidas por las Personas Físicas y las Sociedades de todo tipo, residentes en el país, tributando sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Se aplica el criterio de la renta mundial que incluye las rentas de fuente Argentina y de fuente extranjera. A fin de evitar la doble imposición internacional, se otorga un crédito por los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera. Mientras que los residentes tributan por sus ganancias obtenidas en el país y en el extranjero, los no residentes tributan exclusivamente sobre las ganancias de fuente Argentina.

Al respecto, el Artículo 1° de la ley 20.628 establece:

“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V”

Las rentas por bienes situados, colocados o utilizados económicamente en argentina se encuentran gravadas, sin importar el criterio de residencia, según lo establece el Artículo 5 de la ley 20.628:

“En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”

Las rentas se dividen en cuatro categorías, las cuales tienen deducciones específicas y formas distintivas del cálculo del tributo.

Rentas de Suelo. Se trata de rentas obtenidas por la locación de inmuebles urbanos y rurales

Rentas de capital. Se trata de rentas originadas por la imposición de capitales, tales como acciones, intereses, transferencia de llaves de negocio y otros intangibles, dividendos, etcétera

Rentas de empresas y auxiliares de comercio. Se trata de rentas obtenidas por las empresas, comisionistas, rematadores, consignatarios y otros auxiliares del comercio, ciertos fideicomisos y otras rentas que no puedan encuadrarse en las restantes.

Rentas del trabajo personal. Se trata de rentas obtenidas por el desempeño de cargos públicos, el trabajo en relación de dependencia, seguros de retiro privado y jubilaciones, servicios personales de los socios de cooperativas, el ejercicio de profesiones liberales, dirección y sindicatura de empresas y las actividades de viajante de comercio y despachante de aduanas

Algunas ganancias, pese a formar parte del objeto del impuesto, han sido expresamente exceptuadas. Estas son las ganancias exentas, principalmente enumeradas en el Art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En algunos casos, las exenciones no operan de pleno derecho sino que deben ser solicitadas.

La mecánica para la determinación del gravamen varía según se trate de una persona física o de una jurídica.

La alícuota del tributo es gradual (según escala que varía entre el 9% y el 35%) para las personas físicas y del 35% fijo y directo para las personas jurídicas.

La liquidación del tributo es anual, aunque se pagan anticipos mensuales.

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

El impuesto establecido en la ley 25.063, grava los activos empresariales localizados en la Argentina o en el exterior y los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas, valuados de acuerdo con las disposiciones legales. No resultan deducibles los pasivos. Si bien es un impuesto de emergencia y con una vigencia teórica de diez años, la experiencia es que se ha prolongado su vigencia y no tiene visos de eliminarse su aplicación.

En algunos casos, este tributo actúa como complementario del impuesto a las ganancias y en otros como un verdadero tributo patrimonial.

Este tributo se basa en la presunción de que todos los activos deben generar una renta, castigando la improductividad de la misma.

Los sujetos pasivos del impuesto, a grandes rasgos, son los sujetos comprendidos en la tercera categoría del impuesto a las ganancias, es decir las empresas, sociedades, explotaciones unipersonales, etc.

Cuando el sujeto obligado a ingresar el impuesto sea un no residente, debe existir un responsable sustituto en el país que actúe en nombre de él.

Exención y Bienes No Computables más importantes:

Estarán exentos los activos que en su conjunto no superen los \$ 200.000. Si superan dicha cifra tributarán sobre el total de activos.

Cuando existan activos gravados en el exterior dicha suma se incrementará en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total

No se computarán a efectos del cálculo de este impuesto el valor el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente y el valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente, excepto que se trate de inmuebles no afectados a la actividad.

La determinación del Impuesto es anual, pero mensualmente se determinan anticipos. La alícuota es del 1%.

La liquidación del impuesto es simultánea con el Impuesto a las Ganancias. Si éste fuera superior o igual al determinado para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, podrá computarse totalmente como pago a cuenta del impuesto de esta ley.

Si, en caso contrario, resultara inferior o el cálculo mencionado, se tributará el monto total por del Impuesto a las Ganancias y el resto se tributará en concepto de Impuesto Ganancia Mínima Presunta. Resulta obvio que en caso de resultar cero el primero de los tributos, se abonará la totalidad del segundo.

El monto abonado por Impuesto Ganancia Mínima Presunta podrá computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, con ciertos topes, en los próximos diez ejercicios, por lo que durante ese lapso será un crédito que el contribuyente tendrá con el fisco. Sólo, si transcurridos esos diez años, no se pudiera compensar con el impuesto a las ganancias, adquirirá las veces de un tributo.

Con motivo de evitar la doble imposición internacional, cuando los contribuyentes de este impuesto sean titulares de bienes gravados situados con carácter permanente en el exterior, por los cuales se hubieran pagado tributos de características similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o el activo en forma global, podrán computar como pago a cuenta los importes abonados por dichos tributos hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los citados bienes del exterior.

El impuesto a las ganancias mínimas presuntas se aplica sobre bienes situados en Argentina y sobre los bienes en el exterior incluidos en el patrimonio de las sociedades domiciliadas Argentina y demás sujetos pasivos del impuesto, adoptando el sistema de renta mundial.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Este impuesto recae sobre la situación existente al 31 de diciembre de cada año, respecto a los bienes personales pertenecientes a las personas físicas y las sucesiones indivisas.

Los sujetos radicados en el país, tributarán sobre los bienes situados en el mismo y en el exterior.

En este caso, se entiende que los bienes situados fuera de la frontera argentina no se están gravando, sino que se toman en cuenta para medir la capacidad contributiva del sujeto.

La ley 23.966 establece en su artículo 17 que serán sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales:

“a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.

b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquélla en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

A los fines de este artículo se considerará que están domiciliados en el país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de las provincias y municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.”

Los sujetos radicados en el extranjero, tributarán sobre los bienes situados en Argentina, a través de un responsable sustituto.

La liquidación es anual, con pagos de anticipos bimestrales, de corresponder.

El siguiente esquema nos permite observar que alícuota corresponde, según el valor total de los bienes, que se encuentren alcanzados, expresado en pesos argentinos:

Valor total de los bienes gravados	Alícuota aplicable
Hasta \$ 305.000	0%
Más de \$ 305.000 a \$ 750.000	0.5%
Más de \$ 750.000 a \$ 2.000.000	0.75%
Más de \$ 2.000.000 a \$ 5.000.000	1%
Más de \$ 5.000.000	1.25%

Las principales exenciones corresponden a: Bienes de miembros diplomáticos; Cuotas sociales de cooperativas: Plazo fijo, Caja de Ahorro; Títulos y bonos emitidos por la Nación, provincias y municipalidades

A efectos de evitar la doble imposición, la ley establece que los sujetos del impuesto a los bienes personales pueden computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

El impuesto sobre los bienes personales argentino adopta el sistema de renta mundial, gravando tanto los bienes situados dentro de la Argentina así como los situados en el exterior del que sean dueños las personas físicas domiciliadas en dicho país.

CAPITULO IX

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

CAPITULO IX

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La integración económica mundial ha tenido grandes avances y con el correr del tiempo las relaciones internacionales han llamado la atención de economistas, políticos y juristas, ya que estas relaciones bilaterales han dado origen a regulaciones a fin de evitar una doble tributación internacional.

Existe doble o múltiple tributación internacional cuando el mismo sujeto pasivo tributario es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos o más sujetos activos o con poder tributario para realizarla.

La doble tributación es una figura de carácter internacional, la cual también es aplicable al ámbito interno de los países.

La doble tributación básicamente es una violación formal que requiere de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica. La imposición múltiple no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas y morales, sino por constituir una barrera contra el comercio exterior y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria³³.

En la actualidad no existen normas o principios consuetudinarios que regulen el derecho internacional tributario. Dicha ausencia es el origen de la emanación de los tratados contra la doble imposición internacional.

No se prevé en el corto plazo una solución única al problema de la doble imposición, que sea aceptada a nivel internacional, eficaz y satisfactoria desde el punto de vista de los principios de neutralidad, equidad y eficacia.

El fin de prevenir o eliminar la doble imposición no es solamente evitar la sobrecarga tributaria de las empresas, sino que también tiene consecuencias en las corrientes de inversión. Nuestro país no cuenta con importante cantidad de convenios suscritos.

³³ Sonoro. “Algunas reflexiones sobre el Problema de la Doble Imposición Internacional”

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), considera que la doble imposición internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyentes, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Por su parte Borrás considera la doble imposición internacional como aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición de dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible y por una misma causa³⁴.

Para que se verifique la doble imposición internacional se reconocen distintas causas, como por ejemplo:

i) La utilización de distintos criterios de vinculación de los sujetos con el poder fiscal por parte de dos o más Estados, donde hemos mencionado el principio de la territorialidad y el sistema de renta mundial con sus diversas manifestaciones.

ii) Uso del mismo criterio pero con distinta definición del ese criterio utilizado. Esto se da entre los países que si bien utilizan el mismo criterio de atribución de la potestad tributaria, no coinciden en la definición de los mismos. Por ejemplo, si dos Estados utilizan como criterio el de la residencia y ambos consideran al contribuyente como residente en su país, se verá gravado por partida doble, casos similares se darán también para el criterio de la fuente. También podrá ocurrir lo contrario, o sea que la diferencia en los criterios utilizados lleve a que el contribuyente no se encuentre gravado en ninguno de los dos países -“non double taxation”-.

³⁴ Borrás, Alegría. “La doble imposición, problemas jurídico-internacionales”

CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACION

Dentro de los efectos que provoca la doble imposición internacional encontramos:

- Cuando la carga fiscal es excesiva e injusta puede llegar a ser confiscatoria, atentando contra el derecho constitucional a la propiedad. Es decir, la carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente puede llegar a constituirse en confiscatoria y violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva y por lo tanto no respeta el derecho de propiedad. La superposición de gravámenes por ausencia de coordinación fiscal, puede hacer inviables proyectos de inversión.

- La doble imposición puede llegar a convertirse en un serio obstáculo al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras, lo que puede impedir las posibilidades de desarrollo de un país. Es decir, puede llegar a ser un freno al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras, pues la doble imposición puede llegar a desalentar el flujo de capitales, financiamiento externo y tecnologías. Los inversionistas extranjeros elaboran contratos o acuerdos con los inversionistas nacionales con el objeto de trasladar el pago de impuesto local al adquirente del producto, del servicio o el prestatario, mediante cláusulas de asunción de impuestos que le permiten al inversionista extranjero recibir la contraprestación pactada en el contrato efectivamente libre de impuestos. Esto se traduce en un mayor costo en la elaboración de los productos en nuestro país y en una posición desventajosa para los inversionistas nacionales que deseen competir en los mercados externos.

- La doble tributación acrecienta la evasión y la elusión tributaria internacional a través de la internacionalización de la economía, la cual ha traído consigo incentivos mayores a la evasión y la elusión fiscal internacional, cada vez más sofisticada, que sólo puede ser atacada mediante la colaboración y la asistencia mutua entre los Estados. Por ello, los convenios de doble imposición tienen como objetivo el combate a la evasión y, en algunos casos, a la elusión tributaria, por mecanismos de colaboración e intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias, así como una disminución de cargas fiscales para el inversionista, que disminuya el incentivo de continuar estas prácticas.

TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Jurídica

La doble o múltiple tributación internacional tiene lugar, cuando un sujeto de derecho es sometido al pago del mismo tipo de tributo, por dos o más Estados, en el mismo período de tiempo y respecto de la misma materia imponible.

Se requiere identidad de tributo y por lo tanto hecho imponible, de sujeto y período de tiempo. Es necesario además que concurren en la imposición del gravamen, dos o más Estados, dependiendo de lo cual, podrá calificarse al fenómeno de doble o múltiple imposición.

Económica.

Tienen lugar en aquellos casos en los que una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma materia imponible.

CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La doble tributación jurídica, se produce cuando Estados soberanos que han adoptado diferentes factores de conexión, o incluso los mismos pero concebidos y regulados de manera distinta, se consideran legitimados al cobro de tributos respecto de una misma materia imponible y de un mismo sujeto.

Generalmente se debe a conflictos derivados de la escogencia de diferentes criterios de imposición por parte de los Estados y se dan casos que, aún teniendo el mismo criterio jurídico no se define las reglas de atribución de rentas. Entre los diversos conflictos se encuentran:

Conflictos fuente - residencia: el conflicto clásico se da de la interacción de las normas tributarias de un país con un sistema de residencia respecto a un país con sistema fuente o territorial.

Conflicto residencia / residencia: vienen dados por los distintos conceptos de residencia ya que existen países que consideran la residencia de las personas jurídicas como el lugar de constitución de la compañía y aquel grupo de países que considera la residencia de una compañía en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Conflictos fuente-fuente: Es común considerar que si dos países se adhieren al principio territorial de las rentas, no hay lugar a doble imposición, en virtud de que ambos países exceptúan las rentas de origen externo, pero el conflicto viene justamente porque cada Estado considera como territoriales cosas distintas.

Muchos de los conflictos y de las dudas que se plantean cuando se trata de determinar la fuente territorial del resultado de operaciones en las que se halla involucrado más de un país, derivan del hecho de que no existe acuerdo sobre los siguientes aspectos: i) criterio aplicable para la medición del resultado, ii) individualización precisa, con concepto económico objetivo, de los factores que han contribuido efectivamente a formar dicho resultado. Es decir que la determinación de las fuentes territoriales de un resultado atribuible a más de una jurisdicción es básicamente un problema de desagregación y cuantificación de los factores que lo han generado³⁵.

Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos: estas diferencias en las normas que autorizan la deducibilidad de gastos pueden dar lugar a que un gasto no sea deducido en ninguna de las jurisdicciones, con lo cual se daría un supuesto de doble tributación de una misma renta. Este tipo de conflictos puede solucionarse con los convenios para evitar la doble tributación.

Conflictos misceláneos: otros conflictos pueden derivarse de la formulación de ajustes a empresas relacionadas ubicadas en dos jurisdicciones distintas, basado en el principio en que todas las operaciones, salvo dispensa legal en contrario, deben hacerse bajo el principio del operador independiente, esto es, a precios que reflejen valores de mercado.

³⁵ Jorge Rossetto. “La fuente territorial de las rentas”.

MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Método de exención integral: es el método mediante el cual el Estado del domicilio o residencia del inversionista renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente. Se excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero³⁶. Este método se diferencia del de imputación, en que mientras el de exención actúa sobre la base imponible, el de imputación opera sobre las tasas o alícuotas impositivas.

Esta variante del método de exención puede ocasionar que personas residentes de un mismo Estado que ostenten una misma capacidad económica soporten cargas fiscales globales muy diferentes dependiendo de si sus rentas son consideradas de fuente nacional o extranjera.

En los casos en los que el método es utilizado en un convenio para evitar la doble imposición, la exención integral, puede ser utilizada tanto respecto al país de la residencia como por el de la fuente, como técnica para fijar el reparto de materias entre los dos Estados. En estos supuestos, se puede designar que una categoría de rentas sea exclusivamente gravada en el país de la residencia del inversionista. La exención integral puede ser concedida tanto por el país donde se localiza la fuente del enriquecimiento como por el país de la residencia de su beneficiario.

La exención integral en el país de la fuente es más utilizada en los acuerdos para evitar la doble tributación suscritos entre Estados que mantienen un flujo más o menos recíproco de inversiones de manera que los ingresos tributarios que pueden ser dejado de percibir en un Estado al renunciar a tomar en cuenta las rentas obtenidas en el otro Estado, son compensados por el derecho a gravar a sus residentes, en forma exclusiva, por los rendimientos recibidos por estos de fuentes provenientes del otro Estado.

La exención integral en el país del domicilio o residencia es uno de los métodos que más convienen a los países importadores de capital, constituyéndose en un importante instrumento para la captación de recursos en el exterior, en la medida que impide que cualquier beneficio fiscal otorgado por el país importador de capitales

³⁶ Gnazzo, Edison. “Medidas Unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional sobre la renta”

con el objeto de estimular o desarrollar determinadas actividades, sean perdidas o anuladas por la legislación fiscal del país de la residencia del inversionista.

Método de exención con progresividad: los ingresos obtenidos en el exterior por parte del residente se toman en cuenta con fines de calcular la alícuota aplicable a los enriquecimientos de fuente nacional. Es decir que la alícuota es calculada teniendo en cuenta todos los rendimientos obtenidos por el contribuyente, sean gravables o no en su totalidad³⁷. Una vez calculada la alícuota, ésta se aplica sobre el monto del enriquecimiento que se pretende gravar, es decir, sobre el rendimiento total obtenido por el contribuyente y luego se deduce el monto correspondiente a los ingresos exentos de impuesto por la ley.

Por su propia naturaleza, este criterio es utilizado por parte del país de la residencia del beneficiario, ya que es a este último a quien le corresponde gravar la renta sobre la base global, universal o mundial. El Estado de la residencia debe acordar la exención con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado.

Método de Imputación (TAX CREDIT): según el principio de imputación, el Estado de la residencia calcula el impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyente, comprendiendo las que provienen del otro Estado, que, de conformidad con la legislación interna del país de la residencia o de acuerdo a lo convenido por las partes en el respectivo convenio para evitar la doble imposición, pueden someterse a imposición en ese otro estado. El Estado de la residencia imputa, acredita o rebaja del impuesto a el debido lo que ha sido pagado en el otro Estado.

Este método puede aplicarse siguiendo dos métodos principales: el Estado de la residencia acuerda una rebaja o crédito correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado. Este método se denomina “imputación integral”; b) la deducción concedida por el Estado de la residencia en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponde a las rentas imponibles en el otro Estado. Este método se califica como “imputación ordinaria”.

³⁷ Dornelles, Francisco Neves. “A dupla Tributacao internacional da renda”

Mientras que el método de exención se centra comúnmente sobre los ingresos obtenidos por el contribuyente en el exterior, el método de imputación toma en cuenta el impuesto pagado sobre el enriquecimiento obtenido en el extranjero.

Cuando el método de imputación ordinario es utilizado en la legislación interna de los diversos estados, se suelen consagrar limitaciones adicionales a la imputación de los impuestos pagados en el extranjero. Algunos países como los Estados Unidos separan el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero sobre la base de categorías de rentas (baskets) no pudiendo mezclar unos tipos de rentas con otros. Estas medidas tienden a evitar mecanismos de elusión tributaria empleados por los contribuyentes con el objeto de lograr un acreditamiento de los impuestos extranjeros en una mayor proporción.

Bajo el sistema de acreditación por país, no se permite compensar las pérdidas de un país con las ganancias de otro. El monto del crédito que pueden tomar los contribuyentes en un ejercicio fiscal determinado por el impuesto pagado a un país extranjero se restringe exclusivamente a lo pagado en ese país³⁸.

El uso de la limitación general es mucho más ventajoso para el contribuyente en la medida que permite al contribuyente que tiene actividades en países con una tasa efectiva mayor y en otros países con tasas menores.

Método de imputación ordinaria: al adoptar el método de imputación ordinaria, el país de la residencia permite un crédito o rebaja del impuesto pagado en el exterior limitado a la fracción de su impuesto correspondiente a enriquecimientos obtenidos de fuente extranjera. De esa forma, cuando el impuesto en el país de la fuente es inferior al del país de la residencia, el crédito concedido corresponderá exactamente al impuesto pagado en el exterior. En el supuesto contrario, el crédito en el país de la residencia absorberá sólo una parte del impuesto extranjero. En efecto, cuando el impuesto debido en el Estado de la fuente es más elevado y la deducción está limitada, el contribuyente no queda desgravado del total del impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Estos límites cuantitativos en el acreditamiento del impuesto extranjero tienen por objeto impedir que el monto acreditable del impuesto extranjero absorba o incida sobre los enriquecimientos de fuente nacional.

³⁸ Owens, Elizabeth, "The Foreign Tax Credit"

Método de imputación integral: este método, a diferencia del anterior, no condiciona el crédito o la rebaja a ser concedida por parte del país de la residencia a un límite máximo, pues permite acreditar la totalidad del impuesto efectivamente pagado en el exterior. Por ello, en el caso de que el impuesto a ser pagado en el país de la fuente del enriquecimiento sea igual o superior al del país de residencia, no generará obligación tributaria en este último³⁹. El impuesto extranjero se deduce sea cual sea su importe, pues no existe ningún límite para su deducibilidad, por lo que cuanto mayor es la presión tributaria del país en el que se genera la renta menor es la recaudación en el país de residencia.

Método de la deducción del impuesto pagado en el extranjero: mediante éste método se permite deducir el impuesto pagado en el extranjero como si se tratara de un gasto más del contribuyente.

Método de la división de la potestad tributaria: a través de este método, dos Estados establecen la alícuota máxima que debiera incidir sobre los enriquecimientos producidos en uno de ellos y recibidos en el otro. Una vez establecida la alícuota máxima, se efectúa una división de la potestad tributaria fijando el porcentaje o la alícuota a ser establecida por cada uno de ellos.

Método de reducción del gravamen a las rentas extranjeras: bajo este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. Por ello, en este supuesto, no se toman en cuenta los impuestos pagados en el extranjero, habida cuenta que se aplica un tipo de gravamen, generalmente uniforme o proporcional, a las rentas de fuente extranjera, con independencia del impuesto que efectivamente se haya pagado en el extranjero⁴⁰.

Medidas Especificas de los Convenio para evitar la doble imposición

Crédito Presumido (Matching Credit):

El crédito presumido consiste en la atribución en el país de la residencia de un crédito o rebaja calculado sobre la base de una alícuota prefijada superior a la

³⁹ Dornelles, Francisco Neves, “A dupla Tributacao internacional da renda”

⁴⁰ Edison Gnazzo, “Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional sobre la renta”

efectivamente aplicada en el país de la fuente. Así, por ejemplo, suponiendo que la tasa fijada en el país de la fuente para un determinado enriquecimiento es de 10%, es posible que mediante acuerdo internacional el país de la residencia consienta acreditar como pagado un 15% de impuesto.

Este método tienen por finalidad servir de instrumento para la atracción de recursos económicos hacia los países en vías de desarrollo y permitir que cualquier reducción prevista en la legislación interna del país en vías de desarrollo no sea desaprovechada por el inversionista⁴¹.

Crédito Ficticio (Tax Sparing):

Se entiende por Tax Sparing el otorgamiento de un crédito tributario en el país de la residencia correspondiente al impuesto establecido por la legislación interna y que hubiera sido cobrado en el país de la fuente del enriquecimiento si no hubiera mediado una reducción o eliminación del mismo en virtud de un programa de incentivos fiscales o por una disposición incluida en un acuerdo para eliminar la doble tributación⁴².

El tax sparing tiene por finalidad impedir que cualquier reducción o exención de impuesto, establecida en el país en vías de desarrollo en aras de promover la inversión extranjera, sea desaprovechada y transferida la base imponible de ese país al país desarrollado, anulando de esta forma la política de incentivos dirigida al inversionista extranjero.

Diferimiento de Impuestos (Tax Deferral):

En la medida que al inversionista extranjero se le permita válidamente diferir el pago de impuesto en su país de residencia, a través de la posibilidad de estar gravado en éste sólo cuando haya efectivamente recibido las utilidades provenientes del país en vías de desarrollo, mayor será el incentivo de los inversionistas de reinvertir sus utilidades en el país de la fuente. La inmensa mayoría de las inversiones son canalizadas a través del establecimiento de subsidiarias en el país receptor de la inversión. En la medida que el inversionista no distribuya dividendos, éstos no estarán gravados en el país de la residencia.

⁴¹ Francisco Dornelles, “A dupla Tributacao internacional da renda”

⁴² Francisco Dornelles, “A dupla Tributacao internacional da renda”

Crédito por Inversiones (Investment Credit):

El crédito por inversiones constituye un mecanismo de incentivo para las inversiones en países en vías de desarrollo, más que un método para evitar la doble tributación. Se trata de un crédito o rebaja de impuesto medido a través de un porcentaje del monto de la inversión realizada en el país en vías de desarrollo. Este crédito puede ser acreditado contra el impuesto resultante en el país de la residencia.

Procedimiento Amistoso:

No siempre es posible resolver los problemas de doble tributación bajo algunos de los métodos antes descritos. Por ello, en los convenios para evitar la doble imposición se prevé la posibilidad de que las autoridades tributarias de los Estados realicen consultas para tratar de resolver, de mutuo acuerdo, problemas derivados de casos sobre doble tributación no resueltos por el convenio, así como resolver diferencias en la interpretación y aplicación del convenio para evitar la doble imposición que pudieran dar lugar también a situaciones de doble imposición. Este mecanismo puede ser invocado tanto por el propio contribuyente como por las autoridades de los respectivos Estados contratantes.

CONVENIOS SUSCRITOS POR URUGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Uruguay actualmente se encuentra en la lista gris de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

En esta nómina se encuentran los países que no han implementado suficientemente los estándares internacionales sobre cooperación en materia fiscal, aunque tengan el compromiso de hacerlo.

La OCDE es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia e incluye como miembros a la mayor parte de Europa Occidental y otros países desarrollados como Estados Unidos, Canadá, Japón, Australia, Nueva Zelanda, etc. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como club de países ricos. Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial.

En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coayudar a su desarrollo y al de los países no miembros.

Los países miembros de la OCDE, mayoritariamente adhieren al sistema de renta mundial, por lo que deben determinar la renta obtenida en el extranjero por los contribuyentes nacionales. En vista que les resulta fundamental contar con intercambio de información con otras administraciones tributarias, mediante la OCDE, los países desarrollados establecen presión a los países en vías de desarrollo para que celebren convenios para el intercambio de información.

En este marco y con la intención de salir de la lista gris de la OCDE, Uruguay se encuentra adoptando en sus tratados impositivos estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información fiscal.

Esta decisión fue comunicada a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como consecuencia de un informe elaborado por dicho organismo en el que se incluía a Uruguay dentro de las jurisdicciones no comprometidas con estándares de transparencia fiscal, calificación que fue

rápida y revertida por la OCDE en base al anuncio hecho público por el gobierno nacional.

El origen de los estándares sobre intercambio de información fiscal surge de las elaboraciones efectuadas en la materia por la OCDE. Una de sus principales áreas de trabajo es la del Derecho Tributario Internacional, y en particular el intercambio de información entre los países como herramienta para combatir la evasión fiscal.

Un primer aspecto a considerar es que como regla los compromisos sobre intercambio de información fiscal deben resultar de acuerdos internacionales. Por lo tanto, no es de extrañar que la principal fuente de los estándares aplicables sea el artículo 26 del modelo OCDE para Convenios para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.

El referido artículo fue objeto de una serie de revisiones en los últimos años, y su última versión data del año 2005. La misma contempla el intercambio entre los Estados parte de un tratado impositivo de la información que sea "previsiblemente relevante" para "la administración o aplicación de ... impuestos de cualquier tipo", requiriendo que cada parte utilice sus poderes para obtener y proporcionar esa información aún cuando la misma no resulte necesaria para la aplicación de sus propios impuestos. Otro cambio introducido en la versión 2005 consiste en la imposibilidad de alegar el secreto bancario como motivo para rehusarse al intercambio de información bajo un tratado.

Con anterioridad el artículo 26 tenía un alcance más acotado, limitándose al intercambio de la información que resultara necesaria para la aplicación del propio tratado impositivo. Tal redacción (que aún hoy es la incluida en muchos tratados de este tipo), limitaba su alcance a los impuestos alcanzados por el propio Convenio para evitar la Doble Imposición (como regla Impuestos a la Renta y al Patrimonio), siendo además interpretada por algunos Estados como limitándose a la información necesaria para evitar situaciones de doble imposición, pero no a aquella que tuviera por finalidad prevenir hipótesis de evasión fiscal internacional.

Otra fuente de los estándares internacionales sobre intercambio de información fiscal es el modelo de la OCDE para Acuerdos sobre Intercambio de Información Fiscal. Este modelo fue elaborado para acuerdos con regímenes de nula o baja imposición, en las que no resultaba lógico ejecutar un convenio para evitar la

doble imposición (siendo que una de las partes no aplicaba impuestos). Si bien su alcance es mucho más limitado que el de los Convenios para evitar la Doble Imposición, los aspectos relacionados con el intercambio de información se encuentran regulados en detalle. El modelo fue elaborado en el año 2002 en el marco del proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas, a través de un foro en el que también participaron jurisdicciones consideradas "paraísos fiscales", entre ellas Bermuda, Islas Caimán, Malta y las Antillas Holandesas.

En cuanto al contenido de los estándares, puede indicarse que es básicamente el siguiente:

a) Intercambio a requerimiento de la información fiscal que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de los impuestos del otro Estado parte en el tratado impositivo.

b) No aplicación de restricciones que se basen en el secreto bancario o en la falta de un interés fiscal para el Estado que debe obtener y proporcionar la información.

c) Disponibilidad de información confiable y de los medios para obtenerla.

d) Manejo confidencial de la información proporcionada por cada Estado parte

Al día de hoy nuestro país se encuentra en un proceso de firma de convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal:

- el Convenio entre el Gobierno de la Republica Oriental del Uruguay y el Gobierno de la Republica Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito el 5 de mayo de 1987 y aprobado por la Ley 16.110 de 5 de mayo de 1990.

- el Convenio entre el Gobierno de la Republica Oriental del Uruguay y el Gobierno de la Republica Popular de Hungría, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito el 25 de octubre de 1993 y aprobado por la Ley 16.366 de 19 de mayo de 1993.

- el 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, suscrito el 14 de agosto de 2009 y aprobado por la Ley 18.645 de 8 de marzo de 2010.

- el Convenio entre el Gobierno de la Republica Oriental del Uruguay y el Reino de España, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito el 9 de octubre de 2009.

- el 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, firmado en Estoril, el día 30 de noviembre de 2009.

En relación a los convenios con la República Federal Alemana y la República Popular de Hungría, los mismos son similares y refieren a impuestos sobre las rentas y el patrimonio de los dos países que corresponden a los diversos ámbitos de potestad tributaria, siguiendo preferentemente la línea del Modelo de la OCDE y conteniendo algunas previsiones limitadas en cuanto a intercambio de información, a los solos efectos de la aplicación del Tratado (el intercambio de información no puede obligar a un Estado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación interna).

Las rentas se gravan de acuerdo al principio del domicilio combinando con el establecimiento permanente, siguiendo la normativa alemana. El criterio de atribución adoptado para los beneficios de empresas, es el de establecimiento permanente definido en forma similar a lo establecido en el Modelo de la OCDE. Las rentas atribuibles al establecimiento permanente serán gravadas por el Estado donde se ubica y no se incluirán en la base de cálculo del impuesto a pagar por las empresas en el Estado de su domicilio, consagrándose el método de la exoneración a efectos de evitar la doble imposición, excepto si el impuesto a pagar lo es con alícuotas progresionales (caso Alemania), en que se computaran esas rentas del establecimiento a efectos del cálculo de la alícuota aplicable.

Asimismo, siguiendo los Modelos, se establece que las utilidades de los establecimientos permanentes podrán ajustarse siguiendo el principio del operador independiente y que serían deducibles, a efectos de cuantificar las rentas atribuibles al establecimiento, no solo los gastos propios sino también los de dirección y generales de administración.

Los dividendos serán gravables en el Estado en que esta domiciliada la sociedad que los pague, estando limitada la alícuota al 15% del importe bruto de los mismos. Para evitar la doble imposición se establece:

- Si el beneficiario es una sociedad titular del 10% o más del capital de la sociedad pagadora, estos no se incluyen en la base de cálculo del impuesto a pagar por la beneficiaria (método de la exención).

- Si el beneficiario es una sociedad titular de menos del 10% del capital de la sociedad pagadora o una persona física, estos se incluyen en la base de cálculo del impuesto a pagar por la beneficiaria pero se puede deducir de ese impuesto el pagado en el otro Estado (método del crédito fiscal).

En relación a los intereses, los tratados aceptando parcialmente el principio de la territorialidad, establecen que los intereses provenientes de un Estado pagados a una persona domiciliada en el otro pueden ser gravados por el Estado del que procedan pero el impuesto está limitado al 15% del importe bruto de esos intereses.

Para evitar la doble imposición se establece la deducción en el impuesto del extranjero por el procedimiento del matchin credit y para el impuesto uruguayo se aplica el tax credit (aunque esto último es inoperante por aplicar Uruguay el principio de la fuente).

Para las regalías y remuneraciones por servicios técnicos, a diferencia de lo establecido por la OCDE, se otorga potestad impositiva al Estado del que proceden los pagos (domicilio del deudor), siguiendo el principio de la territorialidad, pero limitando la alícuota al 15% para las regalías y 10% para los servicios técnicos.

Se prevé que los servicios deben prestarse en el Estado del que sea residente el deudor del pago. Por lo tanto, las rentas derivadas de asistencia técnica prestada desde Alemania o Hungría a un residente en Uruguay, sin que las actividades se cumplan en nuestro país, no podrán ser gravadas por nuestro impuesto, lo que se

aparta del principio general de nuestra potestad tributaria. La extensión del criterio de la fuente no se verifica para los servicios técnicos prestados desde Alemania o Hungría.

Acerca del intercambio de información, los países contratantes deberán brindar por medio de sus administraciones fiscales, la máxima y más amplia y completa información en respuesta al pedido de la Administración Fiscal del otro Estado Contratante. Sin embargo, se establece como salvedad que este intercambio no opera cuando el mismo sea contrario a leyes nacionales internas. Esto aplica básicamente respecto a la reserva de la Administración y los secretos profesional y bancario vigentes en Uruguay.

En relación a los convenios recientemente firmados por Uruguay, analizamos a continuación el suscrito con los Estados Unidos Mexicanos, el único que ha sido aprobado por Ley en nuestro país hasta el momento.

El tratado refiere a impuestos sobre las rentas y el patrimonio entendiendo por tales los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o cualquier elemento de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

Las rentas se gravan de acuerdo al principio del establecimiento permanente, de forma que 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. Cuando una empresa de un Estado Contratante realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, bajo las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos incurridos para la realización de las actividades del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración así incurridos, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en el exterior.

En relación al pago de dividendos, los que sean pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos.

En el caso del pago de intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, los mismos pueden someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse a imposición también en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con las leyes de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses.

De esta forma se reconoce parcialmente el principio territorial en el pago de intereses y dividendos, gravándose hasta cierto límite en el país de la fuente.

Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

En relación al patrimonio constituido por bienes inmuebles, pertenecientes a un residente de un Estado Contratante que estén situados en el otro Estado Contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. De la misma forma, el patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, podrá someterse a imposición en ese otro Estado. Para el caso de los buques y las aeronaves explotados en tráfico internacional y los bienes muebles afectos a su explotación, sólo serán gravables en el Estado Contratante en donde resida la empresa que explota dichos bienes. Todos

los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo podrán someterse a imposición en este Estado.

En relación al intercambio de información, las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente sea relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o ejecución del derecho interno, relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación establecidos por los Estados Contratantes. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para tales propósitos.

En ningún caso se puede obligar a un Estado Contratante a adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante y a suministrar información que no se pueda obtener según la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal de éste o del otro Estado Contratante. La limitación mencionada no implica que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información únicamente por que se encuentra en poder de un banco.

Para recopilación de información que sea solicitada por un Estado Contratante, el otro Estado Contratante utilizará todas las medidas de recopilación de información para obtener la información solicitada.

Para dar cumplimiento a este último requisito, la Dirección General Impositiva creará una división especial de fiscalización, la que también permitirá satisfacer la creciente demanda de información que nos harán los fiscos extranjeros de otros países con los que Uruguay ya ha firmado convenio.

CAPITULO X

CONCLUSIONES

CAPITULO X

CONCLUSIONES

Existen básicamente dos grandes criterios para vincular los sujetos sometidos a las obligaciones tributarias, con el respectivo poder fiscal: el criterio de la pertenencia económica, es decir, el del lugar en el que las rentas se originan, o los bienes están situados, o los actos son realizados conocido como criterio de la fuente y el criterio que toma en consideración un aspecto subjetivo de los sujetos pasivos, o que atañe a su estructura formal: domicilio o residencia, conocido como criterio de la renta mundial.

Nuestro país se ha basado en el criterio de la fuente como principio de tributación a la renta y al patrimonio.

El principio de la fuente se encuentra establecido en todo el régimen impositivo uruguayo, ya sea en forma explícita o implícita, apareciendo como una constante a través del tiempo en los distintos impuesto que lo integran.

La adopción del principio de la fuente se materializa principalmente al establecer el aspecto espacial del los impuestos a la renta y al patrimonio, donde se estable que se gravan “las rentas obtenidas por actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República”.

El impuesto a la renta establecido en el IRAE, IRPF e IRNR ha permanecido fiel al principio de la fuente. Asimismo se mantiene el régimen de determinación ficta de rentas de fuente uruguaya para las rentas de fuente internacional y para las actividades de trading. Se establece una extensión al criterio de la fuente para determinados resultados de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, los que no se encontraban gravados en el régimen anterior.

En relación al Impuesto a la Rentas de los No Residentes, el mismo grava básicamente grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes en el país. Se mantiene la extensión al criterio de la fuente para los servicios técnicos prestados en el exterior de la República

El principio adoptado no da lugar a cuestionamientos éticos, en tanto quienes son gravados reciben como contrapartida diversos servicios por parte del estado.

Una ventaja sustancial del mencionado criterio es que la administración tributaria puede ser menos sofisticada al no tener la complejidad de determinar rentas originadas en el extranjero, ni requiere convenios para el intercambio de información con otras administraciones fiscales, los que hoy en día son escasos para nuestro país.

La adopción de este criterio de vinculación entre los sujetos y el poder fiscal, implica resignar las rentas obtenidas por los nacionales uruguayos o por los residentes que sean obtenidas fuera de frontera, los que serían gravados si se adoptara el criterio de renta mundial.

Un aspecto esencial que debe ser desarrollado por los países que adhieran al criterio de renta mundial, es una administración tributaria eficiente y capaz de fiscalizar a sus residentes o nacionales y sus actividades en diversos países.

En nuestro país, la Administración Tributaria ha realizado sendos esfuerzos por profesionalizar su personal, aumentar los equipos inspectivos y modernizarse, lo que ha permitido aumentar la recaudación estatal en una relación mayor al aumento del producto bruto interno, a pesar de lo cual la evasión tributaria sigue siendo importante.

Si bien Uruguay cuenta con un alto número de nacionales residentes en el exterior, lo que permitiría aumentar la recaudación en caso de optar por un sistema de renta mundial que grave a los nacionales por sus rentas obtenidas en el exterior, entendemos que dicha imposición no es éticamente justificable y acarrearía dificultades para su fiscalización.

Asimismo, adoptar el criterio de renta mundial implicaría una nueva reforma tributaria, realizar esfuerzos en el intercambio de información con administraciones tributarias de diversos países y emprender cambios en la organización de la administración tributaria, por lo que creemos no es oportuno en la situación actual, debiendo centrar esfuerzos en continuar disminuyendo la evasión fiscal con el criterio de la fuente que ha adoptado nuestro país.

El criterio de la fuente adoptado por nuestro país respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y no interfiere con el libre flujo de las inversiones, atendiendo a la neutralidad en la importación de capitales.

Como principales desventajas se encuentran la resignación de ingresos tributarios por no gravar los ingresos que obtengan los residentes sobre sus inversiones en el exterior, el no respetar el principio de equidad tributaria y el estímulo a la fuga de capitales hacia paraísos fiscales.

CAPITULO XI

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO XI

BIBLIOGRAFIA

- CDOR. RAÚL D'ALESSANDRO PEREYRA, "Revalorización del principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional". Revistas tributarias N° 177 y 178.
- DR. JUAN M. ALBACETE Y CDOR. NICOLÁS JUAN, "Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios", Revista tributaria N° 187.
- CDOR. JORGE ROSSETTO, "La fuente territorial de las rentas", Montevideo 1995
- CRA. ANA MARÍA DIAZ PAULOS, "El principio jurisdiccional en los impuestos a la renta y al patrimonio". Revistas tributarias N° 74 y N° 76.
- DR. PABLO D'ANGELO, "De la reducción en la tributación del capital y los cambios producidos en los Estados que siguen criterios distintos del de la fuente". Revista tributaria N° 197
- DR. ANGEL SHINDEL y DR. ADOLFO ATCHABAHIAN, "Source and residence: new configuration of their principles". International Fiscal Association – 2005 Buenos Aires Congress.
- DR. RAMON VALDEZ COSTA, "Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, comentado y concordado"
- CLAUDIO SACCHETTO, "El principio de territorialidad"
- RAMIRO ANTONIO FALCON ROMERO, "El control fiscal de la renta mundial"
- SONORO, "Algunas reflexiones sobre el problema de la Doble Imposición Internacional"
- BORRAS, ALEGRÍA. "La doble imposición, problemas jurídico – internacionales"
- GNAZZO, EDISON. "Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional sobre la renta"
- OWENS, ELIZABETH, "The forgein tax credit"
- FALCON ROMERO, RAMIRO ANTONIO "El control fiscal de la renta mundial"
- DORNELLES, FRANCISCO NEVES. "A dupla Tributacao internacional da renda"
- HOMES GIMENEZ, LUIS. "Implicaciones del principio de renta mundial en el impuesto sobre la renta en Venezuela"
- VOGEL, KLAUS. "The Search for Compatible Tax Systems"

- G.A. MICHELI. “Problemas actuales de derecho tributario en las relaciones internacionales en Derecho Práctico Tributario”
- MARTHA RUTSEL SILVESTRE. “The Jurisdiction to Tax International Law”
- MANUEL PIRES. “International Juridical Double Taxations of Income” y “Quo Vadis International Tax Law?”

NORMATIVA:

- Constitución de la República Oriental del Uruguay
- Código Tributario
- Título 4 del Texto Ordenado 1996
- Título 7 del Texto Ordenado 1996
- Título 8 del Texto Ordenado 1996
- Ley 16.110 de 25/04/1990
- Ley 16.366 de 19/05/1993
- Ley 17.453 de 28/02/2002
- Ley 18.083 de 27/12/2006
- Ley 18.645 de 12/02/2010
- Ley 20.628 (República Argentina)
- Ley 23.966 (República Argentina)
- Ley 25.063 (República Argentina)
- Decreto 840/988 de 14/12/1988
- Decreto 203/004 de 23/06/2004
- Decreto 311/005 de 19/09/2005
- Decreto 148/007 de 26/04/2007
- Decreto 149/007 de 26/04/2007
- Decreto 150/007 de 26/04/2007
- Resolución DGI N° 51/997 de 20/03/1997
- Resolución DGI N° 2085/009 de 2/12/2009

- Consulta DGI N° 3.410 de 26/05/1994
- Consulta DGI N° 4.946 de 04/08/2008
- Consulta DGI N° 4.980 de 29/07/2009
- Consulta DGI N° 5.144 de 16/03/2009
- Consulta DGI N° 5.156 de 19/01/2009
- Consulta DGI N° 5.173 de 23/07/2009
- Consulta DGI N° 5.211 de 18/08/2009

OTROS:

- Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)
- www.parlamento.gub.uy – Parlamento de la República
- www.presidencia.gub.uy – Presidencia de la República
- www.dgi.gub.uy – Dirección General Impositiva
- www.consultax.com.uy
- www.iuet.com.uy – Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios
- www.oecdobserver.org – OCDE
- www.afip.gob.ar
- www.wikipedia.org - Wikipedia
- Suplemento Café y Negocios: Diario El Observador
- Suplemento Economía y Mercado: Diario El País