



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

TRIBUTACIÓN EN URUGUAY DE LOS NO RESIDENTES.

por

**FEDERICO GOLEMBIEWSKY
SANTIAGO GONZALEZ
MARTÍN GUERRA**

TUTOR: Enrique Ermoglio

**Montevideo
URUGUAY
2010**

ABSTRACT

Centrándonos en la problemática de la imposición de los países a sus no residentes, realizamos el presente trabajo monográfico para dar una descripción y análisis del caso del Estado Uruguayo luego del importante cambio que implicó la reforma tributaria.

Dividimos nuestro estudio por impuesto, profundizando en cada uno las situaciones que afectan a los no residentes, estudiando también los problemas que éstos pueden enfrentar al verse sometidos a la potestad tributaria de más de un Estado. Fueron insumos para este análisis, la normativa referente al tema, así como jurisprudencia y trabajos doctrinarios.

Por tanto se brinda una completa información en relación al marco normativo que aplica a no residentes respecto a la imposición que recae sobre sus rentas, consumo, patrimonio y otros ingresos permitiendo dar una visión global de la situación. En lo que respecta a doble tributación internacional, se exponen sus principales características a nivel general así como las soluciones que Uruguay aplica al respecto.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT	1
TABLA DE CONTENIDOS	2
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN	7
2.1 INTRODUCCIÓN	9
2.2 ANTECEDENTES	10
2.2.1 ASPECTO OBJETIVO	11
2.2.1.1 Regalías.....	12
2.2.1.2 Servicios técnicos.....	14
2.2.1.3 Dividendos o Utilidades	16
2.2.1.4 Derechos de Autor.....	17
2.2.2 ASPECTO TEMPORAL	17
2.2.2.1 La posición del Decreto Reglamentario N° 840/988.....	18
2.2.2.2 La posición de la DGI	18
2.2.2.3 La posición de la doctrina	19
2.2.3 ASPECTO ESPACIAL.....	20
2.2.3.1 Regalías.....	20
2.2.3.2 Servicios técnicos.....	20
2.2.3.3 Dividendos.....	20
2.2.3.4 Utilidades.....	20
2.2.3.5 Derechos de autor	21
2.2.4 ASPECTO SUBJETIVO	21
2.2.4.1 Contribuyentes	21
2.2.4.2 Responsables	21
2.2.4.3.1 Regalías	22
2.2.4.3.2 Servicios técnicos.....	23
2.2.4.3.3. Dividendos	23
2.2.4.3.4 Utilidades	23
2.2.4.3.5 Derechos de autor	23
2.3 HECHO GENERADOR DEL IRNR	24
2.3.1 ASPECTO OBJETIVO	25
2.3.1.1 Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles	25
2.3.1.2 Rentas del Trabajo.....	28
2.3.1.2.1 Rentas derivadas del trabajo dependiente e independiente.....	29
2.3.1.2.2 Rentas derivadas de pensiones o jubilaciones	33
2.3.1.3 Rentas de Capital	33
2.3.1.3.1 Rendimientos de capital mobiliario	33
2.3.1.3.2 Rendimientos de capital inmobiliario	39
2.3.1.4 Incrementos Patrimoniales	41
2.3.2 ASPECTO TEMPORAL	43
2.3.3 ASPECTO ESPACIAL.....	44
2.3.4 ASPECTO SUBJETIVO	47
2.3.4.1 Contribuyentes	48
2.3.4.1.1 Residencia Fiscal para Personas Físicas - artículo7) Título 8.....	48
2.3.4.1.2 Residencia Fiscal para Personas Jurídicas y Otras entidades - artículo 8) Título 8	52

2.3.4.2 Responsables	53
2.3.4.2.1 Responsables por rentas de actividades empresariales	55
2.3.4.2.2 Responsables por rendimientos de trabajo	57
2.3.4.2.3 Responsables por rendimientos de capital inmobiliario.....	58
2.3.4.2.4 Responsables por rendimientos del capital mobiliario.....	58
2.3.4.2.5 Responsables por incrementos patrimoniales.....	60
2.3.4.2.6 Otros responsables	60
2.3.4.3 Representantes	63
2.3.4.4 Atribución de rentas	63
2.4 MONTO IMPONIBLE Y TASA	65
2.5 OTRAS RENTAS DE FUENTE INTERNACIONAL	67
2.6 RENTAS EXENTAS	71
2.7 CONSIDERACIONES FINALES	75
 CAPÍTULO 3: IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	 79
3.1 INTRODUCCIÓN.....	79
3.2 HECHO GENERADOR	79
3.2.1 ASPECTO OBJETIVO	80
3.2.1.1 Rentas Empresariales.	80
3.2.1.2 Rentas asimiladas a Empresariales.	81
3.2.1.3 Rentas comprendidas en otros impuestos que por opción tributan IRAE.....	81
3.2.1.4 Rentas comprendidas en otros impuestos que preceptivamente tributan IRAE.	81
3.2.2 ASPECTO TEMPORAL.....	82
3.2.3 ASPECTO ESPACIAL.....	82
3.2.3.1 Fuente Uruguay en la exportación e importación de bienes.....	83
3.2.3.2 Fuente Uruguay en seguros y reaseguros.	84
3.2.3.3 Fuente Uruguay en actividades desarrolladas parcialmente en el país.	84
3.2.3.4 Arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas.	85
3.2.4 ASPECTO SUBJETIVO.	85
3.3 MONTO IMPONIBLE Y TASA.	87
3.4 PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	89
3.4.1 PRINCIPIO GENERAL	90
3.4.2 MÉTODOS DE AJUSTES	91
3.5 APLICACIÓN DEL IRAE PARA LOS NO RESIDENTES.	94
3.5.1 INTRODUCCIÓN.....	94
3.5.2 DEFINICIÓN DE RESIDENCIA	96
3.5.3 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	96
3.5.3.1 Definición básica de Establecimiento Permanente	98
3.5.3.2 Lista de ejemplos de Establecimientos Permanentes.	99
3.5.3.2.1 Establecimiento Permanente Físico.....	101
3.5.3.2.2 Establecimiento Permanente de Construcción.....	103
3.5.3.2.3 Establecimiento Permanente de Agencia.	108
3.5.3.2.4 Establecimiento Permanente de Servicios.....	110
3.5.3.2.5 Actividad auxiliares	111
3.5.4 REGLAMENTACIÓN SOBRE TRIBUTACIÓN DEL IRAE DE LOS EP.....	113
3.5.4.1 Atribución de rentas al Establecimiento Permanente.....	113
3.5.4.2 Deducción de gastos	115
3.5.4.2.1 Régimen general	116
3.5.4.2.2 Deducción de gastos realizados en el exterior	116

3.5.4.2.3 Deducción de gastos de la casa matriz	117
3.6 CONSIDERACIONES FINALES	120
CAPÍTULO 4: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	123
4.1 GENERALIDADES	123
4.2 HECHO GENERADOR	123
4.2.1 ASPECTO OBJETIVO	123
4.2.1.1 La circulación de bienes.....	125
4.2.1.2 La prestación de servicios.....	125
4.2.1.3 La introducción de bienes al país (importación).....	125
4.2.1.4 La agregación de valor en la construcción sobre inmuebles	126
4.2.2 ASPECTO TEMPORAL.....	126
4.2.3 ASPECTO ESPACIAL.....	127
4.2.3.1 Situaciones especiales del aspecto espacial referidas a los bienes	128
4.2.3.1.1 Exclaves.....	128
4.2.3.1.2 Zonas Francas	129
4.2.3.2 Situaciones especiales del aspecto espacial referidas a los servicios.....	129
4.2.4 ASPECTO SUBJETIVO	130
4.2.4.1 Contribuyentes	130
4.2.4.2 Responsables solidarios.....	132
4.2.4.3 Agentes de percepción	132
4.2.4.4 Agentes de retención	133
4.3 MONTO IMPONIBLE Y TASAS	134
4.4 DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A TURISTAS EXTRANJEROS	134
4.4.1 PRODUCTOS.....	135
4.4.2 BENEFICIARIOS.....	135
4.4.3 IMPORTES	135
4.5 CONSIDERACIONES FINALES	136
CAPÍTULO 5: IMPUESTO AL PATRIMONIO.....	138
5.1 INTRODUCCIÓN.....	138
5.2 HECHO GENERADOR	139
5.2.1 ASPECTO OBJETIVO	139
5.2.2 ASPECTO TEMPORAL.....	140
5.2.3 ASPECTO ESPACIAL.....	140
5.2.4 ASPECTO SUBJETIVO	140
5.3 MONTO IMPONIBLE Y TASAS	141
5.3.1 PERSONAS FÍSICAS DEL EXTERIOR	141
5.3.2 PERSONAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS EN EL EXTERIOR.....	142
5.3.3 EXONERACIONES.....	144
5.3.4 ALÍCUOTAS.....	145
5.4 TRATAMIENTO EN EL IP DE LAS PERSONAS DEL EXTERIOR	146
5.4.1 ACTUACIÓN A TRAVÉS DE UNA SUCURSAL	146
5.4.2 ACTUACIÓN A TRAVÉS DE UNA FILIAL	147
5.4.3 TRIBUTACIÓN VIA RETENCIÓN	147
5.4.3.1 Situación antes de la Reforma Tributaria	147
5.4.3.1.1 Sociedades personales con socios del exterior.....	147
5.4.3.1.2 Contribuyente de IRIC deudor de PF o PJ del exterior:.....	148

5.4.3.2 Situación posterior a la Reforma Tributaria	149
5.5 CONSIDERACIONES FINALES	150
CAPÍTULO 6: CONTRIBUCIONES Y BENEFICIOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE LOS NO RESIDENTES	152
6.1 INTRODUCCIÓN.....	152
6.2 CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	152
6.2.1 INTRODUCCIÓN.....	152
6.2.2 HECHO GENERADOR	152
6.2.2.1 Aspecto Objetivo	153
6.2.2.2 Aspecto Temporal	154
6.2.2.3 Aspecto Espacial	154
6.2.2.4 Aspecto Subjetivo	155
6.2.3 RÉGIMEN GENERAL	156
6.2.4 CASOS ESPECIALES	158
6.2.4.1 Régimen especial para extranjeros que trabajan en Zonas Francas.....	158
6.2.4.2 Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales.....	159
6.2.4.3 Personal en régimen de traslado temporario.....	159
6.2.4.4 Personal Extranjero	160
6.2.5 CONVENIOS Y ACUERDOS INTERNACIONALES DE SEGURIDAD SOCIAL EN QUE INTERVIENE URUGUAY	161
6.3 IMPOSICIÓN SOBRE LOS BENEFICIOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL PARA LOS NO RESIDENTES.	163
6.3.1 SITUACIÓN PREVIA.....	163
6.3.2 HECHO GENERADOR DEL IASS	165
6.3.2.1 Aspecto Objetivo	165
6.3.2.2 Aspecto Temporal	166
6.3.2.3 Aspecto Espacial	166
6.3.2.4 Aspecto Subjetivo	167
6.3.3 ALÍCUOTAS.....	169
6.3.4 LIQUIDACIÓN SIMPLIFICADA, RETENCIONES Y ANTICIPOS	169
6.4 CONSIDERACIONES FINALES	170
CAPÍTULO 7: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	172
7.1 INTRODUCCIÓN.....	172
7.2 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	172
7.3 CAUSAS.....	174
7.3.1 CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA	175
7.3.1.1 Criterio de la nacionalidad.....	175
7.3.1.2 Criterio de domicilio o de la residencia	175
7.3.1.3 Criterio de la fuente.....	176
7.3.2 CONFLICTOS ENTRE CRITERIOS	176
7.3.2.1 Conflicto entre el criterio de la residencia y de la fuente.....	177
7.3.2.2 Conflicto entre el criterio de la residencia y de la residencia	177
7.3.2.3 Conflicto entre el criterio de la fuente y de la fuente	178
7.4 CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	178
7.5 METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL DE LAS RENTAS	179
7.5.1 CRITERIOS BASADOS EN EL CRÉDITO	179
7.5.1.1 Tax Credit.....	179

7.5.1.2 Tax Sparing	180
7.5.1.3 Matching Credit	180
7.5.1.4 Crédito por inversiones	180
7.5.2 CRITERIOS BASADOS EN LA EXENCIÓN	181
7.5.2.1 Exención total de rentas obtenidas en el exterior.....	181
7.5.2.2 Exención con progresividad.....	181
7.5.2.3 Tax Deferral	182
7.5.3 CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES	182
7.5.3.1 Ubicación de los Convenios en la legislación interna.	183
7.5.3.2 Contenido de los convenios.....	184
7.5.3.3 Ventajas y desventajas de la celebración de convenios.	184
7.5.3.4 Convenios en el Uruguay.....	186
7.5.3.5 Obstáculos para la firma de convenios en el Uruguay.	187
CAPÍTULO 8: CONSIDERACIONES FINALES	190
8.1 IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS	190
8.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	192
8.3 IMPUESTO AL PATRIMONIO	193
8.4 CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL.	194
8.5 IMPUESTO DE ASISTENCIA A LA SEGURIDAD SOCIAL	194
8.6 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	194
BIBLIOGRAFÍA	196

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende hacer un análisis de la tributación en el Uruguay de las personas físicas y jurídicas del exterior que actúan en nuestro país, reuniendo en un solo cuerpo las principales normas impositivas existentes sobre el tema a la fecha, recopilando y ordenando las diversas posiciones doctrinarias imperantes, así como las diferentes posiciones que ha adoptado la administración sobre temas directamente vinculados a los referidos sujetos.

Nuestra idea es proporcionar una visión global de la problemática que implica la tributación de este tipo de sujetos y las soluciones que nuestro país ha adoptado al respecto, brindando una información compilada, actualizada, clara y entendible.

De modo de poder lograr una correcta comunicación con lectores que dominen los temas impositivos, así como también con aquellos lectores no especializados, pero que les resulte de interés la lectura del trabajo, intentaremos ser lo más claros posible. No obstante los lectores deberán poseer un cierto nivel de conocimiento mínimo para poder comprender términos que consideramos como sabidos, de modo de no hacer excesivamente extenso el trabajo y no incurrir en una pérdida de calidad.

La variedad de tributos que recaen sobre las personas físicas y jurídicas del exterior que actúan en nuestro país es amplia pero no todos inciden de igual manera sobre los mismos. Es por esto, que haremos especial hincapié sobre la imposición a las rentas a través del IRNR. Asimismo analizaremos los casos en que tributen el IRAE cuando actúen en nuestro país mediante Establecimiento Permanente. Tampoco dejaremos de analizar la imposición que tienen estos sujetos en nuestro país sobre el consumo, posesión de patrimonio, contribuciones especiales para la seguridad social y los beneficios de estas últimas.

Para realizar esta recopilación y análisis, hemos dividido el presente trabajo por impuesto, estudiando en cada uno, las situaciones que afectan a estos sujetos. Asimismo incluiremos un capítulo que sirva como base para entender los casos en que los no residentes se vean comprendidos en condiciones de doble tributación internacional y las maneras de evitarla, incluyendo en este apartado las medidas tomadas por Uruguay.

Es así que en el Capítulo 2 tratamos el Impuesto a la Renta de los No Residentes que como ya hemos mencionado es el que más nos interesa porque a partir de su vigencia con la Reforma Tributaria afectó de forma significativa la imposición sobre las rentas de los no residentes. Se ven comprendidas una gama de rentas específicas que antes no se veían gravadas, incluyendo para esto por primera vez en nuestro Sistema Tributario el concepto de Residencia Fiscal.

En el Capítulo 3 detallaremos el Impuesto a la Renta a las Actividades Económicas, que también presenta modificaciones respecto a la tributación de no residentes. A pesar de ser el impuesto a la renta para los residentes en Uruguay, el IRAE tiene aplicabilidad para los no residentes en tanto actúen en nuestro país mediante Establecimiento Permanente. En este Capítulo nos concentramos en dicho concepto y en las condiciones en que tributan el IRAE los mismos.

En el Capítulo 4 haremos la presentación del Impuesto al Valor Agregado, impuesto que recae sobre el consumo y que en términos recaudatorios es el más importante de nuestro sistema. A pesar de que no se trata de un impuesto propio de los no residentes, alcanza a los mismos en ciertas situaciones.

El Capítulo 5 presenta de manera simplificada el Impuesto al Patrimonio el que recae sobre bienes situados y derechos utilizados en nuestro país, sin distinguir la nacionalidad o residencia del titular de los mismos.

En el Capítulo 6 expondremos a grandes rasgos la imposición a la que se ven sometidos los trabajadores a través de las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social, así como describiremos el tributo que recae sobre los beneficios que estas generan.

En el Capítulo 7, se brinda un marco teórico sobre la doble tributación internacional a la cual pueden verse sujetos los contribuyentes, incluyendo aquí el concepto y causas de la misma, así como las posibles soluciones para evitarla. En estas últimas remarcamos la importancia de los convenios internacionales, analizando la situación actual de nuestro país respecto de los mismos.

Finalmente, en el Capítulo 8, se presentan las consideraciones finales del presente trabajo monográfico.

Por último queremos agradecer especialmente a nuestro coordinador, el Cr. Enrique Ermoglio, por su constante cooperación y generosidad con la que destinó su tiempo y conocimientos al presente Trabajo de Investigación Monográfica y al Cr. Pablo Lagarriga por su colaboración y guía al comienzo del proceso de elaboración del trabajo.

CAPÍTULO 2: IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

2.1 INTRODUCCIÓN

Como es sabido, los Estados necesitan recurrir a ingresos financieros para el cumplimiento de sus fines y lo predominante en el mundo, es que los más importantes sean los ingresos tributarios. Este tipo de ingresos ha sufrido importantes cambios a lo largo del tiempo debido a la creciente necesidad de desarrollo económico de los países, la conveniencia de su integración comercial y las variaciones en la demanda de servicios de sociedades modernas influyendo significativamente en las diferentes formas de obtención de recursos para el Estado. Si bien existen varios motivos por los que se lleva a un Estado a imponer tributos como por ejemplo, la redistribución de ingresos en la sociedad o la promoción de determinadas actividades, creemos al igual que el Cr. Carlos Borba¹ que el motivo fundamental es la obtención de ingresos para atender sus gastos. A estos efectos, los Estados planifican la obtención de sus ingresos y teniendo en cuenta la importancia de los ingresos tributarios, se traduce en decisiones de qué y cómo imponer.

En este marco, el régimen tributario uruguayo tuvo un importante cambio a partir del 1º de julio de 2007 con la entrada en vigencia de la Ley Nº 18.083 la cual deja sin efecto gran cantidad de impuestos y crea algunos nuevos, dentro de los cuales se encuentra el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). La creación de este impuesto fue una de las principales innovaciones que introdujo la Reforma Tributaria y dado el objetivo de nuestro trabajo, es la que más nos interesa. Creemos oportuno comenzar el capítulo describiendo la situación que regía con el anterior sistema tributario, en donde bajo un mismo impuesto, el IRIC, existían dos tipos de tributos, uno de carácter anual y otro de carácter instantáneo para gravar tanto rentas obtenidas por residentes como por no residentes, analizando los aspectos del hecho generador, destacando las principales características.

Luego estudiaremos la situación actual en mayor profundidad realizando comparaciones con el sistema anterior.

Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, se deroga el IRIC instantáneo por el artículo 1 de la Ley 18.083 y se crea en el artículo 9 de la misma, para los no residentes, el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), que además de gravar las rentas alcanzadas por el IRIC Instantáneo, agrega otras rentas que no estaban comprendidas

¹ BORBA, Carlos “Impuesto a la renta personal. Análisis de la técnica dual en comparación con la técnica global y la integración del impuesto empresarial”. Revista Tributaria Nº 201 – pág. 797 – 813.

por el régimen anterior, tales como las rentas derivadas de intereses de préstamos y de arrendamientos de inmuebles entre otras.

El IRNR es un impuesto de carácter directo que grava las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes. Grava únicamente las rentas que se obtengan en nuestro territorio, sin perjuicio de que tales no residentes puedan tributar en su territorio de residencia por impuestos a la renta personal o empresarial con base mundial, que incluya la renta obtenida en Uruguay.

La normativa de este impuesto se encuentra incorporada al Texto Ordenado 1996 bajo el Título Nº 8 (básicamente Ley 18.083 del 27/12/06 y Ley 18.172 del 31/8/07, que modificó el literal C, del artículo 15 del Título 8), y está reglamentado, principalmente, por el Decreto 149/007 e instrumentado por la Resolución DGI 891/007. Aparecieron luego otros decretos (281/007, 306/007 y 155/008) que se mencionaran más adelante.

Asimismo, cuenta con numerosas remisiones a la normativa del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y a la del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). Además, el artículo 2 del Título 8 establece supletoriedad de las normas antes mencionadas ya que dispone lo siguiente: *“Asimismo, en lo no dispuesto expresamente en la presente ley, se aplicará con carácter general, para las rentas del literal A) las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, y para las incluidas en los restantes literales, las normas del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas”*.

2.2 ANTECEDENTES

Antes de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, regía en nuestro país el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio. Este impuesto se podía dividir en dos clases, por un lado un impuesto de carácter “anual” que gravaba las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares que se configuraban durante un período de tiempo, y por otro lado el impuesto de carácter “instantáneo” que recaía sobre ciertas remesas o acreditaciones que realizaban los sujetos pasivos del IRIC anual a empresas o sujetos del exterior y como veremos en algún caso a sujetos no contribuyentes del IRIC anual sin importar donde se encontraba domiciliados, y sin fecha predeterminada para su configuración.

En otras palabras, dentro de la normativa de este impuesto, se podía encontrar el IRIC “Clásico”, que se mencionaba en el literal A) del artículo 2 del Título 4 del TO 96 y el IRIC “Instantáneo” enumerado por los literales B), C), D) y E) del artículo 2 del mencionado Título, que comprendían las regalías, remuneraciones por servicios técnicos, dividendos

o utilidades y derechos de autor respectivamente. Podría decirse que este tipo de rentas no guardaba estricta relación con la estructura del impuesto. De hecho Shaw² llegó a considerarlo como una especie de “injerto” dentro del IRIC, cuyos hechos generadores además eran distintos desde el punto de vista del aspecto temporal.

Cabe destacar que la Ley N° 17.453³ modificó sustancialmente los hechos generadores instantáneos del IRIC, básicamente en relación a las regalías y asistencia técnica, así como también incorporando al conjunto de rentas comprendidas en el literal E) las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizadas a sujetos que eran pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior.

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, procederemos a analizar los distintos aspectos del hecho generador del IRIC Instantáneo, remarcando las principales modificaciones que se introdujeron con la Ley N° 17.453.

A continuación transcribiremos los literales B), C), D) y E) del artículo 2º del antiguo Título 4 a través de los cuales se establecían las distintas rentas alcanzadas por el IRIC Instantáneo.

2.2.1 ASPECTO OBJETIVO

El aspecto objetivo del IRIC Instantáneo transcripto anteriormente, estaba determinado por las rentas enumeradas por el artículo 2º del Título 4 del TO de 1996 en los literales B) a E), que comprendía las regalías, remuneraciones por servicios técnicos, dividendos o utilidades y derechos de autor.

“Artículo 2º.- Rentas comprendidas.- Constituyen rentas comprendidas:

(...)

B) Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país.

C) Las derivadas de remuneraciones de servicios técnicos prestados a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. Se entiende

² SHAW, José Luis “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio” Capítulo 3 pág. 129 - 185

³ Publicada D.O. 28/02/02.

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.

Dichas rentas estarán exentas en el caso de que se hallen gravadas en el país del domicilio del titular y que no tenga crédito fiscal en dicho país, por el impuesto abonado en el país receptor de los servicios técnicos. La reglamentación establecerá las condiciones en que operará la presente exoneración.

D) Dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos de este impuesto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando se hallen gravados en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por impuesto abonado en la República. Cuando la persona jurídica del exterior no pueda hacer uso del referido crédito fiscal por haber obtenido renta fiscal negativa, la renta se considerará exenta. La reglamentación establecerá las condiciones en que operará la presente exoneración.

E) Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizados a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior”.

A continuación desarrollaremos las rentas enunciadas en los literales anteriores.

2.2.1.1 Regalías

El término regalía es utilizado como sinónimo de la expresión inglesa “royalty”⁴ y son variadas y extensas las definiciones que sobre este concepto se han planteado, sin embargo hay que destacar que la palabra regalía sólo era mencionada en el Decreto N° 840/988⁵ reglamentario del IRIC con la finalidad de distinguir esta figura de la de “asistencia técnica”⁶, para poder delimitar cada caso en lo que respecta a la fuente territorial y con ella a su tratamiento tributario.

El concepto de regalías estaba dado por el artículo 124 del Decreto 840/988 reglamentario del IRIC, el cual establecía:

“Concepto de regalía.- Las regalías significan la contraprestación de la cesión de uso o del derecho de explotación concedido por los propietarios de los bienes incorporeales

⁴ Según la definición de la Real Academia el término que en idioma español más se ajusta a la expresión inglesa “royalty”, no es el de “regalía” sino el de “canon”, esta posición se ve confirmada en el artículo 12° del Modelo OCDE titulado “Royalties” (en inglés), que fue traducido como “Cánones” en su versión oficial en idioma español.

⁵ No se hace referencia al termino “regalías” en el Título 4 del Texto Ordenado

⁶ Luego pasó a llamarse “servicios técnicos”

mencionados en el apartado B) del artículo 2º del impuesto del Título que se reglamenta.”

Según lo que se desprendía del apartado B), se podía diferenciar dos figuras distintas, por un lado se encontraba el arrendamiento, uso y cesión de uso que implicaban el pago de un precio, y por tanto se gravaba sobre ese precio. Por otro lado también gravaba *“la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”*, en este caso el artículo 10 del Título 4, se dejaba en claro que para los casos de enajenación, la Renta Bruta era el precio.

Asimismo, para que las rentas comprendidas en el mencionado apartado estuvieran gravadas, era necesario que las operaciones sean *“realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país”*.

Respecto a las rentas que aparecían en el apartado B), podemos ver el carácter restrictivo, ya que las mismas eran mencionadas mediante una lista taxativa de rentas comprendidas y no meramente enunciativas, implicando que todas las rentas provenientes de regalías no estaban alcanzadas por este impuesto sino sólo las relativas a las que figuraban en la lista que eran: i) marcas de fábrica; ii) patentes; iii) privilegios industriales; iv) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; v) equipos industriales, comerciales o científicas.

Como bien mencionábamos anteriormente, la Ley N° 17.453 introdujo modificaciones al hecho generador instantáneo del IRIC que referían a dos grandes aspectos: las operaciones y los bienes gravados.

En cuanto a las operaciones gravadas como eran el arrendamiento, cesión de uso y enajenación, se le agregó la figura del “uso”. En referencia a estos conceptos, se planteó la discusión sobre si realmente existía alguna diferencia entre cesión de uso y uso. De acuerdo a la opinión de la Cra. Geraldine Ifrán⁷, no existía tal diferencia ya que estas expresiones fueron utilizadas como sinónimos. Por otro lado, el Dr. Andrés Blanco⁸, tiene otra posición fundamentando su opinión en doctrina y jurisprudencia extranjera, sosteniendo que la “cesión de uso” constituye una hipótesis contractual y que el “uso” debe ser entendido como compensaciones o indemnizaciones derivadas de la utilización no autorizada o ilícita. La adopción de uno u otro criterio era de gran trascendencia. Por ejemplo si una empresa uruguaya a quien se le rescindía un contrato de explotación de

⁷ IFRÁN, Geraldine “Panorama del IRIC sobre regalías a tres años de las modificaciones de la Ley N° 17.453” – Revista N° 186 págs. 339 - 350

⁸ Opinión citada por la Dra. IFRÁN, Geraldine: “Panorama del IRIC sobre regalías a tres años de las modificaciones de la Ley 17.453” – Revista Tributaria N° 186.

una marca del exterior en Uruguay, pero continuaba utilizando la misma de forma ilícita, dependiendo del criterio que se tomara, dicho “uso” quedaba sujeto a retención o no.

Respecto al elenco de bienes gravados, se mantuvieron los bienes de propiedad industrial (marcas, modelos industriales y privilegios) y se incluyeron:

- a) Bienes de propiedad intelectual como los derechos de autor que son agregados en el literal e). Más adelante nos referiremos a estas rentas.
- b) Bienes corporales como los equipos industriales, comerciales y científicos.

Finalmente, debemos precisar que este tipo de rentas estaba sujeta a retención de IRIC instantáneo por parte del pagador sin importar donde fuera el domicilio del beneficiario. Esto constituía una excepción al resto de las rentas que estudiaremos a continuación, en donde para que correspondiera la retención, el beneficiario debía estar domiciliado en el exterior.

Cabe aclarar que esta extensión del gravamen sobre las regalías a los prestadores locales se dio con la entrada en vigencia de la Ley N° 16.002⁹ que tenía como fin desestimular situaciones de evasión ya que se estaban dando situaciones de triangulación ficticia mediante interposición entre el prestador extranjero y el prestatario nacional de una entidad local no contribuyente del IRIC anual. Con esta operativa se lograba evitar el pago del tributo puesto que el prestatario efectuaba el pago a una entidad del país y ésta al no ser contribuyente del IRIC anual no resultaba alcanzada cuando efectuaba el pago al verdadero beneficiario del pago residente en el exterior¹⁰.

En Uruguay la imposición del IRIC Instantáneo sobre las regalías se basaba en el supuesto de que las mismas eran utilizadas económicamente en nuestro país, independientemente del lugar donde se llevaba a cabo su explotación efectiva.

2.2.1.2 Servicios técnicos

El concepto de servicios técnicos respecto al IRIC Instantáneo, comprendía diversos servicios, más allá del ámbito industrial. Como ya lo mencionamos al inicio del apartado, con la entrada en vigencia de la Ley N° 17.453 se ampliaron los conceptos gravados por el IRIC Instantáneo, especialmente el literal C) del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 sustituyendo la figura “asistencia técnica” por la de “servicio técnico”.

El texto del literal C) luego de la Ley 17.453 pasó a quedar redactado de la siguiente manera:

⁹ Publicada D.O. 13/12/88

¹⁰ PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio “ EL IRIC instantáneo: (...)” págs. 187 – 201 Revista Tributaria N° 173

“C) Las derivadas de remuneraciones de servicios técnicos prestados a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. 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. Dichas rentas estarán exentas en el caso de que se hallen gravadas en el país del domicilio del titular y que no tenga crédito fiscal en dicho país, por el impuesto abonado en el país receptor de los servicios técnicos. La reglamentación establecerá las condiciones en que operará la presente exoneración”.

El adjetivo “técnico” utilizado en la redacción de la Ley, implicaba que el prestador del servicio debía aplicar un conocimiento o habilidad científica o tecnológica y adoptar una postura activa en la prestación de los mismos.

La redacción anterior de este literal, hacía referencia al concepto de “asistencia técnica”, pero la ley no definía el alcance de éste, por lo que dio lugar a discusiones entre los contribuyentes y el Fisco. Mientras la mayor parte de la doctrina sostenía la circunscripción de la figura al asesoramiento referente a las materias industriales y mecánica¹¹, la DGI sostenía que la misma abarcaba al asesoramiento brindado en cualquier tipo de materias¹² sustentando su tesis básicamente en que para el Diccionario de la Real Academia Española, “asistencia” es la acción de asistir y “técnica” es el conjunto de procedimientos de que se sirve una ciencia o arte, concluyendo por esto, que abarca a todo tipo de asesoramiento.

Esta nueva redacción terminó con la discusión antes referida, y se pasó de gravar a los servicios de “asistencia técnica” a tener una norma que gravaba otro tipo de rentas como los “servicios técnicos”, no restringidos exclusivamente a servicios tecnológicos en el área industrial o mecánica.

En consecuencia, la redacción del literal C) con la Ley Nº 17.453, consagró la postura tradicional de la Administración en cuanto a que el concepto “asistencia técnica” no se agotaba respecto de su contenido en cuestiones tecnológicas sino que abarcaba a todo tipo de disciplinas, excluyendo a los servicios personales independientes.¹³

Por último mencionamos que estas rentas siempre estaban sujetas a retención pero se hallaban exonerados en los casos que resultaran gravados para el beneficiario en el país de su domicilio y no se reconociese como crédito fiscal al impuesto abonado en Uruguay.

¹¹ ROSSETTO, Jorge, Op. Cit. Parte I, pág. 43 y 44; SHAW, José Luis “ El Impuesto ..” págs. 141-144

¹² Publicada el 27/08/1996 – Boletín Nº 281

¹³ PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio, Op. Cit. page 187 - 201

2.2.1.3 Dividendos o Utilidades

Otra de las operaciones que se encontraban comprendidas en el IRIC Instantáneo eran los pagos o acreditaciones de dividendos y utilidades bajo ciertas condiciones que establecía el literal D).

Debemos realizar una aclaración en cuanto a ambos conceptos. Según Rossetto¹⁴, las “utilidades” se refieren a los beneficios de las sociedades personales o de las sucursales de personas jurídicas del exterior y los “dividendos” son las utilidades distribuidas por las sociedades por acciones.

El concepto de dividendos incluía:

1. todo pago o crédito originado por distribución de utilidades en concepto de retribución al capital accionario,
2. la parte del precio del rescate que excediera el valor nominal de la acción (en el caso de rescate de acciones),
3. el pago de dividendos en acciones de la propia sociedad cuando las mismas se rescataran dentro de los dos años posteriores al referido pago, o cuando la distribución se realizara dentro de los dos años de haberse efectuado un rescate.

De este concepto se desprende que se trataba de una renta pura de capital, que correspondía a la retribución por la tenencia de un capital accionario.

En lo que respecta a las rentas que estaban comprendidas dentro del concepto de utilidades, este concepto incluía:

1. utilidades de sucursales, agencias o establecimientos de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior,
2. utilidades de entidades nacionales de cuyos resultados participaran personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior (ejemplo: S.R.L. cuyos socios fueran del exterior),
3. otras utilidades de personas del exterior distintas de puntos anteriores.

Como no existía en nuestro país impuesto a la renta personal, el objetivo de este gravamen a las rentas en el momento de la distribución, era la de evitar un sacrificio inútil por parte del fisco uruguayo, en beneficio de los fiscos extranjeros exportadores de capital, que gravasen la renta universal de las personas físicas y jurídicas domiciliadas o residentes en ellos, generalmente con alícuotas más altas que las del IRIC, pero al mismo tiempo le otorgasen crédito fiscal por el impuesto abonado en el país de la fuente de la renta.

¹⁴ ROSSETTO, Jorge, Op. Cit. págs. 47 - 52

Es por esto que no se gravaron las distribuciones cuando los dividendos o utilidades estaban sujetos a imposición en el país del beneficiario de los mismos y no otorgara crédito fiscal por lo pagado en Uruguay, así como tampoco cuando estos dividendos no estuviesen gravados en el país del beneficiario¹⁵.

A diferencia de lo que ocurría con los servicios técnicos, en el caso de los dividendos y utilidades, como mencionamos, la regla general era que las utilidades y los dividendos no estaban sujetos a imposición por el IRIC Instantáneo en Uruguay, excepto cuando estas rentas se hallaban gravadas en el país donde se encontraba el domicilio de la persona física o jurídica destinataria del pago o acreditación y se otorgara crédito fiscal por el impuesto abonado aquí.

2.2.1.4 Derechos de Autor

Fue a partir de la Ley N° 17.453, que se incorporaron al IRIC de carácter Instantáneo las rentas originadas en pagos o créditos derivados del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos de autor.

El fundamento de la incorporación de estas rentas en un nuevo literal y no en el literal B) como fue la intención en primera instancia, fue el de proteger la situación de los autores locales quienes al no revestir en general la calidad de sujetos pasivos del IRIC se hubieran visto alcanzados por la retención sobre los pagos por derechos de autor recibidos de empresas locales gravadas por el IRIC.

Hasta aquí hemos visto las rentas de carácter instantáneo que quedaban comprendidas en el IRIC, a continuación seguiremos con el análisis del aspecto temporal.

2.2.2 ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal del hecho generador de este impuesto era común a todas las rentas comprendidas dentro de los literales B), C), D) y E) del antiguo artículo 2 del Título 4 T.O. 1996.

Del literal D) del artículo 2° y del Inciso 2° del artículo 54° del mencionado Título antes de la reforma tributaria, surgía con claridad que el elemento temporal del hecho generador en los cuatro tipos de rentas que estamos considerando, estaba determinado por el “*pago o acreditación*” de las mismas a beneficiarios del exterior.

Como ya mencionamos se trataba de un hecho generador, que se configuraba en el preciso momento en que se efectuaba el pago o acreditación, en el cual nacía también una obligación tributaria autónoma, y ocurriendo tantos hechos generadores diferentes como pagos o acreditaciones se realizaran.

¹⁵ SHAW, José Luis, “El Impuesto...” Cap. 3 págs. 148 y 149.

En la práctica no se presentaban dificultades para determinar el momento del pago, pero sí podían existir discrepancias sobre el momento de la acreditación, existiendo tres posiciones bien diferenciadas en cuanto a la interpretación que debe hacerse del momento de la acreditación: la posición del Decreto Reglamentario N° 840/988, la posición de la DGI y la posición de la Doctrina. En los siguientes tres apartados analizaremos cada uno de ellos.

2.2.2.1 La posición del Decreto Reglamentario N° 840/988

La redacción del artículo 131° era la siguiente:

“Artículo 131.- Oportunidad de la retención.- La retención deberá practicarse cuando el agente de retención realice cualquiera de los actos siguientes:

a) Pago

b) Crédito, ya sea el realizado materialmente o el que debiera efectuarse como consecuencia de un acuerdo previo con el beneficiario de la renta, o por la aplicación de las normas vigentes.”

Este artículo reitera que la retención del impuesto debía practicarse en oportunidad del pago o crédito de las rentas y luego define lo que debía entenderse por crédito en el literal b) que transcribimos.

Es decir que el Decreto consideraba que había “acreditación” no sólo cuando se realizaba materialmente un crédito sino también cuando el correspondiente derecho se hacía exigible. Esto venía de la expresión “el (crédito) que debería efectuarse...” señalaba el momento en que el derecho de crédito se torna exigible.

Para el Decreto reglamentario, en consecuencia, el hecho generador se configuraba con la exigibilidad de la obligación de abonar las rentas (tenga o no el beneficiario dichas rentas a su disposición).

2.2.2.2 La posición de la DGI

Por su parte, la DGI adoptó una posición más fiscalista al considerar la “acreditación” o “crédito” como configurado, no ya con la exigibilidad de la obligación de pago de las regalías u honorarios de asistencia técnica, sino con el devengo o nacimiento de la misma, que es un momento distinto y anterior al de su exigibilidad.

Esta posición fue la que mantuvo la DGI al responder la Consulta N° 2528¹⁶, en la que señaló que en su concepto, del Decreto reglamentario “no debe tomarse en consideración la fecha en que existe obligación de pagar la renta, sino la del crédito”, y al respecto precisa: “El crédito significa la existencia de una obligación, con

¹⁶ Publicada el 01/07/1986 – Boletín N° 158

independencia de que el deudor tenga plazo para pagar dicha obligación. Si el contrato dispone que la liquidación de la regalía debe hacerse mensualmente, el crédito contable debe hacerse al cierre del mes y computarse como un pasivo, sin que deba tenerse en cuenta que el licenciataria disponga de un plazo determinado para comunicar el monto de su adeudo y para saldarlo". En virtud de ello concluye que "el pago del impuesto debería efectuarse en el mes inmediato siguiente al de la generación de la regalía".

2.2.2.3 La posición de la doctrina

La doctrina más recibida consideraba que tanto la posición extrema de la DGI como la solución del Decreto reglamentario eran ilegales por cuanto contrarían el sentido de la Ley¹⁷.

En efecto, las anteriores normas legales (artículo 2° literal D) y artículo 54° inciso 2° del Título 4 TO 1996) consagraban como momentos constitutivos del hecho generador del impuesto al pago o acreditación de las rentas, momentos ambos que, según lo expresado por José Luis Shaw, implican la puesta a disposición de la renta en manos de su beneficiario, existiendo varios argumentos que apoyan esta posición.

En primer lugar, como mencionaremos y profundizaremos más adelante, el artículo 23° del Código Tributario define a los agentes de retención como aquellos sujetos que en determinadas condiciones intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden retener el importe del tributo correspondiente. Y mal puede hablarse de agentes de retención o de retención de un tributo en aquellas hipótesis en que no se produce una entrega o puesta a disposición de fondos de los cuales pueda efectuarse la retención; sólo es posible retener cuando se está entregando o permitiendo la percepción de algo.

Como último argumento, si se aceptara la interpretación del término "acreditación" que realizaba la Administración, el pago, como alternativa diferente de configuración del hecho generador, carecería de razón de ser en virtud de que el nacimiento de la obligación siempre acaecería con anterioridad al pago de la misma. Y la lógica también indica que el pago normalmente no ocurre antes de que la obligación se haga exigible.

En definitiva, si se toman en cuenta las posiciones del Decreto reglamentario y de la DGI, el agente de retención del IRIC Instantáneo podía estar soportando materialmente la carga de un impuesto que efectivamente no había retenido al momento de volcarlo al fisco, por este motivo se plantearon reservas sobre la legalidad de esta disposición en lo que respecta al crédito "...que debiera efectuarse como consecuencia de un acuerdo previo con el beneficiario de la renta o por la aplicación de las normas vigentes", porque no corresponde imponer tributos sobre hechos no acaecidos, aún cuando las partes ya

¹⁷SHAW, José Luis – Manual de Derecho Financiero Volumen III – El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio - página 131 - 1988

se han comprometido a su realización. Esta hipótesis sólo sería admisible si lo dispone la Ley y no un Decreto reglamentario como ocurre en este caso.

2.2.3 ASPECTO ESPACIAL

Siguiendo con el desarrollo del Hecho Generador, veremos a continuación el aspecto espacial.

Tanto la Administración Fiscal como la doctrina en general han interpretado que para el impuesto de carácter instantáneo no se aplicaba el criterio de la fuente dispuesto en el artículo 3° del antiguo Título 4, aunque esta interpretación no estaba reglamentada en ninguna norma.

2.2.3.1 Regalías

No obstante lo anterior, para el caso de las regalías se ha entendido a nivel internacional que la fuente de las mismas estaba en el lugar en que el usuario utilizaba o explotaba los bienes en cuestión. En Uruguay la imposición del IRIC Instantáneo sobre las regalías se basaba en el supuesto de que las mismas eran utilizadas económicamente en nuestro país, independientemente del lugar donde se llevara a cabo su explotación efectiva, con lo cual el principio de territorialidad no era abandonado.

2.2.3.2 Servicios técnicos

Para el caso de los servicios técnicos, en el IRIC Instantáneo se daba un apartamiento al principio de la fuente, el cual se manifestaba al gravarse los servicios técnicos prestados por personas domiciliadas en el exterior sin importar donde llevaban a cabo la actividad.

Esta excepción se mantiene en la actualidad en la normativa del IRNR que trataremos más adelante.

2.2.3.3 Dividendos

De acuerdo a lo analizado en el aspecto objetivo, el literal D) que refiere a dividendos no hacía precisiones respecto al origen de los mismos, de lo que se desprendía que éstos podían provenir de fuente extranjera. Por lo tanto, para esta clase de rentas no se aplicaba el principio de territorialidad que caracterizaba al sistema tributario uruguayo.

2.2.3.4 Utilidades

Al considerar las utilidades fiscales como objeto del gravamen por el IRIC Instantáneo debemos tener en cuenta que éstas no eran otra cosa que las provenientes de actividades alcanzadas por el IRIC anual, en donde se respetaba el principio de la territorialidad de la fuente.

2.2.3.5 Derechos de autor

Al tratarse de un caso especial de regalías, consideramos válidos los comentarios efectuados sobre el aspecto espacial para las rentas comprendidas en el literal B).

3.2.4 ASPECTO SUBJETIVO

Para culminar el análisis del Hecho Generador del IRIC Instantáneo, resta detenernos en el aspecto subjetivo, el cual está relacionado con la persona que ejecuta el hecho o circunstancia que, una vez acaecida, genera el nacimiento de la obligación tributaria. Más adelante, en el presente capítulo, nos referiremos con más detenimiento a las figuras de “contribuyentes” y “responsables” remarcando sus diferencias. Estas figuras, que tienen en este impuesto características particulares, son la parte pasiva de la relación tributaria.

2.2.4.1 Contribuyentes

A grandes rasgos, los contribuyentes son los sujetos que verifican el hecho generador del impuesto. Dentro de la enumeración de contribuyentes de este impuesto, podíamos encontrar:

- a) En el caso de regalías, las personas físicas o jurídicas *“cualquiera sea el domicilio del beneficiario salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto¹⁸ domiciliado en el país”*.
- b) En los casos de servicios técnicos, dividendos y utilidades, *“las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior”* beneficiarias de las correspondientes rentas.¹⁹
- c) En el caso de derechos de autor, los *“titulares (de los derechos) domiciliados en el exterior”*

Este impuesto se pagaba vía retención, por lo tanto, en virtud de lo expuesto, en lugar de la expresión contribuyente “parece más adecuado referirnos a los “destinatarios legales tributarios” ...”.²⁰

2.2.4.2 Responsables

La figura del responsable es aquella que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes

¹⁸ Se refiere al IRIC anual

¹⁹ Para estas figuras la Ley condicionaba la imposición a la existencia de crédito fiscal en el país del receptor por el impuesto abonado en Uruguay, situaciones que analizaremos más adelante en el presente trabajo

²⁰ S. ECHENAGUSÍA y P. MARQUES – Situaciones particulares relativas a los hechos generadores instantáneos en el IRIC - Revista Tributaria N° 143 - página 232

formales que corresponden a aquel. La Legislación designaba para este impuesto como agentes de retención a los contribuyentes del IRIC anual, que paguen o acrediten las rentas gravadas por el IRIC Instantáneo a personas físicas domiciliadas en el exterior y personas jurídicas de derecho privado constituidas en el exterior.

Retención

El artículo 129° del Decreto N° 840/988 establecía que los agentes de retención debían:

- “1) Practicar la retención en las oportunidades que establecen la ley y la reglamentación.*
- 2) Verter las cantidades retenidas dentro del mes siguiente a aquel en que deban practicar la retención.*
- 3) Presentar declaración jurada mensual por las retenciones que deban efectuar en la forma y condiciones que establezca la DGI.”*

La multa establecida por omitir el pago de la retención a la DGI dentro del plazo estipulado, se situaba en el 100% del monto del tributo²¹.

A continuación presentaremos los distintos sujetos intervinientes según el tipo de renta gravada por el IRIC instantáneo que se obtenía.

2.2.4.3.1 Regalías

El literal B) establecía que estaban gravados los pagos o acreditaciones por concepto de regalías *“...cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto, domiciliado en el país.”*

Queda claro que al tratarse de rentas por concepto de regalías los beneficiarios no necesariamente debían estar domiciliados en el exterior como ya fue mencionado anteriormente, sino que se configuraba el tributo cualquiera sea su domicilio. Simultáneamente, quien realizaba el pago o acreditación debía ser contribuyente del IRIC anual; pero cuando el prestador era contribuyente del mencionado impuesto, estas rentas no estaban gravadas por el impuesto instantáneo, ya que las mismas eran alcanzadas por el impuesto de carácter anual.

Cabe precisar que el literal B) se refería a los *“...sujetos pasivos de este impuesto...”*, como los destinatarios de las operaciones que generan IRIC Instantáneo, se estaba señalando que estos debían ser sujetos pasivos del IRIC anual.

²¹ T.O. 1996 Título I - Normas generales de Derecho Tributario - artículo 119°: “La multa por mora (artículo 94° del Código Tributario) para los agentes de retención y de percepción de impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, será del 100% (cien por ciento) del tributo retenido y percibido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales.”

2.2.4.3.2 Servicios técnicos

En el literal C) al mencionarse las rentas comprendidas se disponía que la misma debía ser “.... prestada a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior...”. Es decir debían cumplirse simultáneamente las siguientes hipótesis:

- Quien recibía el servicio técnico (agente responsable) debía ser un sujeto pasivo del IRIC anual.
- El prestador del servicio técnico (contribuyente) debía encontrarse domiciliado en el exterior, no siendo relevante que se trate de una persona física o jurídica.

2.2.4.3.3. Dividendos

Al considerar el texto del literal D) conjuntamente con las pautas que establecían el artículo 123° del Decreto N° 840/988 ya analizado en el aspecto objetivo, vemos que los dividendos gravados debían corresponder a una entidad nacional (sociedad anónima o en comandita por acciones) y que la imposición alcanzaba al monto aprobado por el órgano social competente incluso cuando el mismo proviniera de rentas no alcanzadas por el IRIC (por ejemplo rentas de fuente extranjera).

Sin embargo no todos los pagos o créditos realizados por este concepto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, efectuados por sujetos pasivos del IRIC anual se encontraban sujetos a retención. Como ya mencionamos, el literal D) establecía otras condiciones que debían cumplirse simultáneamente para que se configure el hecho generador del IRIC Instantáneo.

2.2.4.3.4 Utilidades

Tal como ocurría para los dividendos, la imposición sobre las utilidades estaba sujeta a la condición de que dichas rentas se hallen gravadas en el país del domicilio de la persona física o jurídica beneficiaria del pago o crédito, y que ese país otorgue crédito fiscal por el impuesto abonado en el Uruguay y no se haya obtenido renta fiscal negativa que le impida hacer uso del mismo.

2.2.4.3.5 Derechos de autor

En este caso se debía cumplir que el propietario de los derechos de autor sea una persona física o jurídica del exterior y quien pagaba la contraprestación debía ser un sujeto pasivo del IRIC anual.

Con lo expuesto anteriormente queda comprendida una breve descripción del régimen anterior que creemos importante destacar para comenzar el análisis en profundidad de lo que constituye el IRNR en el Nuevo Sistema Tributario.

2.3 HECHO GENERADOR DEL IRNR

A continuación procederemos a analizar la normativa vigente que regula el IRNR, dividiendo el análisis en los cuatro aspectos en que se fracciona el hecho generador: el objetivo, el temporal, el espacial y el subjetivo, marcando diferencias con el anterior régimen de tributación.

Creemos importante comenzar el análisis exponiendo la definición del hecho generador, ya que es un concepto fundamental a la hora de analizar un tributo. En consecuencia, estaremos haciendo referencia a este concepto en reiteradas oportunidades en el presente trabajo.

En el inciso 1º del artículo 24 del Código Tributario figura la definición del hecho generador de los tributos de la siguiente forma *“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”*

De acuerdo a esta definición, podemos decir que se trata de una descripción de un hecho hipotético, que una vez ocurrido, da lugar al surgimiento de la obligación tributaria.

A su vez, el inciso 1º del artículo 14 del mismo Código define a la obligación tributaria como *“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...”*.

De acuerdo al principio de legalidad, el hecho generador de cada tributo debe estar claramente definido en la ley en sus elementos objetivos (material, espacial y temporal) y subjetivos, ya sea en forma explícita o implícita. El hecho generador es, desde el punto de vista conceptual, uno solo intrínsecamente infraccionable, pero desde el punto de vista metodológico, para facilitar su estudio sistemático y para confrontarlo con los hechos que ocurren en la realidad y calificarlos a fin de determinar si configuran o no ese hecho generador descrito por la norma legal, es aconsejable e incluso imprescindible, realizar el examen separado de los distintos aspectos o elementos del mismo. A continuación analizaremos los mismos.

2.3.1 ASPECTO OBJETIVO

Este aspecto, también llamado material, es el elemento más importante²² del hecho generador, ya que se relaciona con los hechos que originan el nacimiento de la obligación tributaria, con abstracciones de las circunstancias de tiempo y lugar así como también de las circunstancias subjetivas que lo delimitan. Es el aspecto al cual los demás se refieren y condicionan. Básicamente lo que se busca con la definición de éste es determinar qué es lo que corresponde gravar.

El artículo 2º del Título 8 menciona que quedan comprendidas en el IRNR las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza obtenidas por los contribuyentes del tributo.

Asimismo, clasifica las rentas comprendidas en: a) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles; b) Rendimientos de Trabajo; c) Rendimientos de capital; d) Incrementos Patrimoniales.

El mismo artículo establece que a los efectos de la inclusión en el literal A) se considerará la definición establecida para el IRAE por los numerales 1) y 2) del literal B) del artículo 3º y por el artículo 4º del Título 4 de este Texto Ordenado de 1996.

Además para los literales B), C) y D) se remite a las definiciones establecidas en los artículos 30, 10 y 17 respectivamente del Título que regula el IRPF.

Es por esto que creemos conveniente, dividir el siguiente análisis según los tipos de rentas que discrimina el propio Título. Muchas de éstas constituyen innovaciones en el nuevo régimen, por lo que haremos mayor hincapié en las mismas.

2.3.1.1 Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles

Como señalamos anteriormente, a los efectos de la inclusión en este literal se considera la definición establecida por los numerales 1) y 2) del literal B) artículo 3º y por el artículo 4º del Título de IRAE.

En ellos se señala, que se encuentran incluidas dentro de las rentas de actividades empresariales, las derivadas de actividades lucrativas, comerciales y de servicios, realizadas por empresas, considerando a éstas como toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

También se consideran rentas de actividades empresariales, las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto la enajenación de activo fijo, los servicios agropecuarios

²²Cr. ABADI PILSOF, Félix y Dr. PEREIRA CAMPOS, Santiago “El hecho generador de las contribuciones especiales de seguridad social ...” pág. 200

prestados por los propios productores y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.

Por otro lado, se consideran rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en lo expuesto anteriormente, las resultantes de:

- a) Enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos, entendiéndose como loteo aquellos fraccionamientos que superen los 25 lotes, de lo contrario se considera el numeral siguiente.
- b) Enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados supere el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil en el que se realicen las enajenaciones.

Quedan excluidas:

- A) Ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.
- B) Ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, al titular de la herencia o legado.
- C) Las ventas de unidades de acuerdo al Decreto-Ley N° 14.261²³, en que se tendrá la del edificio como una sola venta.

En el inciso 2º del apartado B) del artículo 3º se hace referencia a que no se considerarán rentas empresariales, cuando en la intermediación de servicios el sujeto que genere la renta con su actividad personal sea asistido por personal dependiente; así como tampoco cuando en la prestación de servicios la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

No profundizaremos en este capítulo, el análisis de las rentas empresariales ya que como mencionamos, las mismas se rigen por la normativa del IRAE que será objeto de estudio en el capítulo siguiente.

Lo interesante a estudiar dentro del aspecto objetivo de las rentas empresariales, son las rentas derivadas de la prestación de servicios.

²³ Publicada D.O. 9 set/974 - Se establece un régimen de incorporaciones y se fijan disposiciones para la adquisición de unidades habitacionales, por sus actuales ocupantes

De acuerdo a lo expuesto en la Ley, quedan comprendidas en el hecho generador del IRNR en la categoría de rentas empresariales, las derivadas de servicios realizados por empresas.

Por otra parte, el inciso 2º del artículo 3º del Decreto 149/007, especifica el concepto de rentas empresariales como las *“provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas”*.

De esto se desprende que la norma presupone que aún cuando las personas físicas puedan eventualmente prestar servicios en régimen de empresa, no se verifica la combinación de capital y trabajo, excluyendo estos servicios del hecho generador del impuesto.

En el inciso siguiente, la norma reglamentaria agrega al concepto de rentas empresariales *“la prestación de servicios personales por personas físicas no residentes, cuando el titular subcontrate servicios fuera de la relación de dependencia con personas físicas o jurídicas residentes en la República”*. De acuerdo a la opinión de la Dra. Milagros Acosta²⁴, este agregado lo hace a título de excepción del concepto general ya que si no, no hubiese requerido manifestación expresa. Concordamos con la Dra. Acosta en que, pretender que dicha actividad cuando no cumpla con el requisito de combinar capital y trabajo, quede igualmente comprendida en el IRNR como actividad empresarial, sería darle un contenido ilegal a la solución reglamentaria, ya que se aparta del concepto de empresa establecido en el IRNR.

Respecto a este tema se ha planteado la duda en la consulta Nº 4.969²⁵ sobre cuál debe ser el tratamiento frente al IRNR de los honorarios por servicios de consultoría prestados por una entidad del exterior.

En la misma se menciona que el servicio se brindó a una empresa uruguaya, sin haber contratado personal en Uruguay, siendo efectivizados por uno de los socios de la entidad no residente quien permaneció menos de 183 días en el país²⁶. El consultante adelantó opinión, estableciendo que los mismos quedan gravados por IRNR al 12% como rentas puras de trabajo.

La DGI compartió parcialmente la opinión del consultante, en cuanto a que el servicio está gravado por IRNR, no obstante, entendió que son rentas empresariales de acuerdo a lo que establece el artículo 3º del Decreto 149/007, lo que implica considerar, a los

²⁴ Dra. ACOSTA, Milagros “Impuesto a la Renta de los No Residentes” – Revista 209 págs. 181 – 213.

²⁵ Publicada el 01/07/2008 – Boletín 422

²⁶ No queda comprendido en el concepto de Residencia Fiscal que establece el artículo 7 del Título 7 que analizaremos más adelante.

servicios de asesoramiento comprendidos dentro de la expresión “*servicios de cualquier naturaleza*”.

Respecto a la solución que brinda la Administración en esta consulta, encontramos dos posiciones diferentes, una de ellas apoya el criterio adoptado por la administración y la otra toma una posición distinta.

Por un lado KPMG²⁷ sostiene que, la DGI brinda una solución ilegal ya que se aparta de lo que dice la Ley, que es la única norma constitucional competente para establecer un tributo.

Funda su argumento en que la Administración se basa en un Decreto ilegal que dice que constituyen rentas empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza considerando como tales a los honorarios por servicios de asesoramiento. En cambio la ley, que es la norma competente, considera como rentas empresariales las incluidas en el IRAE y como rentas del trabajo por remisión al artículo 30 del Título de IRPF, las derivadas de servicios personales, incluyendo los servicios de asesoramiento como los planteados en la consulta mencionada.

A diferencia de KPMG, la Dra. Milagros Acosta entiende que el pronunciamiento de la DGI es adecuado en lo que refiere a la calificación de la renta como derivada de actividades empresariales, debido a que el servicio fue prestado por una entidad del exterior y no por el socio de la sociedad extranjera.

Asimismo, plantea que es correcta la calificación de la renta, en la medida que se verifique la combinación de capital y trabajo en la prestación del servicio, de lo contrario el criterio sustentado por la Administración debe reputarse ilegal y la renta no queda gravada por el hecho generador del IRNR.

De acuerdo a lo expuesto, nos adherimos a la postura de la Dra. Acosta, ya que entendemos que se trata de un servicio prestado por una entidad del exterior y por tanto sus rentas quedan comprendidas dentro de la definición de rentas derivadas de actividades empresariales.

2.3.1.2 Rentas del Trabajo

Para definir el concepto de rentas del trabajo, el inciso 2º del artículo 4º del Título 8 se remite al concepto dado por el artículo 30 del Título 7 (IRPF). El mismo dispone “*Constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con excepción de las establecidas en el inciso segundo del literal C) del artículo 2º de este Título y las jubilaciones, pensiones y prestaciones de*

²⁷ Comentario KPMG publicado el 18 de agosto de 2008.

pasividades de similar naturaleza” (subrayado nuestro). Estas últimas quedaron comprendidas en el IRNR hasta el 30.06.08. Hoy por hoy este tipo de rentas se rige por el IASS como veremos más adelante.

Luego el Decreto 149/007 en el artículo 4° establece que, además de lo señalado en la ley, deberá entenderse por servicios personales aquellos “prestados por personas físicas no residentes: a) en relación de dependencia respecto a entidades residentes; b) fuera de la relación de dependencia, incluso cuando sea asistido por personal en relación de dependencia”.

Este tipo de rentas con la vigencia de la Reforma pasó a tener un alcance mayor en relación al régimen anterior, incorporando al IRNR a las rentas de trabajo dependiente que en ningún caso se encontraban comprendidas en el IRIC Instantáneo.

2.3.1.2.1 Rentas derivadas del trabajo dependiente e independiente

Por remisión al Título 7, se entiende por *rentas del trabajo dependiente* de acuerdo al artículo 32º a todos los ingresos regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma.

Además se consideran comprendidas, las partidas retributivas, las indemnizatorias, los viáticos sin rendición de cuentas que tengan el referido nexo causal y la suma para el mejor goce de la licencia anual.

Por otro lado según el artículo 34º se definen como rentas del trabajo independiente a las originadas en la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia, siempre y cuando no estén incluidas en el hecho generador del IRAE por pleno derecho o por opción²⁸.

En cuanto a los honorarios profesionales obtenidos por no residentes, podemos decir que vieron afectada significativamente su tributación, al quedar comprendidos en el hecho generador del IRNR.

Si bien en el anterior régimen, los servicios técnicos estaban gravados, doctrinariamente se entendía que no estaban comprendidos dentro de estas rentas los servicios profesionales.

El Cr. Pérez Pérez en exposiciones sobre este tema fundamentaba esta inclusión en la propia fuente de la normativa del IRIC, más precisamente en la Ley 17.453 cuya fuente directa fue el Tratado para evitar la doble imposición firmado con Alemania, en la que se

²⁸ Como veremos más adelante, este tipo de rentas pueden quedar comprendidas en el IRAE por opción o por inclusión preceptiva.

define en forma separada los “servicios técnicos” y las “actividades profesionales independientes”. Otro argumento para sostener esta separación, lo encontramos en el Modelo de la OCDE el cual fue utilizado por la Ley 17. 453 y en el cual éstos conceptos estaban incluidos en dos disposiciones distintas. Por lo tanto, si esta Ley definió los servicios técnicos, dejando de lado la definición de actividades independientes, concordamos con el Cr. Rossetto que este tipo de servicios profesionales quedaban fuera del concepto de renta gravada.

Por el razonamiento antes expuesto, concluimos que las rentas por servicios profesionales se vieron afectadas significativamente con el nuevo impuesto, ya que a partir del mismo, no quedan dudas acerca de su inclusión en éste como rentas del trabajo.

Respecto a las rentas derivadas del trabajo, el Decreto 306/007²⁹ determinó que ciertas partidas estarán excluidas del IRNR, debido a que son consideradas como no remuneratorias, es decir, son partidas que el empleador las retribuye por causas que no se relacionan con el trabajo. Como condición para estar excluidas del IRNR, estas partidas deben ser entregadas a todos los dependientes de la empresa en las mismas condiciones.

El conjunto de partidas no remuneratorias excluidas del mencionado impuesto son las siguientes:

- Prima por matrimonio y por nacimiento de hijos.
- Partidas para expensas funerarias y gastos complementarios del empleado y familiares directos, siendo siempre el empleador el que contrate esos servicios o que haya rendición de gastos.
- Bienes que el empleador entregue por motivo de fiestas tradicionales, cumpliendo con que:
- El beneficio sea en especie
- El costo de adquisición o producción de los mismos no puede superar los siguientes límites: i) 3.000 UI o ii) el 10% de la remuneración nominal mensual del trabajador tomando como dato el del mes inmediato anterior. Si supera estos límites, el exceso queda gravado por el impuesto.
- Entrega de material educativo en el comienzo de los cursos, túnicas, uniformes destinados a hijos del empleado, siempre que haya rendición de cuentas si el empleador entrega dinero al trabajador.

²⁹ Publicado el 27.08.2007

Por otro lado, también se excluye las partidas destinadas para cursos de capacitación, incluso las de nivel terciario, postgrado y doctorado siempre que:

- los cursos sean pagados por el empleador o haya rendición de cuentas
- estén inequívocamente vinculados a la actuación que desarrolla.

Estamos totalmente de acuerdo con esta exclusión ya que estos cursos no representan un “ingreso” para el trabajador. Los cursos que el empleador abona para mejorar el desempeño del trabajador en la empresa, satisfacen una necesidad de la organización, y por ende no representa un “ingreso” para el empleado aunque sí lo beneficia.

Entonces se distinguen las partidas que el empleador entrega al trabajador por motivos vinculados al funcionamiento de la empresa, es decir, que dan satisfacción a un interés o necesidad de la misma (que no representan un ingreso para el trabajador); de aquellas que se entregan para satisfacer una necesidad propia del trabajador, que éste tendría aún si no desarrollara actividades para la organización (las que sí representan un ingreso).

Otra exclusión del impuesto es creada por el Decreto 342/007, donde en su primer artículo establece que los aportes de Rentas Generales al Fondo Nacional de Salud – FONASA realizados en aplicación del artículo 4 de la Ley 18.131, no constituyen materia gravada a los efectos del IRNR.

En otro orden respecto a las rentas del trabajo creemos oportuno mencionar la Consulta Nº 4.892³⁰ y por tanto la posición de la Administración. En la misma un profesional se cuestiona si una empresa sin fines de lucro que se dedica a la promoción de la investigación científica en el país y en el exterior, debe actuar como agente de retención en diferentes casos. Exponemos a continuación las interrogantes que se plantean que interesan a nuestro trabajo:

· Se abonan a personas físicas extranjeras pasajes, tasas de embarque, gastos de estadía en el país y partidas para gastos personales por las que no pide rendición de cuentas.

Al tratarse de rentas del trabajo, la Administración se remitió a la normativa del IRPF. Asimismo, por lo anterior, divide su respuesta si se trata de rentas en relación de dependencia o no. En el primer caso, corresponde gravar las partidas que no tengan rendición ya que los demás constituyen viáticos según artículo 48º de la Resolución 662/007. En cambio en el segundo caso, la totalidad de lo abonado constituye renta comprendida en el IRNR.

³⁰ Publicada el 01/08/2008 – Boletín N° 423

· *Se abonan partidas para gastos de traslados, alojamientos, comidas y gastos sin rendición a profesores extranjeros que dictan charlas en la institución.*

En este caso es claro que se trata de una renta de trabajo fuera de la relación de dependencia por personas físicas no residentes, y por tanto la Administración lo considera comprendido dentro del IRNR.

Compartimos parcialmente la opinión de la Administración, ya que en ningún momento analiza si esta situación puede quedar comprendida dentro del Decreto 494/007, en el cual se exoneran a los docentes y especialistas no residentes del IRNR, por rentas originadas al dictar cursos, conferencias o seminarios de su especialidad en instituciones públicas, excluidos los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del dominio comercial e industrial y en universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado.

· *Se abonan partidas sin rendición a estudiantes del exterior para que realicen pasantías en Uruguay.*

Como es evidente, la Administración aclaró que no se verifica el hecho generador del IRNR, en la medida que no se trata de servicios personales.

Por último, en cuanto a las rentas de trabajo dependiente, las cuales se encuentran comprendidas en el IRPF, un caso especial tienen los trabajadores de Zona Franca. Aquellos trabajadores que no posean nacionalidad uruguaya, presten servicios personales en Zona Franca y estén excluidos del régimen de tributación al Banco de Previsión Social (según Ley Nº 15.921), pueden optar por tributar IRNR en relación a sus rentas del trabajo.

A efectos de optar por tributar IRNR se deben verificar que:

- 1 el trabajador no haya elegido previamente quedar sometido al régimen uruguayo de seguridad social según lo dispuesto por la Ley Nº 15.921
- 2 las actividades que realice el trabajador se presten exclusivamente en la zona franca (no se incluyen las rentas de capital, ni las de trabajo que se obtengan por el desarrollo de otras actividades en territorio uruguayo no franco);
- 3 las actividades desarrolladas en zona franca no podrán formar parte directa ni indirecta de otras prestaciones de otros servicios prestados en territorio no franco.

Desde el punto estrictamente económico, especialmente para sueldos relativamente altos, resulta más beneficiosa para el trabajador la opción de tributar IRNR ya que a la

renta se le aplica una tasa fija del 12% y no progresiva como en el IRPF que van de 0 a 25%.

Además aquellas rentas que se obtengan fuera del país no se encontrarán gravadas en Uruguay, sin importar por cual impuesto hayan optado, debido a que para ambos rige el criterio de la fuente.

2.3.1.2.2 Rentas derivadas de pensiones o jubilaciones

En relación a estas rentas, a partir de la entrada en vigencia del nuevo Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social -IASS- quedaron comprendidas en el IRNR sólo las rentas devengadas hasta el 30/06/08, fecha en que se consideró configurado el mismo, debiéndose realizar una liquidación de dicho impuesto por el período 01/01/08-30/06/08, según lo establecido por el artículo 13 de la Ley 18.314.

Asimismo, esta ley excluye del hecho generador del IRNR los ingresos devengados a partir del 01/07/08 y no se tendrán en cuenta a ningún efecto para la liquidación de este tributo, tal cual lo establece el artículo 11 de dicha Ley, por lo cual se produce una derogación tácita del IRNR sobre este tipo de rentas a partir del 01/07/08, fecha en que entra en vigencia el IASS, impuesto que trataremos en el capítulo 6.

2.3.1.3 Rentas de Capital

Siguiendo el análisis de las rentas que comprenden el hecho generador del IRNR, las rentas de capital se definen por remisión al Título de IRPF. El artículo 10º del mismo establece, *“Constituirán rendimientos de capital, las rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, siempre que los mismos no se hallen afectados a la obtención por parte de dicho sujeto de las rentas comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, de los No Residentes, así como de ingresos comprendidos en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.”*

Los rendimientos de capital se clasifican en: i) rendimientos de capital mobiliario; y ii) rendimientos de capital inmobiliario.

2.3.1.3.1 Rendimientos de capital mobiliario

Dentro de esta categoría encontramos los siguientes tipos de rentas:

- Rentas provenientes en dinero o en especie de depósitos bancarios, préstamos y colocaciones de capital o crédito de cualquier naturaleza pagados por personas o entidades residentes en territorio uruguayo, o por establecimientos permanentes

situados en el mismo. Se exceptúan las rentas originadas en las participaciones en el patrimonio de los contribuyentes del IRAE y del IMEBA.

- Rentas que deriven de arrendamientos o subarrendamientos, así como la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes corporales muebles situados en territorio nacional y de bienes incorporeales tales como llave, marcas, patentes, modelos industriales, derechos de autor, derechos federativos de deportistas, regalías y similares.
- Rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, salvo que hayan sido adquiridas por el modo sucesión, rendimientos de capital originados en donaciones modales, y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo que tributen por rentas del trabajo.
- Las procedentes de la cesión del derecho de explotación de imagen.

Como principal cambio respecto al régimen anterior, las rentas de capital mobiliario contemplan rentas provenientes de intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (depósitos bancarios, préstamos, colocación de capital o crédito de cualquier naturaleza).

En esta definición quedan comprendidas todas las rentas a las que nos referíamos como “regalías” en el régimen tributario anterior. Esta definición incluso es un poco más amplia, ya que son incorporados los derechos federativos de deportistas así como cualquier arrendamiento de bienes corporales y no sólo los equipos industriales, comerciales o científicos.

Por otra parte, se agrega a las rentas por cesión de derechos de autor, antes contemplados en el literal E) del artículo 2 del antiguo Título 4 de IRIC, las rentas procedentes de la cesión del derecho de explotación de imagen.

Finalmente, a diferencia del régimen anterior, también se incluye a las rentas vitalicias originadas en la inversión de capital, los rendimientos originados en donaciones modales y las rentas derivadas de contratos de seguros.

A continuación desarrollaremos un análisis de las rentas de capital mobiliario que comúnmente vemos más en la práctica a modo de clarificar con ejemplos.

A) DIVIDENDOS

El régimen tributario anterior, establecía que los dividendos pagados por sociedades uruguayas solo estaban sujetos a retención a la alícuota del IRIC, cuando los mismos se pagaban a una sociedad situada en algún país donde también se gravaban los dividendos recibidos de Uruguay, pero que otorgaran crédito fiscal por los mismos. En

cambio a partir de la vigencia de la reforma, el tratamiento fiscal de este tipo de rentas tuvo un importante cambio.

El Decreto 149/007 en su artículo 6, establece que estarán gravados los distribuidos por los contribuyentes del IRAE, en tanto dichos dividendos se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo devengadas a partir del 01.07.07.

En el segundo inciso del citado artículo, se incorpora una situación particular, incluyéndose en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que sean distribuidos por los contribuyentes del IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primer distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE. Este inciso particular que agrega el legislador se hace con el fin de evitar algún tipo de maniobras que puedan realizar los contribuyentes para evadir el pago del impuesto, como por ejemplo, la interposición de una sociedad anónima entre la que genera la renta gravada y el beneficiario final de los dividendos³¹. Por lo tanto cuando la distribución de dividendos se realice a un contribuyente de IRAE y luego éste distribuya a un contribuyente de IRNR, deberá analizarse si la primera distribución se originó en actividades gravadas por IRAE, y gravarlos en función de este análisis. Creemos que este punto, en teoría resuelto, en la práctica podrá generar dificultades importantes en casos de sucesivas empresas con el capital accionario en cabeza de otras empresas contribuyentes de IRAE.

Un ejemplo de este último caso lo constituye el giro de dividendos y utilidades que tuvieron origen en rentas gravadas por el IRAE obtenidas por un contribuyente de dicho impuesto establecido en territorio no franco uruguayo hacia un no residente, a través de una empresa usuaria de Zona Franca, que si bien es contribuyente de IRAE tiene todas sus rentas exoneradas.

Luego en el inciso tercero del artículo 6 del Decreto 149/007 nos continúa hablando sobre este tipo de rentas y aclara que también estarán gravadas las utilidades distribuidas por los establecimientos permanentes de no residentes a su casa matriz o a otras sucursales, y las distribuidas por entidades residentes en cuyos resultados participen entidades no residentes sin establecimiento permanente en la República, por la parte que corresponda a dichos titulares.

Siguiendo con el Decreto 149/007, en el artículo 8 se incluye dentro de los dividendos y utilidades, toda distribución en concepto de retribución al capital accionario.

³¹ Contribuyentes de IRAE exonerados por el literal M artículo 52 del Título 4.

Por otro lado, la ley exonera³² del IRNR a aquellos dividendos que deriven de la tenencia de capital, exceptuando a los pagados por los contribuyentes del IRAE que correspondan a rentas gravadas por el mencionado tributo, devengados a partir de la vigencia de la reforma.

En resumen, la normativa grava todos los dividendos y luego los exonera con una excepción, que serán aquellos dividendos distribuidos, que se generaron en actividades gravadas por IRAE devengadas a partir del 1º de julio de 2007³³.

Este tipo de rentas presenta dificultades prácticas a la hora de la liquidación, las cuales fueron solucionadas por la norma.

Los dividendos que se distribuyen se calculan con base contable, mientras que la tasa debería aplicarse sobre un monto imponible con base fiscal. Dentro de la estructura de accionistas podrá haber algunos por los que corresponda pagar impuestos y algunos que no (contribuyentes de IRAE exonerados por el literal M artículo 52 del Título 4).

Para solucionar esto, en el artículo 7 del Decreto mencionada se aclaró que *"El gravamen se aplicará hasta la concurrencia con el monto de la renta neta fiscal gravada por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas y en la proporción que corresponda a cada socio o accionista"*. En definitiva, si el resultado contable de una empresa que es mitad propiedad de otra sociedad anónima y mitad propiedad de una personas físicas, fuera de 100 unidades, y la renta neta fiscal de dicha empresa fuera de 60, el impuesto se aplicará *"hasta la concurrencia"*, con lo que la renta gravada no podrá exceder los 60, y en la proporción que corresponda a cada accionista, con lo que el monto imponible será de 30.

Otra dificultad práctica surge de los casos de rentas mixtas, es decir, cuando parte de las rentas de la empresa están gravadas y otra parte no. El Decreto Nº 148/007, reglamentario de IRPF, prevé en su artículo 20 que en estos casos la determinación del monto imponible se haga en función de los porcentajes de ingresos gravados y no gravados del ejercicio en que se generaron los dividendos que se están distribuyendo. Con respecto al IRNR, nada dice el Decreto Nº 149/007, reglamentario del mismo, por lo que es de suponer que el método de cálculo a aplicar será el mismo previsto para el IRPF, teniendo en cuenta la remisión que establece el artículo 2º del Título 8.

Otro punto a tener en cuenta a la hora de determinar el monto imponible es el corte temporal impuesto por la transición entre el régimen viejo y el nuevo. Como ya se mencionó el IRNR tiene vigencia para rentas generadas a partir del 1º de julio de 2007 y,

³² Literal C) artículo 15º del Título 8

³³ Comentario Deloitte Nº 95 – Fecha de publicación 09/06/2008

como vimos, los dividendos cuya distribución está gravada por estos impuestos son los generados a partir de esa fecha.

El Decreto 149/007 en el segundo inciso del artículo 7 establece un orden de imputación de los dividendos distribuidos que va de "lo más viejo a lo más nuevo"; es decir, las primeras distribuciones serán de resultados acumulados al 30 de junio de 2007, hasta agotar los mismos.

La imposición sobre la distribución de dividendos constituye un "complemento" a la imposición a la renta originalmente gravada por IRAE. Esto se analizará más adelante.

Por último debemos mencionar, que a partir de la reforma existe la posibilidad de que el contribuyente quede sometido a doble tributación, debido a que no se toma en cuenta, como sí lo hacía el régimen anterior, cuál es la situación del no residente en su país de origen. Las consecuencias negativas de este fenómeno, se analizarán en el capítulo 7.

B) RENDIMIENTOS POR AVALES

Otro ejemplo de este tipo de rendimiento esta dado por las rentas generadas por los avalistas, o sea, que si un no residente se compromete solidariamente al pago de una obligación a favor del acreedor o beneficiario residente, el rendimiento que genere por ello estará gravado por IRNR.

C) ARRENDAMIENTO, USO, CESIÓN DE USO O ENAJENACIÓN DE DERECHOS FEDERATIVOS, DE IMAGEN Y SIMILARES DE DEPORTISTAS, ASÍ COMO LAS ORIGINADAS EN LAS ACTIVIDADES DE MEDIACIÓN DE LAS MISMAS.

Estas rentas se considerarán íntegramente de fuente uruguaya siempre que se cumpla que el deportista tenga residencia fiscal (considerando criterios de residencia según artículo 7 del Título 8 los cuales se verán más adelante) en el país, en el período inmediato anterior en el que se genera la renta y que el mismo haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso no inferior a sesenta días dentro del período mencionado anteriormente, habiendo participado durante ese tiempo en competencias deportivas en representación de la entidad.

Hasta la entrada en vigencia de la reforma los contratistas no estaban gravados por impuesto a la renta. Antes, no estaban sujetos a tributación debido a que desarrollaban su actividad en el exterior y por tanto no cumplían con el criterio de la fuente, o que las rentas eran de capital, las cuales no pagaban impuesto en nuestro país.

Con la resolución 891/008³⁴, la DGI estableció un régimen de determinación de renta de fuente uruguaya para operaciones que no verifiquen las condiciones dispuestas en la

³⁴ Publicada el 18/06/2008

Ley³⁵. A criterio de Ferrere³⁶ se trata de una solución ilegal que intenta gravar ganancias que la ley no grava. La misma determina, cuando el beneficiario es contribuyente del IRNR, que la renta de fuente uruguaya asciende a 31,25% del monto bruto de la operación.

Siguiendo el criterio de la DGI, podrían quedar gravados por ejemplo, pases de jugadores que no son residentes y que están inscriptos por algunos días en un club uruguayo.

La aplicación de esta resolución seguramente sea resistida por los contratistas e inversores, ya que solo mediante una nueva ley se podría gravar legítimamente a las transferencias de jugadores. En este caso los no residentes deberán pagar el 3,75% del monto del pase, que surge de aplicar la tasa del IRNR (12%) al porcentaje ficto mencionado.

Como decíamos anteriormente, a partir de la reforma quedó claramente determinado que las ganancias de los contratistas e inversores por transferencias de jugadores están gravados por el impuesto a la renta, en este caso el IRNR.

Es muy discutible lograr determinar en qué país generan la renta los contratistas que venden jugadores al exterior. Éstos pasan la mayor parte del tiempo en el exterior negociando transferencias de jugadores con autoridades de clubes extranjeros, por lo tanto la renta que generan sería de fuente extranjera. Es por esto que para lograr la inclusión de estas rentas en el hecho generador del IRNR, la Ley hizo que quedaran comprendidas a través de una excepción al principio de territorialidad.

Por esta razón es que solo la Ley puede ampliar las excepciones a dicho principio y no una resolución.

Por último podemos decir, que a partir de la nueva reglamentación, van a dejar de existir determinadas maniobras que los contratistas solían realizar para evitar pagar impuestos. Las mismas consistían en utilizar a Uruguay como país puente de muchas transacciones de jugadores para luego venderlos al exterior y de esa manera como ya lo expresamos anteriormente, evitaban pagar impuesto en el régimen anterior.

D) INTERESES

³⁵ Artículo 3, Título 8 “...**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, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7° de este Título. **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...”.

³⁶ Comentario Ferrere publicado el 8/7/2008.

A diferencia del régimen anterior, pasaron a quedar gravados para los no residentes, los pagos realizados en concepto de intereses por préstamos otorgados por personas físicas o jurídicas del exterior.

Se exceptúan los intereses cuando el préstamo es otorgado a un contribuyente de IRAE cuyos activos afectados a la obtención de renta no gravada por dicho tributo supere el 90% del total de activos según normas fiscales, considerando los activos fiscales del año anterior.

Además quedaron gravados los intereses por depósitos que retribuyan prestaciones de capital realizadas en nuestro territorio y/o derivados de valores emitidos por entidades residentes en Uruguay correspondientes a no residentes sin EP, están gravados por este impuesto.

2.3.1.3.2 Rendimientos de capital inmobiliario

Luego de analizar las rentas de capital mobiliario, resta desarrollar las provenientes de capital inmobiliario.

El artículo 13º del Título 7 señala que, *“comprenderán a las rentas derivadas de bienes inmuebles, por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de los mismos, cualquiera sea la denominación o naturaleza siempre que los mismos no constituyan una transmisión patrimonial”*, ya que en ese caso quedaría sujeto al concepto de incrementos patrimoniales. Hay que tener en cuenta si ese inmueble no es parte de un establecimiento permanente, porque en ese caso los rendimientos asociados a él como veremos en capítulos siguientes, tendrán un tratamiento distinto.

Para el caso de los arrendamientos, la renta computable bruta surgirá de deducir del monto bruto de los ingresos devengados en el período de liquidación los siguientes costos:

1. Créditos incobrables
2. Comisión de la administradora de propiedades, los honorarios profesionales vinculados a la suscripción y renovación de los contratos más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.
3. Pagos a la contribución Inmobiliaria e Impuesto de Enseñanza Primaria.
4. En caso de subarrendamiento, se podrá descontar además de lo establecido en los ítems anteriores si fuera de cargo del subarrendador, el monto del arrendamiento pagado por éste.

Las rentas derivadas de arrendamientos de inmuebles obtenidas por personas físicas del exterior, no se encontraban comprendidas en el IRIC Instantáneo, así como tampoco las obtenidas por personas jurídicas del exterior ya que estaba obteniendo una renta pura de capital, por lo tanto esto constituye una novedad en el IRNR.

Al respecto corresponde hacer una serie de precisiones. La ley³⁷ cuando se refiere a la renta computable habla de ingresos devengados, por lo tanto, se deberán computar los ingresos que se hayan generado, con independencia que los mismos hayan sido cobrados o no.

Por otra parte, el artículo 13 del Decreto N° 148/007 estableció para los arrendamientos, que el crédito se considera incobrable, pudiendo por lo tanto ser deducido del ingreso devengado, cuando hayan transcurrido tres meses desde el vencimiento del plazo pactado para el pago. Del mismo modo, si luego de transcurrido dicho plazo, el crédito fuera cobrado total o parcialmente, deberá computarse como renta gravada en el mes del referido cobro. No podrán deducirse los incobrables que se hubieran devengado con anterioridad a la vigencia del tributo.

En lo que respecta a los gastos, el numeral 12 de la Resolución N° 662/007 aclaró que se podrá deducir el total incurrido en el período que se liquida, sin perjuicio que el inmueble no haya permanecido arrendado durante la totalidad del mismo, con la única condición de que estén debidamente documentados. Sin embargo, si se trata de arrendamientos cuya duración sea inferior a un año, como es el caso de las casas de veraneo, los costos no serán totalmente deducibles, sino que deberán ser prorrateados al período correspondiente.

Finalmente, es preciso aclarar que cuando el contrato establece que el propietario se hará cargo de ciertos gastos, como ser los gastos comunes, la retención deberá practicarse sobre el total pagado por el arrendatario sin deducir el importe correspondiente a las expensas.

En referencia a esto último, en la Consulta N° 4.836³⁸, un contribuyente plantea si los gastos comunes de los que se hace cargo el propietario del inmueble, son deducibles a efectos de determinar la renta computable. La Administración consideró que dichos gastos no serán deducibles debido a que la normativa establece la posibilidad de admitir ciertas deducciones y estos gastos no están incluidos en dicha lista taxativa.

En otro orden podría surgir la duda de quién debe computar la renta cuando el inmueble pertenece a múltiples propietarios. Consultada la DGI al respecto³⁹, la misma

³⁷ Artículo 14 del Título 7

³⁸ Publicada el 01/02/2008 – Boletín 417

³⁹ Consulta N° 4.749 Publicación 01/09/2007 Boletín 412

respondió que cuando se trate de bienes gananciales de una sociedad conyugal sin separación de bienes, cada cónyuge deberá imputar en su liquidación los gananciales que administra. Mientras que, si hubiera capitulaciones matrimoniales, se estará al régimen de administración de bienes gananciales pactado en la misma.

No obstante, si el bien fuera propiedad de varias personas físicas independientes, las rentas deberán atribuirse a cada uno de los beneficiarios según las normas o contratos aplicables a cada caso, o en partes iguales, si no existiera forma fehaciente de prueba a juicio de la DGI.

Por último debemos señalar que no todos los arrendamientos están gravados por este impuesto ya que la Ley N° 18.083 en su artículo 27 establece que los arrendamientos anuales inferiores a 40 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) estarán exonerados siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes extremos: 1) el titular no perciba otros rendimientos de capital que superen las 3 BPC anuales; 2) se autorice el levantamiento del secreto bancario. A este respecto resulta importante precisar que la norma se refiere a ingresos anuales, con lo cual no es relevante el importe que se perciba mensualmente.

2.3.1.4 Incrementos Patrimoniales

Por último para terminar con el aspecto objetivo analizaremos las rentas derivadas de Incrementos Patrimoniales, las cuales fueron incorporadas con la reforma ya que antes de ésta, las mencionadas rentas no se encontraban comprendidas en el Hecho Generador del IRIC.

A efectos de la definición de estas rentas, la ley se remite al artículo 17º del Título 7, el cual establece: *“Constituirán rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales”*.

El mencionado artículo incluye como tales y por tanto gravados por IRNR los siguientes incrementos patrimoniales que deriven de:

- Transmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para transmitir el dominio y sus desmembramientos, sobre bienes inmuebles, y en general todos aquellos negocios por los cuales se le atribuya o confirme los referidos derechos a terceros.
- La diferencia del valor en plaza con el valor fiscal de los bienes donados siempre que aquél fuera mayor que este.

Cuando se tenga que determinar el resultado de la enajenación de inmuebles, se remite al artículo N° 20 del Título de IRPF que establece que la renta se determinará comparando el precio de la enajenación o el valor de catastro con el costo fiscal actualizado que surgirá de aplicar al valor de adquisición, la variación del valor de la unidad indexada. Asimismo, este artículo establece que en ningún caso el precio de la operación podrá ser inferior al valor de catastro.

Nos parece oportuno mencionar la opinión que la DGI vertió en la Consulta N° 4.805⁴⁰ al ser consultada sobre la determinación del costo fiscal en el caso de enajenaciones de terrenos, indicando que el mismo se calculará según lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 20 del Título 7, o sea aplicando al valor de adquisición el incremento del valor de la UI entre el primer día del mes inmediato siguiente al de dicha adquisición y el último día del mes inmediato anterior al de la enajenación. Si a la fecha de adquisición no existiera la UI, se aplicará el incremento del IPC hasta la fecha en que dicha unidad comenzó a tener vigencia. Entendemos que esta remisión al IRPF es correcta por lo dispuesto en el Título del IRNR.

El valor de catastro lo fija la Dirección Nacional de Catastro y figura en la cédula emitida por dicho organismo. A estos efectos, según consulta N° 5.093⁴¹, a la hora de comparar el precio de la operación con el valor de catastro, para este último, se debe considerar el valor que figura en la cédula bajo la denominación “Valor Real Total”, independientemente que sea mayor o menor que algún otro valor que pueda figurar en la misma.

Para el caso de enajenaciones a plazo, el Título 7 en su artículo 21° establece que el contribuyente podrá optar por computar la renta íntegramente en el ejercicio en el que opere la transmisión, o prorratear en función de las cuotas contratadas y las vencidas incluyéndose los intereses de financiación y reajuste de precios si hubieren. Esta posibilidad de diferir el pago del impuesto que brinda la ley es una excepción que da únicamente en este tipo de rentas.

Este artículo también menciona la posibilidad para los inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de la ley, de determinar la renta computable mediante un criterio ficto que consiste en aplicar al precio de venta el 15%.

De esta manera describimos las definiciones de los distintos tipos de rentas dadas por el artículo 2 del Título 8 y sus correspondientes reglamentaciones del Decreto 149/007, apoyándonos también en la posición que la Administración ha dado sobre algún caso en particular.

⁴⁰ Publicada el 01/04/2008 – Boletín N° 419.

⁴¹ Publicada el 01/12/2008 – Boletín 427

Continuando con el análisis del hecho generador en sus diferentes aspectos, a continuación analizaremos el aspecto temporal.

2.3.2 ASPECTO TEMPORAL

Según el Código Tributario en su artículo 8, las leyes tributarias materiales, se aplicarán a los hechos generadores durante su vigencia. Además establece, que cuando se requiere de un transcurso de tiempo para la configuración del hecho generador se considerará que éste ocurrirá a la finalización del mismo. En cambio se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil cuando sea de carácter permanente.

El artículo 4 del Título 8 establece que el impuesto se liquidará anualmente y que el acaecimiento del hecho generador se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo en los siguientes casos:

- Fallecimiento de la persona física contribuyente;
- Disolución de la sociedad;
- Transformación de no residente a residente;
- Cuando la entidad no residente deje de obtener rentas gravadas en territorio nacional.

En estos casos, los sujetos mencionados deberán hacer un cierre fiscal cuando acaezca alguno de los mencionados hechos.

Estos casos exceptuados por la Ley no constituyen reales excepciones, sino que comprenden soluciones alternativas a las que se debió recurrir para incluir en el impuesto, aquellos casos en los que, de mantener el criterio general no se hubiese podido verificar simultáneamente el aspecto temporal con los restantes aspectos.

La forma de liquidación que se establece, cambió el criterio previsto en el IRIC para los hechos generadores de carácter instantáneo, que se devengaban al producirse los mismos, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria tantas veces como rentas pagadas o acreditadas por sujetos pasivos del IRIC anual se efectuaba, según lo establecía el artículo 117 del Decreto 840/988.

El IRNR es de liquidación anual salvo excepciones mencionadas anteriormente y la mayoría de las veces recaudado vía retención.

Por lo dicho anteriormente, en opinión de la Dra. Milagros Acosta⁴² la cual compartimos, existe una contradicción entre lo establecido en el artículo acerca de que el impuesto se

⁴² Dra. ACOSTA, Milagros “Impuesto a la Renta de los No Residentes”- Revista N° 209 pág. 181-212.

liquidará anualmente y la propia estructura del mismo. Si bien la configuración del hecho generador en algunos casos puede ser anual, en la mayoría de los casos la configuración de éste ocurrirá en cada momento que tengan lugar los hechos gravados, que de acuerdo a su configuración fáctica podrán ocurrir en fechas diferentes al 31 de diciembre, surgiendo en ese momento el nacimiento de la obligación tributaria y no al cierre del ejercicio anual.

En conclusión, podemos decir que, si bien la norma modificó sustancialmente el momento de liquidación del impuesto, pasando del carácter instantáneo del IRIC a una liquidación anual para el IRNR, en la práctica la mayoría de las veces este impuesto es recaudado vía retención como se practicaba en el IRIC Instantáneo. La norma dispone que cuando la totalidad del impuesto haya sido objeto de retención, el contribuyente podrá considerarlo como impuesto definitivo, demostrando que no existen grandes variaciones en el aspecto temporal.

2.3.3 ASPECTO ESPACIAL

El elemento espacial del hecho generador de un tributo, es el ámbito territorial en el cual el tributo opera.

Según la doctrina más recibida⁴³, básicamente existen dos grandes criterios para vincular los sujetos sometidos a las obligaciones tributarias con el respectivo poder fiscal, el de la pertenencia económica, o sea, el del lugar donde se originan las rentas, donde los bienes estén situados o los actos sean realizados, conocido como “principio de territorialidad”; ó el criterio que toma en consideración un aspecto subjetivo del sujeto pasivo como el domicilio o residencia conocido como “principio del domicilio”.

El código tributario establece en su artículo 9 que: *“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”*.

De esto, se desprende que la Ley tributaria rige en todo el territorio uruguayo, utilizando el concepto de frontera política.

De acuerdo al artículo 3º del Título 8 están alcanzadas por este impuesto las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

⁴³ ROSSETTO, Jorge “ La Fuente Territorial de las Rentas – Capítulo II” pág. 25

Adicionalmente, el mismo artículo establece que se considerarán de fuente uruguaya, las rentas obtenidas por prestaciones de servicios desde el exterior a contribuyentes del IRAE.

En relación a esto último, el Decreto 149/007 reglamentario del IRNR, en su artículo 11º, aclara que la mencionada extensión del principio de la fuente solamente aplicará a 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”*⁴⁴, no comprendiendo a otros servicios prestados desde el exterior (los que serán considerados de fuente extranjera siempre que se realicen desde el exterior). En definitiva, este tipo de servicios, estarán alcanzados por el IRNR sin importar el lugar físico en que se materialicen, siempre que sean brindados a contribuyentes del IRAE. Esto constituye una violación al principio de la territorialidad.

En base a esta categorización que realiza la norma sobre los servicios técnicos, la Administración responde la Consulta Nº 4.842⁴⁵, en la que un contribuyente de IRAE plantea si corresponde o no realizar retención de IRNR por los pagos que realiza a personas físicas o jurídicas del exterior por concepto de comisiones derivadas de la promoción de sus servicios.

La Comisión de Consultas entendió, que si bien se verifican los aspectos subjetivo y espacial que se necesitan para la configuración del hecho generador, ya que se trata de un contribuyente de IRAE que paga a una persona física o jurídica del exterior y además, que el servicio es prestado desde el extranjero, no se verifica el aspecto objetivo en la medida que el servicio mencionado no se encuentra comprendido dentro del concepto de servicio técnico expuesto en el artículo 11º. Es por esto que no se configura la hipótesis de retención.

Por otro lado, continuando el análisis con la situación de los servicios técnicos que están sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no comprendidas en el IRAE por parte de usuarios de los mismos, el artículo 3º en el inciso segundo del Título 8, faculta al PE a establecer porcentajes de renta que se considera de fuente uruguaya en estos casos.

A estos efectos el artículo 11º del Decreto 149/007, dispone que la renta se determinará de acuerdo a lo que establece el artículo 21 del mismo. Éste señala, que la renta de fuente uruguaya será de un 5% del ingreso total, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de tales servicios, no supere el 10% de

⁴⁴ La redacción fue dada por el artículo 5 del Decreto 281/007 que modificó la redacción inicial del segundo inciso del artículo 11 del Decreto 149/007, incluyendo que los servicios se deben prestar fuera de la relación de dependencia.

⁴⁵ Publicada el 01/11/2007 – Boletín Nº 414.

sus ingresos totales. La Resolución 981/007 en el artículo 13º dispone que para efectuar este cálculo se deben considerar los ingresos del ejercicio anterior que haya obtenido el usuario del servicio.

Entendemos que esta facultad que se le otorga al PE viola el principio de legalidad, debido a que solo mediante actos legislativos se pueden crear tributos y no mediante decretos emitidos por el PE, según lo establece la Constitución de la República.⁴⁶

En otro orden, el artículo 11º establece que: *“Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas (...) se considerarán íntegramente de fuente uruguaya”*, con las condiciones ya analizadas en el Aspecto Objetivo.

El mismo artículo, en el último inciso señala: *“No se considerarán de fuente uruguaya, las retribuciones del personal diplomático, consular y asimilados, acreditados ante la República”*.

Como ya mencionamos anteriormente, en el primer caso, la Ley hace una excepción al principio de la fuente, para lograr incluir dichas rentas dentro del IRNR. Por el contrario, en este último inciso del artículo, la ley excluye del principio de la fuente a las retribuciones del personal diplomático, constituyendo otra excepción al criterio para la determinación de la fuente. En este caso no lo realiza con el fin de incluir rentas sino para excluirlas.

En última instancia nos parece importante analizar la consulta Nº 5.054⁴⁷, donde se plantea el caso de una empresa uruguaya que ha comenzado con la construcción de una planta industrial donde se fabricarán los productos que actualmente son fabricados por otra empresa del grupo. Para esto la empresa local y la del exterior firmaron un acuerdo para que esta última entre otras cosas, transfiera los conocimientos relativos a la elaboración de los productos y a su comercialización en mercados externos e internos, como también un acuerdo de no competencia de la empresa del exterior, por medio del cual la empresa local se obliga a pagar determinado importe.

Con relación al acuerdo de no competencia, el modelo de contrato adjunto a la consulta, establece que la empresa del exterior se compromete a no fabricar y/o comercializar en el mercado local y en ciertos mercados en el exterior, ya sea por sí o por medio de empresas controladas o vinculadas a la misma; como así también a

⁴⁶ Constitución de la República, artículo 85º numeral 4º “A la Asamblea General compete: establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes”

⁴⁷ Publicada el 01/01/09 - Boletín 428

realizar los mejores esfuerzos para que terceros adquirentes no compitan en dichos mercados con la empresa local.

La administración entiende que es la empresa quien decide la actividad que mejor contemple sus intereses para la obtención de la renta, produciendo y comercializando bienes para tener una ganancia, o dejando de producirlos y comercializarlos en ciertos mercados para obtener un ingreso por no hacer.

Se trata de un contrato por el cual la renta se genera a partir de la prestación de un servicio que consiste en no realizar cierta actividad en determinado espacio geográfico. El ingreso obtenido por la empresa extranjera se justifica en el hecho de reunir las condiciones para poder competir y en definitiva no hacerlo.

El referido servicio claramente no reviste la condición de servicio técnico, por lo tanto resulta relevante atender al lugar donde se verifica la prestación del mismo, a los efectos de analizar su gravabilidad frente al IRNR. En relación al acuerdo vinculado con el mercado local, se trataría de un servicio prestado en territorio nacional por parte de una entidad no residente que no constituye establecimiento permanente, por lo tanto, la renta generada se encontraría alcanzada por el IRNR.

En definitiva, podemos decir que el aspecto espacial no tuvo grandes cambios en relación con el régimen anterior. Como principal similitud, se mantuvo la extensión del criterio de la fuente referente a los servicios de carácter técnico y como principales modificaciones encontramos la posibilidad de determinación ficta para aquellos casos que los ingresos comprendidos en el IRAE no superen el 10% de sus ingresos totales, el tratamiento a las remuneraciones del personal diplomático visto anteriormente y la inclusión de las rentas derivadas de los derechos federativos, de imágenes y similares de deportistas.

2.3.4 ASPECTO SUBJETIVO

Para culminar el con el hecho generador del IRNR, creemos importante analizar con profundidad el aspecto subjetivo del impuesto, dado que el mismo guarda estrecha relación con los objetivos del presente trabajo, en el sentido que alcanza exclusivamente a personas, tanto físicas como jurídicas, que no residen en la república.

Es importante también, tal como se hizo para el análisis de la situación previa a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, diferenciar claramente a los contribuyentes del impuesto de los agentes de retención, además de efectuar un profundo análisis de ambas figuras dentro del IRNR.

El Código Tributario en su artículo 17, establece que será **contribuyente** la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. A su vez

aclara, que la calidad puede recaer tanto en personas físicas así como también en las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujeto pasivo.

Por otro lado en el artículo 19 define el concepto de **responsable** como, *“la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”*.

2.3.4.1 Contribuyentes

Vista la definición de contribuyente que brinda el Código Tributario, continuaremos el análisis con lo que menciona la ley. En tal sentido, el artículo 5 del Título 8 establece que, *“serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 del Título 4 de este Texto Ordenado, que regula el IRAE”*.

Por otra parte el Decreto 149/007 es más extensivo en la definición, agregando en el artículo 13 que son contribuyentes de este impuesto *“las personas físicas y entidades no residentes en la República que obtengan rentas en territorio nacional y que no sean contribuyentes del IRPF ni del IRAE.”*

Es fundamental entonces desarrollar el concepto de no residencia expuesto en el Título 8; en el artículo 6, se establece que serán no residentes aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personería jurídica que no se encuentren en la definición de residencia que establece dicho Título en los artículos 7 y 8.

Teniendo en cuenta esto, para referirnos a la definición de residencia fiscal, dividiremos el análisis entre personas físicas y personas jurídicas.

2.3.4.1.1 Residencia Fiscal para Personas Físicas - artículo 7) Título 8

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

La norma opta por un criterio puramente objetivo ya que la mera presencia física es condición determinante de la residencia fiscal. Entendemos aconsejable que en la

aplicación práctica de la norma se considere la voluntad de permanencia del sujeto. Pueden existir casos en que el vínculo con el territorio nacional sea débil para someter a la persona a cargas tributarias del Estado, pudiendo provocar una situación de doble residencia. A la inversa, pueden existir casos en que un sujeto tenga estancias de corta duración durante todo el año y por tanto estar más de 6 meses fuera del país. Está claro que estas ausencias son esporádicas y no es intención del sujeto cambiar de residencia, igualmente mantendrá su condición de residente al computarse esas ausencias esporádicas como de permanencia en Uruguay⁴⁸. A propósito, el artículo 2º bis del Decreto 150/007, en redacción dada por el Decreto 530/009, define y delimita claramente el concepto de ausencias esporádicas, éstas se tomarán en cuenta *“en la medida que no excedan los treinta días corridos”*.

Todo lo cual sin perjuicio de que el contribuyente pueda acreditar su residencia fiscal en otro país y evitar así la residencia fiscal en Uruguay, acreditación que no implica que deban haberse permanecido 183 días en el otro país, sino que sea residente de ese país, según los criterios propios del mismo. Estamos de acuerdo con el Dr. Juan Ignacio Fraschini⁴⁹ en que esta vía de escape no tiene ningún fundamento y no resulta lógico que un país, a priori, renuncie a su Potestad Tributaria en un eventual caso de doble o triple residencia fiscal. Sin perjuicio de ello, el texto así lo establece y el Decreto 530/009 lo reglamenta, pudiendo presentarse exclusivamente un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente del correspondiente Estado. Dicha exclusividad impide alegar residencia en el exterior mediante la presentación de otros medios de prueba alternativos, como recibos de consumo en el extranjero.

Según Fraschini, en el derecho comparado existen otros países en los que se aplica el criterio de los 183 días, como lo son Canadá, Irlanda, Portugal, Inglaterra y Estados Unidos, además de España, país cuya legislación es la base de la de nuestro país en este aspecto.

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

Se presumirá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio nacional cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel residan habitualmente en Uruguay

Con este punto, se pretende solucionar los casos de trabajadores de frontera, ya que si una persona cruza todos los días la frontera para trabajar en Uruguay, sería considerado

⁴⁸ Dr. D'ANGELO, Pablo: Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo Impuesto a la Renta de los No Residentes y comparativo parcial con el modelo español. – Revista N° 193.

⁴⁹ Dr. FRASCHINI, Juan Ignacio: “La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo” – Revista Tributaria N°193 p. 489

residente fiscal y por ende tributaría el IRPF y no el IRNR. Esta situación ocasionó durante años problemas de desigualdad en Europa, ya que los trabajadores de frontera, eran considerados residentes donde llevaban su vida personal, lo que tenía como consecuencia, que en el país donde obtenían sus rentas, o sea donde llevaban su vida profesional, la misma era gravada en forma objetiva, sin considerar su situación personal. Por el contrario, en el país de residencia, su situación personal tampoco era tenida en cuenta, ya que ahí no generaba rentas.

En la consulta N° 4.883⁵⁰, publicada con anterioridad al Decreto 530/009, la administración deja en claro que la reglamentación no había establecido aún la forma de computar las ausencias esporádicas, por lo tanto cada contribuyente en forma particular debía tomar en cuenta dichas ausencias de forma de llevar un control con un criterio técnico aceptable, y la DGI no podía argumentar una forma distinta de cálculo o control si no se probase que hubo ocultación o engaño por parte del contribuyente. En esta consulta se planteaba la situación de un empleado de una firma localizada en territorio uruguayo, la cual representaba su única renta de carácter personal, donde el cargo que ocupaba le exigía viajar habitualmente al exterior ocasionándole ausencias esporádicas. Por otro lado menciona cuál es su situación patrimonial, poseyendo bienes en Uruguay siendo uno de ellos el inmueble que constituye su residencia habitual y el de su cónyuge. Como nada menciona de su situación patrimonial en el exterior la administración presume salvo prueba en contrario que radica en territorio nacional su núcleo principal o base de negocios. De acuerdo a lo expuesto la administración concluyó que el consultante quedaba comprendido en el concepto de residente de acuerdo a lo establecido en el literal B) del artículo 6° del Título N° 7 (IRPF) del TO 96. De esta manera vemos cómo la administración para emitir su respuesta tomó en cuenta la voluntad de permanencia del contribuyente, considerando que sus bienes estaban localizados en Uruguay, de lo contrario se tendría que haber considerado como no residente.

A nuestro entender se demoró demasiado en reglamentar las ausencias esporádicas, lo que puede haber generado que en virtud de la aplicación de “*criterios técnicos aceptables*” a que refiere la mencionada consulta, determinados contribuyentes puedan no haber quedado comprendidos en el concepto de residencia fiscal, situación que por lo establecido por el Decreto 530/009 puede haber cambiado a partir de la vigencia del mismo.

Asimismo, encontramos una respuesta similar por parte de la administración en la consulta N° 4.804⁵¹. Se trata de un profesional independiente que realiza trabajos para

⁵⁰ Publicada el 01/05/2008 – Boletín 420

⁵¹ Publicada el 01/02/2008 – Boletín 417

una firma uruguaya fuera del país por más de 183 días, no cumpliendo con el literal A) del artículo 6º del Título 7 (IRPF). Por lo tanto esta persona adelanta opinión, estableciendo que no cumplía con el concepto de residente y por ende por las rentas de fuente uruguaya obtenidas debía tributar IRNR. La administración no compartió el criterio adelantado por el contribuyente alegando que si bien no se cumple con primer literal del artículo 6º, sí se cumple el literal B) del artículo mencionado, a través de la presunción de la permanencia en territorio uruguayo de sus intereses económicos.

Luego de haber expuesto y analizado las condiciones que establece el artículo 7 del Título 8 para cumplir con los requisitos de residencia fiscal para las personas físicas, el mismo artículo más adelante enumera casos especiales que a pesar de no cumplir con los supuestos de residencia fiscal, los considera residentes fiscales, estos casos son:

“1) Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

2) Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

3) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

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

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Uruguay sea parte, se considerarán no residentes, a condición de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio nacional, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos anteriormente.

Quienes no posean la nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en zona franca, excluidos del régimen de tributación al Banco de Previsión Social, de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 de la Ley Nº 15.921, de 17 de diciembre de 1987, podrán optar por tributar en relación a las rentas del trabajo, por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes.

La opción a que refiere el inciso anterior sólo podrá ejercerse respecto a aquellas actividades que se presten exclusivamente en la zona franca, y los servicios antedichos no podrán formar parte directa ni indirectamente de otras prestaciones de servicios realizadas a residentes de territorio nacional no franco”.

De esta forma, la ley establece una ficción, fundada en el principio de cortesía internacional, incluyendo dentro del concepto de residencia fiscal, a sujetos sobre los cuales no se configuran los criterios anteriormente señalados. Esta ficción es una de las escasas verificaciones empíricas del Principio de la Nacionalidad.

2.3.4.1.2 Residencia Fiscal para Personas Jurídicas y Otras entidades - artículo 8) Título 8

Siguiendo con el aspecto subjetivo, luego de haber visto la residencia fiscal de las personas físicas, corresponde analizar la residencia de las personas jurídicas.

“Se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales”⁵²

Coincidimos con el Dr. Pablo D’Angelo⁵³ que la redacción de este artículo es sumamente escueta cuando define la residencia teniendo en cuenta que establece que serán residentes en territorio uruguayo las entidades constituidas conforme a la ley nacional. Al ser la constitución el acto que da nacimiento a una sociedad o entidad a la vida jurídica, que solo se produce una vez, resulta que las constituidas en Uruguay conforme a la las leyes nacionales serán siempre uruguayas, sin que puedan convertirse en no residentes por el traslado de su domicilio social o sede de dirección efectiva al extranjero. A la inversa las sociedades constituidas en el exterior nunca obtendrán la residencia fiscal en Uruguay. Esto imposibilita la redomiciliación internacional de sociedades ya que una sociedad constituida en el exterior nunca obtendrá la residencia fiscal en Uruguay.

Estamos de acuerdo con el Dr. Juan Ignacio Fraschini⁵⁴, que sostiene que la mencionada definición de residencia para las personas jurídicas, que es un criterio netamente formalista, equivalente al Principio de la Nacionalidad para las personas físicas, probablemente fue escogida porque su verificación no plantea ningún problema desde el punto de vista práctico. Es indiscutible la practicidad de la solución, pero entendemos también que no necesariamente este criterio demuestra una estrecha vinculación que habilite a un Estado al ejercicio de la Potestad Tributaria, ya que puede llegar a ser factible que la entidad no tenga más conexión con el lugar donde fue constituida que el

⁵² artículo 8º, Título 8 del Texto Ordenado 1996

⁵³ Revista 193 - Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo Impuesto a la Renta de los No Residentes y comparativo parcial con el modelo español.

⁵⁴ Dr. FRASCHINI, Juan Ignacio – Op. Cit Pág. 496

acto fundacional o de registro; esto puede llevar a conductas abusivas o de elusión fiscal. En tal sentido, Fraschini destaca que en la práctica es muy común que se constituyan o compren sociedades de países con un régimen societario y fiscal particularmente ventajoso, como sociedades de Panamá, de las Islas Vírgenes Británicas o del Estado de Delaware, lo que ha dado lugar al fenómeno conocido como “delawarization”.

La DGI responde en la Consulta Nº 5.184⁵⁵ sobre el tratamiento frente a la imposición a las rentas de una sociedad anónima constituida en el exterior que se encuentra inscrita como sucursal de una entidad del exterior que obtiene únicamente rentas puras de capital. En la misma, la administración se remite al artículo Nº 1 del Decreto 150/007, el cual establece que no configurarán establecimiento permanente aquellas entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo se encuentra localizado en Uruguay. Es por esto que dichas sociedades deberán tributar IRNR por las mencionadas rentas. Asimismo, en la misma consulta, la administración deja en claro que los establecimientos de una sucursal en el país, por parte de una persona jurídica en el exterior, no modifican su calidad de no residente.

A modo de conclusión, podemos decir que para nuestra normativa la residencia fiscal de las personas físicas es “dinámica”, dado que siempre está expuesta a sufrir modificaciones, a diferencia de la residencia fiscal de las personas jurídicas, que es un concepto “estático”⁵⁶.

2.3.4.2 Responsables

Continuando en el análisis nos adentraremos en lo que tiene que ver con los sujetos pasivos responsables del impuesto, que es un aspecto sumamente relevante debido a la forma de operar del IRNR, donde su forma de recaudación en la mayoría de los casos es indirecta, a través de los sujetos mencionados en el artículo 10 del Título 8.

Con la entrada en vigencia de la Reforma se han designado nuevos agentes de retención para facilitar la recaudación y el control del pago del IRPF y del IRNR. Es importante diferenciar a los mismos de los contribuyentes, dado que no se verifica sobre ellos el hecho generador.

Los agentes de retención son empresas o individuos que están obligados a retener los impuestos de sus proveedores de bienes o servicios, para luego volcarlos al Fisco. La retención se realiza re trayendo una parte del precio facturado por el proveedor.

⁵⁵ Publicada el 01/06/2009 – Boletín 433

⁵⁶ Cr. ERMOGLIO, Enrique: “El Establecimiento Permanente en Uruguay” Revista 212 p.744

Una vez efectuada la retención, el responsable es el único obligado frente al Fisco y, si no la efectúa responde solidariamente junto con el proveedor.

Los responsables sustitutos por su parte, son empresas o individuos obligados a pagar el impuesto que corresponde a otra persona pero, a diferencia del agente de retención, son los únicos deudores frente al Fisco quedando el contribuyente excluido de la deuda.

Creemos que es importante analizar los objetivos que tiene la designación de responsables tributarios; en este sentido, como primer punto, hay una disminución importante de las bocas de ingreso del dinero del impuesto al Fisco. Por ejemplo en el caso del nombramiento de las inmobiliarias como agentes de retención de los rendimientos por alquileres, se está agrupando en las mismas, los impuestos correspondientes a muchos de sus clientes.

Por otro lado, las personas o empresas que se designan como agentes de retención son más confiables y/o están más expuestas a la fiscalización de la Administración que los propios contribuyentes.

Por último, se facilita la fiscalización concentrando en pocas manos los impuestos a recaudar. Ya sea por la concentración de los pagos o por la confiabilidad de quien retiene, la designación de agentes aumenta las probabilidades de cobro y disminuye el trabajo del Fisco⁵⁷.

De acuerdo al artículo 10 del Título 8, los contribuyentes del IRAE que paguen o acrediten rentas de actividades empresariales, rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles, rendimientos de trabajo o rendimientos de capital a contribuyentes del IRNR, estarán obligados a retener o percibir una cantidad equivalente a la deuda tributaria del contribuyente del impuesto.

A su vez en dicho artículo faculta al PE a designar otros agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos de este impuesto, resultando inconstitucional tal atribución al PE de facultades que solo a la Ley están reservadas.

En el marco de las III Jornadas Rioplatenses de Tributación⁵⁸, fue abordado el tema de las condiciones y límites existentes para la designación de agentes de retención; en tal sentido se obtuvieron 6 condiciones, entre las que destaca el principio de legalidad tributaria: *“que la calidad de agente de retención debe atribuirse por una norma de jerarquía legal, pudiendo la administración concretar su designación en base a los criterios y requisitos que indique la ley”*.

⁵⁷ Comentario Ferrere publicado el 08/05/2007.

⁵⁸ III Jornadas Rioplatenses de Tributación, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Buenos Aires, 2 y 3 de junio de 1988.

Dicho principio se encuentra consagrado en los artículos 85 numeral 4 y 10 de la Constitución así como en los artículos 19 y 20 del Código Tributario. El artículo 85 de la Constitución establece que: *“a la Asamblea General compete (...) establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación”* y el artículo 10, inciso segundo *“ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*. Encontramos aquí elementos que sustentan la inconstitucionalidad en la designación de agentes de retención a través de decretos.

Una vez designado el responsable, en teoría, la responsabilidad puede ser solidaria, sustituta o subsidiaria. La responsabilidad solidaria significa que el ente recaudatorio podrá dirigirse por el importe total de la obligación tributaria contra el contribuyente o el responsable en forma indistinta, a su elección. En la subsidiaria, el acreedor debe dirigirse primero, contra el contribuyente, y, si este no paga, contra el responsable. En tanto, para el caso de la sustituta, el acreedor sólo podrá dirigirse contra el sustituto⁵⁹.

La Ley General Tributaria española en su artículo 41 dispone que *“salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad sería siempre subsidiaria”* y que *“la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios”*. A pesar de esta norma la teoría considera que en la práctica, la realidad es justamente la contraria⁶⁰.

Prosiguiendo con el análisis, profundizaremos en lo que tiene que ver con los sujetos pasivos responsables del impuesto, aspecto sumamente relevante por la forma de operar del IRNR, donde su método de recaudación es indirecta en la mayoría de los casos, a través de los sujetos mencionados en el artículo 10 del Título 8.

El Decreto 149/007 designa minuciosamente los responsables para el IRNR. Avanzaremos a lo largo del mismo analizando los agentes designados para cada tipo de renta:

2.3.4.2.1 Responsables por rentas de actividades empresariales

Comenzamos analizando la primera sección del Capítulo II del Decreto Nº 149/007 relativa a rentas de actividades empresariales. En su artículo Nº 26 designa agentes de retención de este impuesto a los siguientes:

⁵⁹ Dra. MAZZ, Addy – “Agentes de retención y percepción, responsables de obligaciones tributarias de terceros y sustitutos, en la Ley de Reforma Tributaria Nº 18.083, sus Decretos Reglamentarios y Resoluciones de la DGI – página 327

⁶⁰ CALVO ORTEGA, Rafael, I. Derecho Tributario, Parte General, Civitas, Octava Edición, Año 2004

- Los sujetos pasivos de IRAE con excepción de: los sujetos que realizan actividades agropecuarias que opten por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), los contribuyentes cuyos ingresos anuales no superen el mínimo establecido por el PE y los sujetos incluidos en el monotributo.
- El Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, no incluidos en el literal a).
- Las entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, excepto las sucesiones indivisas.
- Las asociaciones y fundaciones no contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

El artículo Nº 27 del citado Decreto establece que la retención ascenderá al 12% y se aplicará a la suma del monto acreditado o pagado más la retención correspondiente, sin tomar en cuenta el Impuesto al Valor Agregado si correspondiere.

De lo anterior se desprende que se debe aplicar lo que se conoce como grossing-up, concepto que analizaremos más adelante en el presente capítulo.

Otro aspecto en el que consideramos importante detenernos tal como lo hicimos al analizar la situación previa, es en lo que respecta al momento en el cual corresponde efectuar la retención, para lo cual es menester definir con claridad que se entiende por pago y por crédito.

En lo que refiere al pago, su definición no permite dos lecturas, el mismo se configura cuando se entrega en dinero o en especie la suma adeudada. En cambio en relación al crédito, pueden existir distintas interpretaciones.

Al respecto, en la consulta Nº 4.773⁶¹, realizada a efectos del IRPF, pero por analogía, aplicable también al IRNR, la Administración pone de manifiesto su postura.

En la misma un contribuyente consulta respecto al momento en que se verifica la obligación de retener y verter el IRPF correspondiente a rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia. La Administración respondió, aclarando que entendía que la oportunidad de la retención es con el nacimiento del crédito, salvo que el pago ocurra primero. Y que el crédito se da con la existencia de una obligación, con independencia de que el deudor tenga plazo para pagarla. Por lo tanto, la obligación de retener, se produce con el devengamiento o el pago.

⁶¹ Publicada el 01/10/2007 – Boletín Nº 413

Además, la consulta señala que no puede efectuarse retención si no está determinado el monto imponible, concluyendo que la retención deberá efectuarse en oportunidad del pago o crédito, siempre que sea posible determinar la base de cálculo.

La postura adoptada por la DGI, relacionada a la definición de crédito, es similar a la que se había adoptado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, en relación al IRIC instantáneo. La retención se debe efectuar con el devengamiento de la obligación, si se realizan pagos por anticipado, la retención se hará con los pagos.

2.3.4.2.2 Responsables por rendimientos de trabajo

Para los rendimientos de trabajo, la sección II del Decreto 149/007 designa agentes de retención. El artículo Nº 28 designa como responsables de la obligación tributaria de terceros referente a las rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia, a los mismos sujetos mencionados en el apartado anterior.

El artículo Nº 29 establece responsables sustitutos del IRNR por rentas derivadas de jubilaciones, pensiones y similares a determinadas entidades residentes, públicas o privadas. Pero es de destacar que el mismo quedó sustituido por el artículo 10 del Decreto 344/008 reglamentario del Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS) según lo expuesto anteriormente en el capítulo de rentas comprendidas, particularmente en relación a las rentas del literal B) del mismo.

Asimismo el artículo 30 designa responsables sustitutos de este impuesto, a los usuarios de Zona Franca que sean empleadores de quienes hayan realizado la opción de tributar como no residentes.

La retención se determinará aplicando el mismo procedimiento que el mencionado anteriormente según artículo Nº 27.

La principal diferencia entre los responsables designados en estos artículos y los vistos en la sección I, es que en este caso son designados responsables por obligaciones tributarias de terceros y sustitutos, a diferencia de los agentes de retención que son designados en la sección I. Esta distinción no es menor, debido a las diferencias entre uno y otro de los sujetos, especialmente en lo que respecta a la responsabilidad que estos mantienen ante el Fisco y a las cargas punitivas que pudieren soportar.

Los agentes son siempre un tercero, a diferencia de lo que sucede con el sustituto que es el único sujeto pasivo; a su vez los contribuyentes están siempre jurídicamente vinculados al sujeto activo, a diferencia del sustituto que solo tiene vínculos con el sustituido.

La principal característica del sustituto es que es el único responsable ante el Fisco, siendo el régimen jurídico-tributario aplicable a éstos, en principio, el de los contribuyentes a quienes se reemplaza y no el de los demás responsables que responden conjuntamente con el contribuyente.

2.3.4.2.3 Responsables por rendimientos de capital inmobiliario

Siguiendo con el Decreto 149/007, en la sección III, el artículo N° 32 designa agentes de retención, por el impuesto correspondiente a los arrendamientos y otros rendimientos de capital inmobiliario que paguen o acrediten, por si o por terceros, a los contribuyentes de este impuesto:

- *“El Estado, los Gobiernos Departamentales, los Entes Autónomos, los Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales.*
- *Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) no incluidos en el literal anterior.*
- *La Contaduría General de la Nación y las demás entidades que prestan conjuntamente servicios de garantía y cobranza de arrendamientos, no incluidos en los literales anteriores.*
- *Las entidades no incluidas en los literales anteriores que administran propiedades realizando la cobranza de arrendamientos.*
- *Las entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996, excepto las sucesiones indivisas.*
- *Las asociaciones y fundaciones no sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.”*

La retención se aplicará en el momento del pago o crédito, aplicando a la suma de lo percibido o acreditado al titular de la renta más la retención correspondiente las alícuotas del 10,5% para los arrendamientos y el 12% en los restantes rendimientos del capital inmobiliario.

2.3.4.2.4 Responsables por rendimientos del capital mobiliario

El artículo N° 34 designa agentes de retención, por el impuesto correspondiente a los rendimientos de capital mobiliario que paguen o acrediten a los contribuyentes del impuesto:

- a) *“Instituciones de intermediación financiera comprendidas en el Decreto Ley N° 15.322 de 14 de setiembre de 1982, que paguen o acrediten intereses por depósitos realizados en las mismas a los contribuyentes de este impuesto.*

- b) Entidades emisoras de obligaciones, títulos de deuda o similares, que paguen o acrediten rendimientos por estos valores.*
- c) Las sujetos pasivos del IRAE, excepto los comprendidos en los literales C), E) y Q) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, el Estado, los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales y no estatales, y las entidades comprendidas en el artículo 9º del Título 8 del Texto Ordenado 1996 excepto las sucesiones indivisas; que paguen o acrediten a contribuyentes del impuesto que se reglamenta rendimientos de capital.*
- d) Los sujetos pasivos del IRAE que paguen o acrediten a contribuyentes de este impuesto dividendos o utilidades gravados.”*

Determinación de la retención:

Para el caso de las rentas del literal a), si son intereses en moneda nacional y en UI a más de un año: 3%; si son en moneda nacional a menos de un año sin cláusula de reajuste: 5%; y para los restantes depósitos: 12%.

Para el caso de las rentas del literal b), si son intereses correspondientes a valores emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil: 3%; y para restantes rendimientos: 12%.

Para las rentas del literal c): 12%.

Para el caso del literal d): 7%.

El último artículo de esta sección del Decreto es el 36, donde se reglamenta la retención que deberán efectuar las instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones o federaciones reconocidas oficialmente y a las restantes instituciones con personería jurídica inscriptas en el registro respectivo, que paguen o acrediten las rentas a que refiere el inciso cuarto del artículo 3 del Título 8 a contribuyentes de este impuesto.

El mismo aclara que la retención operará en todos los casos, inclusive cuando la institución otorgue una cesión de crédito o un mandato a favor del contribuyente. El monto de la retención será del 12% del total de la contraprestación y deberá verse al mes siguiente de la fecha de celebración del contrato; cabe destacar que en caso de que las rentas que se liquiden de forma ficta de acuerdo a la Resolución 891/008 en su cuarto numeral⁶², la retención a aplicar será del 3,75% del total de la contraprestación y deberá verse al mes siguiente de la fecha de celebración del contrato.

⁶² Rentas originadas en operaciones de arrendamientos, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas y las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas.

La Resolución 981/007 agrega además en su numeral 5º que *“la designación de los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas como responsables del impuesto, comprende incluso a aquellos exonerados por normas legales o constitucionales”*. Los clubes son considerados instituciones culturales, por lo que, tal como lo establece el artículo 69 de la Constitución, se encuentran exonerados, no obstante, deberán actuar como responsables del impuesto.

2.3.4.2.5 Responsables por incrementos patrimoniales

En la sección IV del mencionado Decreto reglamentario, el artículo Nº 37 designa agentes de retención a los escribanos públicos que intervengan en los actos de enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación; las promesas de las enajenaciones referidas en el inciso cuarto del artículo 3º del Título 8 y las cesiones de dichas promesas; las cesiones de derechos hereditarios y las de derechos posesorios sobre bienes inmuebles, estas últimas, a los efectos del impuesto, serán consideradas como enajenación del dominio pleno; las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles y la transmisión de bienes inmuebles operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

La retención se determina aplicando el mismo procedimiento que el literal anterior. En el caso de que la renta se determine entre el precio de venta y el costo revaluado, es responsabilidad del contribuyente determinar el costo de las mejoras que le hiciera al inmueble.

Continuando en la misma sección, el artículo 39 designa agentes de retención a los rematadores por las rentas que deriven de las transmisiones patrimoniales de bienes muebles realizadas en los remates que intervengan, la determinación de la retención para estos casos será según lo establece el artículo 40 del mismo Decreto, aplicando la alícuota del 2,4% sobre el precio obtenido en el remate. También este artículo establece que no corresponde practicar la retención cuando el enajenante sea un contribuyente del IRAE o cuando el precio del bien enajenado sea inferior a UI 30.000.

2.3.4.2.6 Otros responsables

Entendemos importante destacar que existe otra designación de agentes de retención que se ha realizado en la Resolución 981/007 en los numerales que van del 14º al 17º.

El numeral 14º establece que serán agentes de retención de este impuesto las entidades que abonen a ex empleados o a familiares de éstos, partidas gravadas cuyo nexo causal sea una relación laboral previa con dichas entidades. La retención se calculará aplicando

la tasa del 12% sobre el monto pagado más la retención correspondiente y deberá verse a la DGI al mes siguiente de efectuado el pago.

Asimismo, el numeral 15º de la citada Resolución⁶³, dispone que las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales a que refiere el artículo 41 del Decreto-Ley 14.407, y las entidades constituidas en Cajas de Auxilio, Seguros Convencionales o similares no comprendidas en el referido Decreto-Ley, serán agentes de retención del impuesto correspondiente a las prestaciones que brinden a sus afiliados que no constituyan pasividades.

A su vez, dicho numeral agrega en su segundo inciso que serán agentes de retención por las referidas partidas brindadas a sus beneficiarios, las Sociedades Administradoras de Fondos Complementarios de Previsión Social (Decreto-Ley 15.611). Para calcular la retención se aplicará la tasa del 12% sobre el monto pagado más la retención correspondiente y deberá verse a la DGI al mes siguiente de efectuados los pagos.

Por otra parte, el numeral 16º de la Resolución 981/007 estableció que deberán retener el impuesto, si corresponde, las administradoras de propiedades incluidas en el literal d) del artículo 32 del Decreto 149/007, en el momento del cobro del arrendamiento al arrendatario.

En resumen en el siguiente cuadro⁶⁴, se enumeran los nuevos agentes de retención y responsables sustitutos designados por el Poder Ejecutivo que deberán retener el IRNR por rentas que se paguen a no residentes.

Agente de retención o responsable sustituto	Tasa de retención
Empresas, el Estado, las intendencias, las empresas públicas y demás personas públicas, la Contaduría General de la Nación y las inmobiliarias y otros administradores de bienes inmuebles que realicen la cobranza de arrendamientos, por arrendamientos pagados a no residentes.	-10,5%
Los bancos y demás instituciones de intermediación financiera que paguen intereses a depositantes no residentes.	-3% por depósitos en moneda nacional y en Unidades Indexadas a más de un año. -5% por depósitos en moneda nacional a plazo menor de un año. -12% por el resto de los depósitos.
Entidades emisoras de obligaciones u otros títulos de deuda que paguen o acrediten intereses sobre dichos títulos a no residentes.	- 12% -3% para títulos emitidos a plazos mayores a tres años y que coticen en Bolsa.
Empresas que paguen intereses por préstamos o rentas por arrendamientos de bienes muebles o	-12%

⁶³ Redacción dada por la Resolución 60/008

⁶⁴ Comentario Ferrere publicado el 08/05/2007

Intangibles a no residentes.	
El Estado, las intendencias, las empresas públicas y demás personas públicas estatales y no estatales que paguen intereses o arrendamientos de bienes muebles o intangibles a no residentes.	-12%
Las empresas que paguen dividendos o utilidades a no residentes.	-7%
Instituciones deportivas que paguen rentas por derechos federativos o de imagen a deportistas.	-12%
Escribanos públicos que intervengan en la venta de inmuebles realizadas por no residentes.	-12%
Rematadores por rentas obtenidas por la venta de bienes muebles realizadas por no residentes en remates.	-2,4% del precio obtenido en el remate.
Empresas que paguen rentas por servicios personales a no residentes.	-12%

Es claro que los contribuyentes objeto de retención o los responsables por deuda ajena, incurren en distintos costos financieros y económicos.

En el caso de los contribuyentes objeto de retención, los costos financieros en los que incurren, se dan cuando se les retiene un monto superior a sus obligaciones al fisco, y dicho excedente si bien es devuelto a través de mecanismos de compensación y solicitud de certificados de crédito, no se recupera inmediatamente.

Los responsables por deuda ajena, incurren en costos financieros de mayor importancia cuando deben verter al fisco importes de impuestos de terceros por servicios contratados, pero que aún no han sido pagados o acreditados de acuerdo a pactos de pagos diferidos con el proveedor, interfiriendo directamente en el flujo de caja de éste.

Los efectos económicos son más importantes para los responsables de deuda ajena. Esto se da porque la norma les exige a los responsables realizar tareas que en principio le corresponden al fisco, por lo tanto éstos deben incurrir en costos operativos debiendo dedicar parte de sus recursos a la realización de las mismas.

Además, si no cumplen con las tareas en tiempo y forma, provocan el advenimiento de multas y recargos y para el caso de los agentes de retención, la multa asciende al 100% del importe retenido, sin perjuicio de otras responsabilidades tributarias y penales según lo establece el artículo N° 119 del Título 1 del TO 96.

Este tema es cada vez de mayor importancia ya que la responsabilidad recae sobre contribuyentes con menor capacidad contributiva, dificultándoles la repetición del pago.

2.3.4.3 Representantes

Como vimos anteriormente, la normativa establece que el mecanismo principal de tributación de este impuesto es la retención o sustitución, pero en los casos en que no fueran posibles deberá designarse a un residente para que represente al contribuyente frente a la Administración tributaria.

Los casos en que deberá efectuarse tal designación son los siguientes:

A) Prestación de servicios, obras de instalación o montaje y, en general, actividades que generen rentas por actividades realizadas en la República sin mediación de establecimiento permanente, cuando dichas rentas estén incluidas en el literal A) del artículo 2º del Título 8.

B) Cuando lo establezca la reglamentación, en atención a las características de la actividad, el nivel de renta u otros elementos objetivos de similar naturaleza.

El contribuyente deberá comunicar a la Administración quién será su representante, ya que tendrá el carácter de responsable solidario por las obligaciones del representado. Se establece una presunción arbitraria considerando que la no designación del representante o su no comunicación, implica la intención de cometer defraudación.

Compartimos la opinión del Dr. Pablo D'Angelo⁶⁵ en que parece demasiado severa esta medida, ya que es posible que una eventual no designación o no comunicación del representante fiscal no implique voluntad de defraudar sino que puede ser por mero desconocimiento de la exigencia que bien puede calificarse con otro tipo de infracción, por ejemplo infracción de obligaciones formales.

2.3.4.4 Atribución de rentas

Por último antes de culminar el aspecto subjetivo, resta mencionar el concepto de atribución de renta regulado por el artículo 9 del Título 8

El artículo 9 establece que, “las rentas correspondientes a las sucesiones, a los condominios, a las sociedades civiles y a las demás entidades con o sin personería jurídica, se atribuirán a los sucesores, condóminos o socios respectivamente, siempre que se verifique alguna de las siguientes hipótesis:

- A)** Que las entidades a que refiere este artículo no sean contribuyentes del IRAE, del IRNR ni del IMEBA.
- B)** Que aun cuando dichas entidades sean contribuyentes de alguno de los tributos a que refiere el literal anterior, las rentas objeto de atribución sean rentas de

⁶⁵D'ANGELO, Pablo: “Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo Impuesto a la Renta de los No Residentes y comparativo parcial con el modelo español” Revista Tributaria p. 193

capital no alcanzadas por el IRAE y los ingresos de los que tales rentas deriven no se encuentren gravados por el IMEBA.

Las rentas se atribuirán a los sucesores, condóminos o socios, respectivamente según las normas o contratos aplicables a cada caso. En caso de no existir prueba fehaciente a juicio de la administración, las rentas se atribuirán en partes iguales.

El Poder Ejecutivo establecerá las formas de determinación de las rentas atribuidas. No corresponderá la atribución de rentas en aquellos casos en que la entidad estuviera exonerada de los citados tributos en virtud de normas constitucionales.

Las sucesiones serán responsables sustitutos siempre que no exista declaratoria de herederos al 31 de diciembre de cada año. En el año en que quede ejecutoriado el auto de declaratoria de herederos, cesará la antedicha responsabilidad, debiendo cada uno de los causahabientes incluir en su propia declaración la cuota parte de las rentas generadas, desde el inicio de dicho año civil, que le corresponda”.

El artículo 16 del Decreto 149/007 nos aclara sobre la naturaleza de las rentas atribuidas, destacando que **“mantendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.”**

Entonces como bien lo define la Comisión de Consultas de la DGI en respuesta a la Consulta Nº 4.815, se desconoce, a efectos fiscales, la existencia de este tipo de entidades, imputando en cabeza de sus integrantes la totalidad de la renta.

La Consulta acerca de la correcta inscripción ante DGI fue realizada por un condominio propietario de un inmueble, integrado por una persona jurídica constituida en el extranjero -titular del 50%-, inscrita como contribuyente de IRNR, y por usufructuarios en forma individual -dos personas físicas propietarias del restante 50%-, inscriptos como contribuyentes de IRPF categoría I y consulta si tal inscripción es correcta.

La Administración aclara además que a efectos de la correcta identificación de los titulares de las rentas y de su correspondiente imputación, el condominio conformado por los usufructuarios deberá inscribirse identificando a las personas físicas que lo integran.

Posteriormente deberá modificarse la inscripción realizada ajustando la integración del condominio que conforman con el no residente, el cual deberá informarse como integrado por este último y el condominio de los usufructuarios.

2.4 MONTO IMPONIBLE Y TASA

Si bien anteriormente hemos mencionado elementos relacionados con el monto imponible y las alícuotas a aplicar para determinadas rentas, en el presente apartado desarrollaremos estos temas en mayor profundidad.

El artículo 12 del Título, establece cuál es el monto imponible del impuesto para los distintos casos:

- a-* En el caso de las rentas empresariales y rendimientos de trabajo el monto imponible será el total de ingresos, admitiendo únicamente como deducción los créditos incobrables, establecidos en la reglamentación de IRAE e IRPF respectivamente.

Según el Dr. Pablo D'Angelo⁶⁶ resulta altamente gravosa esta disposición en los casos en que la actividad económica produzca un margen pequeño y se base mayoritariamente en la cantidad y no en la calidad. Sería mejor, que la base de cálculo se determine en relación al beneficio y no en relación al volumen de ingresos, dando la posibilidad real de deducir gastos en forma amplia. Dispone en este caso, que la determinación del monto imponible puede desnaturalizar el tipo de impuesto. Un impuesto sobre la renta debe gravar justamente la renta o el beneficio, o sea la diferencia entre ingresos y gastos y no el ingreso mismo. Éste variará en función del margen que produzca la actividad y hasta puede representar una pérdida. En las rentas del trabajo, esta situación parece poco probable.

Compartimos con D'Angelo, que un impuesto que grava principalmente los ingresos y no la rentas, no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino a una manifestación concreta de la misma. En este aspecto se parece bastante más al IVA, que sólo considera el consumo como manifestación de la capacidad contributiva. O sea que, la calificación de directo a este impuesto, parece un poco exagerada ya que la capacidad contributiva está apreciada en forma más que indirecta, a través de un mero indicio que es el ingreso, que tiene poca posibilidad de reflejar la capacidad contributiva general del sujeto tal como el consumo mismo.

- b-* En el caso de los rendimientos de capital y los incrementos patrimoniales, el impuesto estará constituido por las rentas computables de acuerdo a lo establecido por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas. Al igual que los casos anteriores, no se podrán compensar resultados negativos y positivos de un tipo de renta con otro. Respecto a los resultados negativos

⁶⁶ D'ANGELO, Pablo: "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo Impuesto a la Renta de los No Residentes y comparativo parcial con el modelo español" Revista Tributaria p. 193

que se arrastran de años anteriores existe un plazo de dos años para compensarlos.

Para cuando se apliquen retenciones sobre rentas giradas o acreditadas al exterior, la base imponible de dichas retenciones se determinará sumando el monto neto girado o acreditado y la retención correspondiente. Esto es lo que se conoce como “*grossing-up*”.

Por *grossing-up* entendemos al “*aumento de la renta neta pagada para llevarla al importe bruto teórico, sobre el que debe calcularse el impuesto*”⁶⁷. De esta manera se evita que mediante la libertad de tomar el agente de retención a su cargo el importe de dicha retención, resulte una disminución de la tasa efectiva del impuesto, igual al “*impuesto sobre el impuesto*”.

A modo de ejemplo, supongamos el impuesto aplicable por retención del 12% y una renta bruta de 100:

- En caso de que el beneficiario se haga cargo del impuesto, el agente de retención debe pagar al beneficiario $100 - 12 = 88$ y retener y verter al fisco los restantes 12.
- En el caso de que el agente pague íntegramente los 100 al beneficiario, por esta regla los 100 se presumen renta neta, cuyo bruto teórico equivale a $100 / (100\% - 12\%) = 113,63$ y que luego de aplicar la tasa del 12% nos resulta un impuesto a retener y verter al fisco de 13,63.

Una mención que nos merece puntualizar es lo que constituye este gasto a los efectos de su deducción en el IRAE. La posición de la Administración⁶⁸ es que no son admitidos como gastos deducibles por ser producto de acuerdos privados y por lo tanto no válidos para el Estado por ser la Ley fiscal de orden público. Esta respuesta es a nuestro juicio incompleta y no toma en consideración la regla de *grossing-up*, ya que cuando aplicamos esta regla como lo ejemplificáramos anteriormente se produce un aumento del importe bruto, o lo que es lo mismo, del precio de la prestación pactada (113,63 en lugar de 100, con una tasa de retención del 12%). Por lo tanto el impuesto pagado también sería un gasto deducible para el agente, como mayor precio y no como un impuesto que el agente toma a su cargo (gasto que no sería deducible por no ser necesario). Esta es la posición que sostiene la doctrina⁶⁹.

Esta situación no solo desfavorece al agente de retención que no puede deducir parte del gasto, sino que también perjudica al no residente pues lo pone en una posición

⁶⁷ ROSSETTO, Jorge: “El impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio” – Parte III, pág. 250 en adelante.

⁶⁸ Consulta DGI N° 886, publicada en el boletín N° 5

⁶⁹ ROSSETTO, Jorge, Op. Cit.

desventajosa frente a un competidor residente.

Para determinar el importe a retener, se debe aplicar en forma proporcional al monto imponible las siguientes alícuotas:

- a) Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera: 3% (tres por ciento).
- b) Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil: 3% (tres por ciento).
- c) Intereses correspondientes a los depósitos a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste: 5% (cinco por ciento).
- d) Dividendos y utilidades pagados o acreditados por contribuyentes de IRAE: 7% (siete por ciento).
- e) Restantes rentas: 12% (doce por ciento).

Por último cabe mencionar que a diferencia del IRIC Instantáneo en donde se aplicaba una única tasa para el conjunto de las rentas comprendidas, la cual ascendía al 30% y era igual a la del IRIC, en el IRNR existen varias tasas que se aplicarán dependiendo el tipo de renta. Si bien notamos que las tasas se redujeron sensiblemente, la cantidad de rentas alcanzadas aumentó considerablemente con lo cual a priori no debería verse reflejado una caída de la recaudación en forma global.

2.5 OTRAS RENTAS DE FUENTE INTERNACIONAL

Una vez definido el hecho generador en sus diferentes aspectos y luego de haber analizado el apartado concerniente a monto imponible y tasas, creemos oportuno referirnos a un capítulo especial que contiene el Título en su artículo 13, relacionado a determinados tipos de contribuyentes que obtienen sus rentas parcialmente en territorio uruguayo.

El mecanismo de determinación de la renta en forma ficta para distintos tipos de actividades que por su operativa hacen muy dificultosa la liquidación de sus rentas de forma real, ha sido utilizado desde hace mucho tiempo en nuestra normativa para distintos tributos.

Las alícuotas del impuesto deben ser aplicadas sobre las rentas de fuente uruguaya que obtienen los no residentes, para, de esa forma establecer el impuesto a pagar.

En algunas oportunidades estas rentas son fácilmente determinadas, ya que la totalidad de ellas son obtenidas en nuestro país, pero existen otros casos donde la dificultad es

mayor, tal como explicáramos anteriormente, porque son derivadas de actividades prestadas parcialmente en nuestro territorio.

Es por el motivo de reducir la incertidumbre que la normativa prevé un criterio objetivo de determinación de la renta ficta en atención entre otras cosas, a las modalidades de las operaciones, el giro o la explotación, a los cuales podrán ampararse los contribuyentes donde las rentas se generan en forma conjunta en territorio uruguayo y en otros territorios.

Este tipo de régimen especial de utilidad presunta es también conocido bajo el nombre de “safe harbours”.

Los casos comprendidos en el mencionado artículo 13 son los siguientes:

A) Rentas de compañías de seguro que provengan de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en Uruguay o que refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato residieran en el país:

- 6,25% sobre la prima percibida para los riesgos de vida;
- 16,67% sobre la prima percibida para los riesgos de incendio;
- 20,83% sobre la prima percibida para los riesgos marítimos;
- 4,17% sobre la prima percibida para otros riesgos.

Asimismo, el Decreto reglamentario 149/007 establece en el inciso segundo del artículo 21, que a los efectos de la determinación de la fuente de este tipo de rentas, se considerará al buque situado en el país de su matrícula y a las mercaderías en el país de su embarque. Para el transporte por otras vías, se aplicará igual criterio en lo pertinente.

Comparándolo con el régimen anterior, en el IRIC instantáneo, a nivel general la norma⁷⁰ era casi idéntica a la planteada por el artículo 13 del Título 8 antes mencionado. Específicamente, refiriéndonos al literal de seguros y reaseguros, la normativa de IRIC instantáneo se refería a seguros o reaseguros que “beneficien” y no que “refieran” como lo hace en el IRNR. De esta manera, con el nuevo régimen quedan comprendidas operaciones que en el anterior no lo estaban, ya que no solo es necesario que sea beneficiario sino que simplemente basta con que se refieran a un residente al momento de celebrar el contrato.

Otra diferencia de redacción está dada por las distintas alícuotas para determinar el monto de renta de fuente uruguaya, pero esto se debe a la diferencia en la tasa entre IRNR e IRAE. A modo de ejemplo, para el caso de empresas que presten servicios de seguros de riesgo de incendio, se les aplica un porcentaje del 8% sobre la prima para

⁷⁰ Artículo 21 del Título 4 anterior a la entrada en vigencia de la Ley 18.083

obtener la cuantía de la renta de fuente uruguaya alcanzada por IRAE, sin embargo en el régimen de IRNR este porcentaje es del 16,67%, que no es otra cosa que el resultado de multiplicar el anterior porcentaje (que se mantiene incambiado en el IRAE) por el coeficiente entre la tasa de IRAE e IRNR ($8\% * [25\% / 12\%] = 16,67\%$).

A nuestro entender, este aumento del porcentaje mediante un cálculo con la diferencia de tasas denota no seguir el objetivo del artículo, esto es, determinar la proporción de fuente uruguaya de ciertas rentas, sino mantener la imposición, y con esto la recaudación, sobre éstas. Creemos razonable mantener la imposición sobre las rentas a los no residentes, sobre todo si se persigue que los residentes no pierdan competitividad frente a éstos. Sin embargo lo más coherente hubiese sido mantener la tasa sobre esas rentas y no aumentar el porcentaje que determina la proporción de la renta que es de fuente uruguaya, ya que no creemos que esto varíe según el régimen tributario aplicable. La misma consideración corresponde realizar a los porcentajes establecidos en los restantes literales.

B) Rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras de transporte marítimo, aéreo o terrestre:

- 20,83% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

Para estas rentas, el Decreto 149/007 establece en su artículo 21 que en los casos de viajes de ida y vuelta, o redondos, se gravará el 50% del total del pasaje.

Asimismo, la Administración mediante la Consulta N° 4.860⁷¹ ha tomado la postura que sólo se aplica este régimen ficto cuando los fletes son realizados por compañías extranjeras desde nuestro país hacia el exterior, aclarando además que no estarán gravados en caso de que el flete sea en sentido contrario.

En la consulta citada, el consultante adicionalmente pregunta si en el caso de que los fletes de exportación sean realizados por compañías extranjeras y refacturados a empresas locales por sus representantes legales en el país, aplica de igual manera el IRNR en el ficto citado y además si comprende únicamente el tramo dentro del país o si por el contrario comprende el recorrido fuera del territorio nacional. La DGI a nuestro entender de forma acertada, contesta que el 20,83% se aplica sobre el importe bruto total del referido flete. A su vez la señala en forma concordante que en el caso de que la empresa del exterior constituya en nuestro país Establecimiento Permanente, quedará fuera del ámbito de aplicación del IRNR y deberá analizar su situación de acuerdo para el IRAE como se analizará.

⁷¹ Publicada el 01/02/2008 – Boletín N° 417

Comparando con el régimen anterior, este literal tiene una diferencia en cuanto a que, en el mismo se especifica que el porcentaje serán las “rentas netas de fuente uruguaya”. En el actual régimen nada se especifica, sino que solo menciona “renta de fuente uruguaya”, por lo cual entendemos que el monto imponible para calcular la obligación tributaria está dado por la renta bruta, no pudiendo deducir gasto alguno para realizar los cálculos correspondientes. Esta misma apreciación nos merece para los dos literales siguientes.

C) 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:

- 62,5% de la retribución que perciban por su explotación en el país.

D) Rentas de fuente uruguaya obtenidas por las agencias extranjeras de noticias internacionales:

-20,83% de la retribución bruta.

E) Rentas de fuente uruguaya derivadas de la cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional:

- 31,25% del precio acordado.

La normativa anterior incluía otro caso de rentas que el IRNR no considera, las cuales son las derivadas de importación y exportación, sin embargo éstas, sí son consideradas en el Título de IRAE como veremos más adelante.

Finalmente, en el artículo sujeto a análisis en este apartado, se faculta al PE 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 anteriormente.

Respecto a este tema en la anterior normativa, para los casos previstos, se podía optar por determinar las rentas netas reales de fuente uruguaya, de acuerdo a reglamentaciones. Asimismo, sobre la facultad otorgada al PE, la única diferencia con el régimen anterior es que actualmente se habla de renta “bruta” de fuente uruguaya, dándonos un fundamento adicional al comentario que manifestamos en el literal B), o sea, que los porcentajes aplicarán sobre el monto de la renta bruta para el IRNR.

Otro punto a tener en consideración en cuanto a las modificaciones introducidas por el IRNR es que, el régimen de determinación de rentas fictas es solamente aplicable a las actividades empresariales y asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles. Por lo tanto, no lo será para las restantes rentas comprendidas en el hecho generador del

impuesto.

Esto es válido para aquellas operaciones que no verifiquen las condiciones dispuestas en el artículo 3 del Título 8, tal como fueron expuestas anteriormente en el análisis del aspecto objetivo. Entonces en este caso la renta neta de fuente uruguaya se determinará como:

- a) 11,71875% del monto bruto de la operación si el beneficiario de la renta es un contribuyente del IRAE, pudiendo en este caso también optar por la determinación real de la renta.
- b) 31,25% del monto bruto de la operación si el beneficiario de la renta es un contribuyente del IRNR.

2.6 RENTAS EXENTAS

Por último para culminar con el IRNR, expondremos a continuación el apartado referido a exoneraciones. El artículo 15 del Título de IRNR enumera las rentas exentas, las mismas son:

A) Los intereses de los títulos de Deuda Pública.

B) Los intereses de los préstamos otorgados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el 90% (noventa por ciento) del total de sus activos valuados según normas fiscales. A tales efectos se considerará la composición de activos del ejercicio anterior.

C) Los dividendos y utilidades distribuidos, derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los pagados o acreditados por los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas correspondientes a rentas gravadas por dicho tributo, devengadas en ejercicios iniciados a partir de la vigencia de esta ley. Se incluye en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que sean distribuidos por los contribuyentes del IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primera distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE. Estarán exentas las utilidades distribuidas por las sociedades personales cuyos ingresos no superen el límite que fije el Poder Ejecutivo, quien queda facultado a considerar el número de dependientes, la naturaleza de la actividad desarrollada u otros criterios objetivos.

D) Los incrementos patrimoniales originados en rescates en el patrimonio de entidades contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, del Impuesto a

la Enajenación de Bienes Agropecuarios, del Impuesto a las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión y en entidades exoneradas de dichos tributos en virtud de normas constitucionales

E) Las rentas originadas en la enajenación de acciones, y demás participaciones en el capital de entidades contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y de entidades exoneradas de dicho tributo por normas constitucionales y sus leyes interpretativas, cuando ese capital esté expresado en títulos al portador.

F) Las rentas producidas por la diferencia de cambio originada en la tenencia de moneda extranjera o en depósitos y créditos en dicha moneda salvo cuando esos créditos correspondan a cuentas a cobrar por rendimientos del capital, rendimientos del trabajo, saldos de precio por transmisiones patrimoniales de bienes distintos a los mencionados en el presente literal y en el literal G).

G) Las rentas producidas por el reajuste originado en la tenencia de valores reajustables, depósitos o créditos sometidos a cláusulas de reajuste, con las mismas excepciones a que refiere el literal anterior.

H) Las donaciones a entes públicos.

I) Los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones patrimoniales cuando el precio de las mismas consideradas individualmente no supere las 30.000 U.I. (treinta mil unidades indexadas) y siempre que la suma de las operaciones que no exceda dicho monto, sea inferior en el año a las 90.000 U.I.(noventa mil unidades indexadas). Si no existiera precio se tomará el valor en plaza para determinar dicha comparación.

J) Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia. Facúltase al Poder Ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre, a condición de reciprocidad.

K) Las rentas correspondientes a fletes para el transporte marítimo o aéreo de bienes al exterior de la República, estarán exentas en todos los casos.

L) Las provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, y en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios, depósitos aduaneros y zonas francas, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional, ni estén destinadas al mismo. La exoneración será asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% (cinco

por ciento) del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves, que se realicen en dicho período. En tal caso será de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia.

M) Las obtenidas por los organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad.

N) Las que obtengan los organismos internacionales a los que se halle afiliado el Uruguay, y los intereses y reajustes correspondientes a préstamos otorgados por instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

O) Los premios de los juegos de azar y de carreras de caballos, los que mantendrán su tributación específica para cada caso.

P) Las rentas pagadas o acreditadas por la fundación creada por el "Institut Pasteur" de París de conformidad con la Ley Nº 17.792, de 14 de julio de 2004, correspondientes a servicios prestados desde el exterior y a adquisiciones de bienes inmateriales producidos en el exterior.

Al texto de la Ley que acabamos de transcribir, se le pueden hacer ciertos comentarios, en un principio basado en la reglamentación del mismo a través del Decreto 149/007, y también por puntos a destacar que nos resulta de particular interés.

- En relación al literal A), el Decreto agrega cualquier otro rendimiento de capital o incremento patrimonial derivado de la tenencia o transferencia de dichos instrumentos.
- Con relación al literal C) el Decreto establece cuál es el límite de las utilidades distribuidas por las sociedades personales para que no estén alcanzadas por el impuesto, el mismo asciende a UI 4.000.000. Agrega también, que estarán exentas las utilidades distribuidas por los sujetos prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia que estén gravados por IRAE ya sea por opción o por inclusión preceptiva. Notamos aquí una primacía de la naturaleza personal de la actividad desarrollada por parte de los contribuyentes que en realidad deberían tributar IRPF y optaron o quedaron preceptivamente como contribuyentes del IRAE.
- En el literal I) del Decreto hace una pequeña distinción en cuanto a los incrementos patrimoniales que considerados individualmente no superen las UI 30.000. Mientras que la Ley refiere a “precio” del mismo, el Decreto hace referencia a “monto”. Si bien es una distinción mínima, entendemos

que el significado es distinto, siendo más abstracto el criterio adoptado por el Decreto, haciendo que la restricción a la exoneración sea mayor.

- En lo concerniente al literal J) el Decreto utiliza la facultad otorgada por la Ley, estableciendo que para que la exoneración opere como tal, se deberá cumplir la condición de que el país de residencia exonere de imposición a la renta a las compañías uruguayas que presten estos servicios en su territorio.

- Otro punto que nos merece mención es que el IRAE para este tipo de rentas establece una exoneración similar. Sin embargo para ampararse al beneficio, hay una diferencia en el requerimiento solicitado al contribuyente, ya que en el artículo 157 del Decreto 150/007 reglamentario de dicho impuesto, se establece que para ampararse a la exoneración deberán solicitarla a la DGI, acompañada del documento que acredite la existencia de la franquicia fiscal en el país de origen. Una vez comprobada la existencia de reciprocidad por parte de la DGI, se hará extensiva a las demás compañías del país de origen de la peticionante. Por lo tanto, si bien para el IRNR no es necesario hacer este tipo de acreditaciones, se debería estar atento a lo resuelto por la DGI para los casos en que se hayan solicitado las exoneraciones, de modo de tener en cuenta la posición de la Administración.

- Para el literal L) por más que el Decreto mantenga la misma redacción que el Título, a modo de comentario podemos decir que en caso de existir dudas los conceptos vertidos en dicho literal se encuentran en la siguiente normativa.

- Exclave: artículo 6 del Código Aduanero.
- Recinto aduanero: artículo 7 del Código Aduanero.
- Recinto aduanero portuario: artículo 8 del Decreto 412/992
- Depósito aduanero: artículo 95 del Código Aduanero.
- Zona franca: artículo 2 de la Ley 15.921.

- En cuanto al literal N) tanto el Decreto como el Título tienen la misma redacción, pero con posterioridad, mediante el Decreto 272/008 se agrega un inciso que sirve de reglamentación. Este define qué se entenderá por Institución Financiera Estatal del exterior, entendiendo como tal aquella entidad financiera cuya titularidad de su patrimonio sea mayoritariamente de propiedad estatal y que el Estado ejerza efectivamente la dirección y control de la entidad.

· Otras precisiones que nos merecen es que, tanto lo dispuesto en el literal B) del Decreto donde se exonera a los resultados obtenidos en los Fondos de Ahorro Previsional, como lo expuesto en el Decreto 304/008 donde se agrega un inciso adicional al artículo 23 del Decreto 149/007, declarando exoneradas de IRNR a las empresas brasileñas de transporte internacional de mercadería y transporte terrestre de pasajeros, entendemos que se viola el principio de legalidad. Esto lo decimos en base al artículo 2 del Código tributario el cual define que sólo la Ley puede establecer exoneraciones totales o parciales.

2.7 CONSIDERACIONES FINALES

En el marco de un nuevo sistema tributario que comenzó a regir a partir del primero de julio de 2007, el cual introdujo modificaciones a nivel global en lo que respecta a la imposición sobre las rentas, se crea un impuesto específico que grava exclusivamente rentas obtenidas por no residentes.

El impuesto alcanza determinados tipos de renta las cuales se dividen en: rentas empresariales y asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles; rentas del trabajo; rentas de capital e incrementos patrimoniales. Esto guarda coherencia con los cambios introducidos por la Reforma Tributaria hacia otros sujetos pasivos.

Por tanto, en el IRNR quedan comprendidas una gama de rentas que no se veían alcanzadas por su antecesor, el IRIC Instantáneo. Por destacar algunas, mencionamos: arrendamientos de inmuebles; intereses; todos los dividendos y utilidades, sin importar la situación impositiva del receptor en el extranjero de los mismos, como sí se consideraba en el régimen anterior.

En referencia a los dividendos, nos interesa remarcar un concepto ya vertido en el transcurso del presente capítulo, respecto a que el IRNR que recae sobre los mismos opera como un complemento a la tasa del IRAE, siempre que se distribuyan utilidades. De esta manera se busca incentivar a la reinversión de capitales. A su vez, la tributación de los no residentes para este tipo de rentas cambió respecto al régimen anterior, dado que ahora ya no se toma en cuenta la situación fiscal del contribuyente en su país de origen. Creemos que con esta modificación se eliminan desigualdades, ya que con el régimen anterior se diferenciaba el tratamiento sobre dividendos según el régimen al que éste estuviera sometido en el país de origen. Sin embargo este cambio puede generar un problema de doble tributación internacional, situación que con el régimen anterior no ocurría.

Otra de las modificaciones radica en el momento de liquidación de este impuesto, el cuál será anual, con excepciones muy puntuales, a diferencia del régimen anterior, el cuál gravaba las rentas una vez que la actividad generadora era desarrollada. Sin embargo, el IRNR en la mayoría de los casos es recaudado vía retención, por lo que en la práctica se mantiene el criterio que aplicaba el IRIC instantáneo.

Al igual que en el IRIC instantáneo, el IRNR conserva el criterio de la fuente a la hora de determinar las rentas a gravar, así como la excepción establecida para los servicios técnicos. Partiendo de la base de que el criterio de la fuente puede generar problemas de doble tributación internacional con países que adoptan el criterio de la renta mundial, esta excepción puede generar similares problemas con países que incluso apliquen también el criterio de la fuente.

Sin embargo, el cambio que a nuestro entender es el más significativo, es la manera de determinar los sujetos comprendidos en el impuesto. Para esto, la Reforma Tributaria, introdujo el concepto de Residencia Fiscal, y junto con éste el de Establecimiento Permanente. La introducción de estos conceptos se ubica en el marco de un acercamiento de la normativa local a los estándares internacionalmente adoptados, lo cual puede resultar en una mayor seguridad para los inversores no residentes que actúen en nuestro país.

De dichas definiciones surge que para la normativa uruguaya, una sociedad va a ser siempre residente si se constituye de acuerdo a las leyes nacionales, mientras que la residencia fiscal de las personas físicas es un concepto más “dinámico”, pudiendo variar en el tiempo.

En el régimen anterior, para configurar el aspecto subjetivo del hecho generador, era necesario obtener determinadas rentas pero además que esas rentas sean pagadas o acreditadas por un contribuyente de IRIC Anual. Sin embargo, en el IRNR, deja de importar quién paga o acredita esas rentas, sino que se configurará el aspecto subjetivo toda vez que se cumpla con la condición de ser no residente, en tanto no se actúe en territorio nacional mediante Establecimiento Permanente.

Con lo expuesto se deduce que la cantidad de contribuyentes se ve incrementada de manera significativa, tal como sucede con las rentas alcanzadas. Este mayor volumen de transacciones comprendidas, dado que se trata de un impuesto que principalmente se recauda vía retención, condujo a un incremento de responsables con el fin de aumentar la eficiencia y eficacia de la recaudación.

El régimen de representantes, que aplica para los casos en que, dadas las características de quien pague la renta, no se pueda efectuar retención, nos resulta demasiado severo

tomando en consideración que el no residente puede no estar informado y que el no cumplimiento trae aparejado penas a nuestro entender desproporcionadas.

Otro aspecto a destacar, es lo abordado en el capítulo respecto a la determinación ficta de la porción de fuente uruguaya de aquellas rentas de fuente internacional que son generadas parte en el país y parte en el extranjero. Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria cambió la situación tanto para los residentes como para los no residentes, producto de una baja en la tasa del IRNR respecto al IRIC instantáneo, así como una baja en la tasa del IRAE respecto al IRIC. Sin embargo, se mantiene una igualdad en el tratamiento de ambos tipos de contribuyentes, dado que el mayor descenso en la tasa del IRNR se compensa con un aumento en la porción de las rentas considerada de fuente uruguaya a los efectos de este impuesto. Con esto se pretende que el cambio de la tributación no proporcione a los no residentes una ventaja competitiva respecto a quienes tienen residencia fiscal en Uruguay. Asimismo notamos que los porcentajes no corresponden a un criterio técnico para determinar la proporción de la renta que es de fuente Uruguaya, sino que con esta modificación se deja en evidencia la intención del legislador de mantener la igualdad.

En cuanto al monto imponible, al existir diferentes tipos de rentas alcanzadas, cada una con características propias, se debe guardar recaudo a la hora de determinar exactamente el monto al cual aplicar la correspondiente alícuota. Para esto se aplicarán distintas alícuotas de acuerdo al tipo de renta obtenida, a diferencia del régimen anterior que sólo poseía una. En este sentido entendemos que el sistema es justo para con los no residentes, puesto que las alícuotas por las que deben tributar son las mismas que establece el IRPF para un residente en situaciones análogas con la excepción de las rentas de trabajo en relación de dependencia. Otra diferencia radica en la imposición sobre las rentas empresariales y asimiladas, pero esto se da porque en nuestro país no contamos con un impuesto que para este tipo de rentas recaiga sobre la renta bruta.

Al analizar el monto imponible del impuesto, notamos que es un impuesto que grava principalmente los ingresos, y no las rentas, lo cual puede hacerlo altamente gravoso en muchos casos. No atiende a la capacidad contributiva del sujeto, si no a un indicio de ésta.

En relación al monto imponible, no podemos dejar de lado que debe aplicarse el método del *grossing up*, desarrollado en el capítulo, el cual puede redundar en mayores costos para el residente que contrate con no residentes sin poder deducir parte de los mismos, dejando en estos casos una brecha que pueda influir en materia de competitividad.

Por último, como ya fue expuesto, podemos decir que para regular ciertas situaciones particulares, nuestra normativa brinda soluciones que resultan inconstitucionales o ilegales. Si bien las mismas ya fueron mencionadas, creemos importante destacar como inconstitucionalidades, el artículo 3 del Título 8 que faculta al PE a establecer porcentajes de renta de fuente uruguaya a los servicios técnicos que estén sustancialmente vinculados a la obtención de rentas no comprendidas en el IRAE y como ya fue mencionado, esta determinación solo puede realizarse mediante la ley según artículo 85 numeral 4) de la Constitución. Asimismo, existe otra inconstitucionalidad en el artículo 10 del mismo Título, ya que también brinda facultades al PE, como la de designar agentes de retención y percepción, que solo le competen a la ley según artículo 10 numeral 2) de la Constitución.

Respecto a las soluciones ilegales se encuentra la Resolución 891/007, en donde se gravan ganancias que la Ley no grava. La misma grava a través de un régimen de determinación ficta de fuente uruguaya, ciertas operaciones que no verifiquen las condiciones que dispone la Ley.

Creemos que estas soluciones irregulares que encuentra el PE, se realizan con fines prácticos en algunos casos como lo es la designación de agentes de retención y en otros con el fin de obtener una mayor recaudación como lo es la inclusión como contribuyentes, mediante regímenes de determinación ficta de la renta, a sujetos que no cumplen las condiciones que establece la ley.

A modo de resumen podemos decir que el IRNR guarda coherencia con el resto de los impuestos que gravan la renta en Uruguay; a su vez en la gran mayoría de los casos intenta igualar competitivamente a sus contribuyentes de los comprendidos en otros tributos. No obstante, presenta algunos problemas en cuanto a su aplicación práctica dado que para facilitar su recaudación asigna responsabilidades a terceros, haciendo incurrir a éstos en mayores costos y obligaciones que repercuten negativamente en la competitividad del no residente. Además entendemos que al gravar el ingreso y no las rentas, es un impuesto que no atiende a la capacidad contributiva sino a un indicio de ésta, lo que puede hacerlo en algunos casos altamente gravoso.

CAPÍTULO 3: IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.1 INTRODUCCIÓN.

A efectos de los no residentes, el análisis del IRAE aplica tanto para aquellas personas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente (concepto que desarrollaremos en el presente capítulo), así como para los puntos en que el Título de IRNR hace referencia para gravar las rentas de carácter empresarial y las asimiladas por enajenación habitual de inmuebles obtenidas por no residentes. Dado el objetivo del presente trabajo monográfico, centraremos la atención en los casos de tributación del IRAE por parte de los no residentes, sin dejar de dar una visión bastante generalizada de la estructura del impuesto.

El Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, es un impuesto anual que recae sobre las rentas de fuente uruguaya provenientes de actividades económicas de cualquier naturaleza. A la fecha, el IRAE está regulado por el Título 4 del Texto Ordenado de 1996, y sus decretos reglamentarios, destacándose el Decreto 150/007.

Por ponerlo de una manera sencilla, se puede decir que el IRAE, dentro de la reforma tributaria, es el sucesor del IRIC y de otros tributos de escasa o nula recaudación y compleja administración. Con esto se logra el objetivo de “simplicidad”, lo que es de suponer que derive en no solo una mayor eficiencia de la Administración Tributaria, sino también en efectos indirectos favorables para los contribuyentes. Nuevamente, apelando a la simplicidad en explicaciones, los contribuyentes, además de soportar el costo explícito que corresponde al pago del tributo, para cumplir en forma con sus obligaciones deben soportar costos, que van desde la retribución de asesores, técnicos o personal administrativo propio, directamente vinculados a la liquidación de tributos, hasta la exigencia de diversos actos o situaciones que le complican⁷².

3.2 HECHO GENERADOR

Si bien la idea, como fue planteada en la introducción, es centrar el análisis a situaciones más específicas que aplican a los no residentes en lo que respecta al IRAE, entendemos necesario analizar el Hecho Generador en sus distintos aspectos.

⁷² Comentario KPMG publicado el 23/11/2005

3.2.1 ASPECTO OBJETIVO

El primer aspecto a ver, tal como lo hicimos con el IRNR, es el aspecto objetivo o material, el cual como comentamos, hace referencia a las rentas comprendidas por el impuesto.

El artículo segundo del Título 4 del TO 1996 establece que las rentas comprendidas en el IRAE son: las rentas empresariales; las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles; las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes hayan optado por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos determinado por el Poder Ejecutivo. En los siguientes numerales haremos una breve descripción de cada categoría.

3.2.1.1 Rentas Empresariales.

Según el artículo 3 del Título, serán consideradas rentas empresariales, aquellas derivadas de actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas y las obtenidas por: una serie de sujetos, que analizaremos junto con el aspecto subjetivo del hecho generador.

A estos efectos, la Ley supone empresa a toda unidad productiva que combine capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios. Si bien este concepto se asemeja al brindado por el diccionario de la Real Academia Española⁷³, luego la Ley se aparta del mismo ampliando el espectro de rentas comprendidas en esta categoría.

Se consideran también rentas empresariales, las obtenidas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria. Se excluye por tanto de este concepto las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando son necesarios para la conservación de los bienes primarios.

Asimismo la Ley plantea que NO se considera actividad empresarial cuando:

- El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.

⁷³ “Empresa. (...) 2. f. Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.” Diccionario de la Real Académica Española – www.rae.es

- En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.
- En la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

3.2.1.2 Rentas asimiladas a Empresariales.

La definición de este tipo de rentas, ya fue mencionada en el capítulo anterior por ser la misma que se brinda para el IRNR. Sin embargo debemos agregar que quienes deban tributar IRAE por aplicación de ambos literales del artículo 4 del Título 4 del TO de 1996, lo harán por el impuesto correspondiente a cada uno de modo separado.

3.2.1.3 Rentas comprendidas en otros impuestos que por opción tributan IRAE.

Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF podrán optar por tributar dicho impuesto o el sujeto a estudio en el presente capítulo. También existe la posibilidad de opción por tributar IRAE, para aquellos que realicen actividades agropecuarias (tal como fueron definidas) siendo el IMEBA la otra alternativa.

Interesa destacar que en el artículo 6 del Título aclara que los establecimientos permanentes no podrán hacer uso de la opción, ya que tributan preceptivamente el IRAE. Por todo esto no profundizaremos el análisis de este tipo de rentas.

3.2.1.4 Rentas comprendidas en otros impuestos que preceptivamente tributan IRAE.

Algunas rentas comprendidas en el IRPF o bien en el IMEBA, tributan preceptivamente el IRAE. A efectos de nuestro trabajo interesa remarcar que los establecimientos permanentes de los no residentes tributarán preceptivamente el IRAE, tal como lo establece el artículo 6 del Título 4.

A este respecto, encontramos la consulta a la administración N° 4891⁷⁴ por parte de un no residente que evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria cuyo campo es menor a 1250 hás. con índice CONEAT 100 y estima ingresos anuales menores a UI 2.000.000. Ante la pregunta del no residente de si puede optar por tributar IMEBA o tiene que tributar preceptivamente el IRAE y llevar contabilidad suficiente por tener un "establecimiento permanente", la Administración para dar solución a la cuestión, se remite al artículo 3 del Título, en el cual establece que constituyen rentas empresariales, cualesquiera sean los factores utilizados, las obtenidas por establecimientos permanentes, y al literal a) del artículo 9 del Decreto 150/007 que obliga entre otros a EP a tributar preceptivamente IRAE por sus rentas agropecuarias. Como vemos, esto está en línea con lo que venimos detallando, y con lo que trataremos en otros aspectos

⁷⁴ Publicada el 01/07/2008 – Boletín N° 422

del hecho generador, pero sin embargo podemos cuestionar si para el no residente es una situación justa, pues de obtener rentas comprendidas por el IMEBA, no puede hacer uso de la opción.

3.2.2 ASPECTO TEMPORAL.

Siguiendo el análisis del Hecho Generador del IRAE, nos detendremos ahora en el aspecto temporal. Según el artículo primero del título que reglamenta el IRAE, el impuesto es de carácter anual y tal como fue mencionado en el capítulo anterior, de acuerdo al Código Tributario, en su artículo octavo, el hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo.

Agrega la Ley, que las rentas (así como los gastos) serán imputadas al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa, siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la DGI. En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil. Sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales, la citada Dirección queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en una fecha que no coincida con el año fiscal.⁷⁵

Habiendo mencionado esto, pasaremos a abordar el tercero de los aspectos del hecho generador, el aspecto espacial.

3.2.3 ASPECTO ESPACIAL.

El artículo 1º del Título de IRAE, establece que se trata de un impuesto sobre las rentas de fuente uruguaya.

El criterio de la fuente, así como su análisis serán abordados en el capítulo 7. De todas maneras, solo plantearémos aquí lo que es considerado, por la Ley que crea al impuesto, como rentas de fuente uruguaya.

En el artículo 7 del Título se definen a las rentas de fuente uruguaya sin perjuicio de disposiciones especiales, a aquellas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de los intervinientes en las operaciones así como del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

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.

⁷⁵ Texto Ordenado 1996, Título 4 “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”, artículo 8.

Respecto a este tema, la Comisión de Consultas de la DGI ha recibido varias consultas, destacándose entre ellas la número 4946⁷⁶, en la cual, una sociedad anónima que realiza compras y ventas de bienes en el exterior, que no ingresan en ningún momento al territorio nacional, consulta si tal operativa se encuentra gravada por el IVA y por el IRAE, adelantando posición negativa por tratarse de una actividad realizada fuera del país.

En cuanto al tratamiento del IVA, será visto más adelante, pero podemos decir que la Comisión concuerda con la opinión del consultante. Por lo contrario, parte de las rentas obtenidas se hallan alcanzadas por el IRAE, dado que las normas aplicables, tal como lo hemos visto, 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 atribuible a rentas de fuente nacional, o bien utilizar el régimen establecido por la DGI. Para esto último, la Administración mediante la Resolución N° 51/997⁷⁷, establece a efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta, un régimen de determinación de la renta de fuente uruguaya, correspondiente a: compra-venta de mercaderías situadas en el exterior que no tengan ni origen ni destino el territorio nacional; intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente fuera del referido territorio. Para estos casos los contribuyentes pueden optar por determinar su renta neta real de fuente uruguaya, o bien fijar la renta neta fiscal en el 3% (tres por ciento) de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los referidos bienes y servicios.

La casuística en cuanto a determinación de la fuente uruguaya en casos especiales es variada, y dentro de la misma podemos encontrar:

3.2.3.1 Fuente Uruguaya en la exportación e importación de bienes

El artículo 7 del Título dice que, sin perjuicio de la aplicación del sistema de Precios de Transferencia que veremos más adelante, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas considerando los siguientes principios:

- Las ganancias provenientes de la exportación de bienes se considerarán de fuente uruguaya. La ganancia neta se establecerá, deduciendo del precio de venta mayorista en el lugar de destino el costo de dichos bienes, los gastos de

⁷⁶ Publicada el 01/08/2008 – Boletín N° 423

⁷⁷ Con fecha 19 de marzo de 1997

transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de ventas y los gastos realizados en el Uruguay. Cuando no se fije precio o cuando el precio declarado fuera inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se determinará la renta de fuente uruguaya, a cuyo efecto se tomará el precio de venta mayorista en el lugar de destino como base para la determinación de la misma.

- Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al Uruguay se considerarán de fuente extranjera. Sin embargo cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay, se computará por el comprador la diferencia como ganancia de fuente uruguaya.

Para los casos en que deba aplicarse el precio mayorista vigente en el lugar de origen o de destino, y éste, por alguna razón, no se pueda conseguir fácilmente, se tomarán como base para el cálculo, coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad.

Todas estas disposiciones son aplicables a las operaciones que se realicen entre territorio nacional no franco y zonas francas; quedando los usuarios directos e indirectos de zonas francas obligados a declarar mensualmente las operaciones detallando origen y destinatario de los bienes, precio de adquisición en origen y precio de venta⁷⁸.

3.2.3.2 Fuente Uruguaya en seguros y reaseguros.

Se consideran de fuente uruguaya, también establecido dentro del artículo 7 mencionado, 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.

3.2.3.3 Fuente Uruguaya en actividades desarrolladas parcialmente en el país.

En el artículo 48 del Título 4 se establece que las rentas netas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país se fijan en los siguientes porcentajes:

- Transporte marítimo, aéreo o terrestre, el 10% del importe bruto de los pasajes y fletes de cargas correspondientes a los transportes del país al extranjero.

⁷⁸ Texto Ordenado 1996, Título 4 “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”, artículo 21.

- 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% de la retribución que perciban por su explotación en el país.
- Agencias de noticias internacionales, el 10% de la retribución bruta.
- Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional, el 15% 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.

Salvando algunas diferencias de redacción (ver análisis realizado en 2.5), en cuanto a los porcentajes de determinación de la proporción de renta de fuente uruguaya en estos casos, no difieren a los planteados para el IRIC. Sin embargo, como ya fue apreciado en el capítulo anterior, estos porcentajes sí varían con los dispuestos para el IRNR, en este caso en función de la diferencia de tasas. Como recordamos, oportunamente dijimos que se nota que la función de estos artículos no es la determinación de la proporción de la fuente uruguaya propiamente dicha, sino que es mantener la recaudación.

3.2.3.4 Arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas.

El artículo 7 además considera íntegramente de fuente uruguaya las rentas obtenidas por dichas actividades, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas siempre que se cumplan las condiciones expuestas el aspecto objetivo del hecho generador del IRNR en el apartado. 2.3.1.3.1. De no cumplirse con las mismas, aquí también lo indicado por la resolución de la DGI 891/008, tal como fue analizado previamente.

3.2.4 ASPECTO SUBJETIVO.

Solo resta presentar el último de los aspectos del hecho generador del IRAE, el aspecto subjetivo, que tal como fue expresado en el capítulo anterior, se refiere al sujeto al cual en definitiva se imputa la obligación, siendo esta imputación explícita, por ser mencionado, o implícita, por verificar el hecho generador.

De manera enunciativa, el artículo 9 del Título hace mención a los siguientes como sujetos pasivos:

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

***B)** Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.*

***C)** Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.*

***D)** Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.*

***E)** Los fondos de inversión cerrados de crédito.*

***F)** Los fideicomisos, excluidos los de garantía.*

***G)** Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.*

***H)** Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.*

***I)** Los grupos de interés económico.”*

Este último artículo merece varios comentarios, sobre todo acerca el criterio de la determinación de la residencia de las personas (tanto jurídicas como físicas) y sobre la definición de “Establecimiento Permanente”, el primero de ellos ya tratado y el segundo lo abordaremos en el presente capítulo.

Asimismo, y como ya fuere expresado precedentemente, el impuesto grava a quienes obtengan rentas empresariales. El título menciona una lista de sujetos, cuyas rentas serán consideradas de carácter empresarial. Es por esto que siguiendo con la línea de lo expresado en el código tributario podemos tratar esa lista como parte del aspecto subjetivo del hecho generador del IRAE; en este caso no es por decir expresamente que será sujeto pasivo como es el caso de la lista del artículo 9, sino porque sus rentas “cualesquiera sean los factores utilizados” son consideradas de carácter empresarial. Los sujetos en cuestión son los siguientes:

“1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.

- 2. Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley Nº 16.060, de 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho se regularán por lo dispuesto en el numeral 8.*
- 3. Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.*
- 4. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.*
- 5. Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.*
- 6. Los fondos de inversión cerrados de crédito.*
- 7. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.*
- 8. Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. No estarán incluidas en este numeral las sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco estarán incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.”⁷⁹*

En el Decreto reglamentario, respecto a los sujetos pasivos, aclara que “no configurarán establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4º del mismo Título.”⁸⁰, haciendo referencia en esto último a las rentas asimiladas a empresariales por la habitualidad de enajenación de inmuebles. También agrega que serán sujetos pasivos, aquellos que, sin ser mencionados en el artículo precedente, son titulares de empresas.

Una vez presentados el hecho generador del IRAE en sus distintos aspectos, procederemos a analizar otras cuestiones del tributo, comenzando por el Monto imponible, o determinación de la renta, sobre el cual recaerá el impuesto.

3.3 MONTO IMPONIBLE Y TASA.

Por exceder a las pretensiones del presente trabajo monográfico, no plantearemos en detalle la determinación del monto imponible sobre el cual aplicará la tasa del impuesto; es por esto que solo nos limitaremos a presentar el esquema de liquidación.

⁷⁹ Texto Ordenado 1996, Título 4 “Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas”, artículo 3

⁸⁰ Decreto Nº 150/007, artículo 1º, numeral 1. Esta redacción es la que substituyó a la original el Decreto No 208/007.

Renta Bruta	
- Gastos Necesarios para obtener y conservar la renta	
Renta Neta	
- Rentas (Brutas) no gravadas:	Rentas no comprendidas Rentas de fuente extranjera Rentas exentas
+ Gastos correspondientes a la obtención de rentas no gr.	
+/- Ajuste por Inflación	
- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	
- Canalización del ahorro	
- Exoneración por inversiones	
Monto imponible	81

Como podemos observar, a diferencia del IRNR el **monto imponible** IRAE es la renta neta. En el IRNR, dado que es un impuesto que principalmente liquida vía retención por cuestiones de practicidad, recae sobre el ingreso⁸². Sin embargo en el caso del IRAE se aplicará la tasa a la renta neta, que es obtenida deduciendo bajo ciertas condiciones a los ingresos los gastos necesarios para obtener y conservar la renta y otras pérdidas admitidas, así como otros factores mostrados en el esquema precedente. Tal como expresamos al comenzar este apartado, no adentraremos en cada punto de la determinación de la renta neta, dado que escapa al objetivo de nuestro trabajo, sin embargo al momento de analizar la aplicación del IRAE para los no residentes, nos detendremos en los puntos de este tema que creamos relevante.

En cuanto a la **tasa**, tal como lo enuncia el artículo 15 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 *“La tasa del impuesto será del 25% (veinticinco por ciento) sobre la renta neta fiscal”*.

El impuesto anterior al IRAE, el IRIC, tenía una tasa del 30%, por lo tanto se puede ver a simple vista en la Ley de Reforma Tributaria, una reducción de tasa. Sin embargo, en un comentario titulado “La Reforma de La Reforma” del estudio Ferrere publicado en Setiembre de 2008, dice que la reducción de la tasa del IRAE en realidad es menor de lo que parece. El fundamento de esta afirmación es que quien obtenía rentas gravadas por IRIC y ahora por IRAE, ve más restringida la deducción de gastos sobre las rentas.

⁸¹ Fuente: www.dgi.gub.uy

⁸² Como ya fue analizado en el IRNR hay casos puntuales, en que se admiten ciertas deducciones.

Otro punto a tener en cuenta acerca de esta reducción de la tasa, es que con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, los dividendos obtenidos tanto por residentes, como por no residentes son gravados a una tasa del 7%. Conceptualmente "complementa" la tasa del IRAE, aproximándola a la vigente con anterioridad a la Reforma Tributaria. Llevándolo a un plano más numérico, como la tasa de IRAE es del 25%, el restante 75%, al ser distribuidas se estará gravando al 7% (7% sobre 75% es un 5,25%); con lo cual la tasa nominal sobre las rentas empresariales será del 30,25%. Como bien dijimos, esto aplica según el caso y según se realicen distribuciones de dividendos o no. De esta manera se incentiva más a la reinversión de las utilidades en desmedro de su distribución.

Hasta aquí hemos presentado a grandes rasgos aspectos del IRAE que hacen a su liquidación, a través de un resumen simplificado de la obtención del monto imponible y la exposición de la tasa del impuesto. De ahora en más centraremos la atención en dos temas que hacen especial hincapié en la forma en que tributarán los no residentes el tributo en estudio. Por un lado el nuevo régimen en materia de Precios de Transferencia implantado en el Uruguay por la Reforma Tributaria y por otro un estudio pormenorizado de aplicabilidad del IRAE por parte de los no residentes en función de cómo actúen en territorio uruguayo.

3.4 PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El régimen de Precios de Transferencia se trata de una herramienta que intenta evitar que empresas de un mismo grupo económico reduzcan el costo fiscal de sus operaciones pactando precios que no se ajustan a la realidad, preservando la recaudación de impuestos por parte del fisco.

Creemos oportuno realizar una reseña del sistema llevado a cabo en Uruguay en materia de Precios de Transferencia, dado que son muchos los EP que cumplen las condiciones para que se les aplique este régimen.

El nuevo Título, en los artículos 38 a 46, así como los decretos reglamentarios 56/009 y 392/009, introducen normas específicas sobre Precios de Transferencia, las cuales se encuentran en línea con las de otros países de la región que, a lo largo de los últimos años, han ido atacando la problemática de Precios de Transferencia en sus legislaciones. Asimismo este tema es instrumentado por la Resolución de DGI N° 2.084/009 la cual fue apenas modificada por la 2.098/009.

Esta es otra de las novedades de la Reforma Tributaria que afecta particularmente a las empresas que operan con vinculadas del exterior, siendo uno de los más repetidos

ejemplos, el caso de un no residente que constituye en el país un establecimiento permanente de sucursal o de agencia.

3.4.1 PRINCIPIO GENERAL

El principio general del régimen, es que las operaciones que los sujetos pasivos de IRAE realicen con personas o entidades vinculadas, se considerarán como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes. Obviamente, este principio es válido básicamente para las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Se establece también, que cuando no se ajustan a las prácticas de mercado entre partes independientes, las prestaciones y condiciones de las operaciones deberán ser ajustadas de acuerdo con los “métodos de ajuste” mencionados en el artículo 41. En el caso extremo de que las prestaciones y condiciones de las operaciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes deberá ser probado fehacientemente ante la DGI.

Concepto de vinculación.

Dado que el principio general se basa en el concepto de entidades vinculadas, creemos oportuno extendernos en el mismo. El concepto de vinculación referido en la normativa no solo abarca la vinculación societaria, sino que también incluye la vinculación económica. Al respecto, el artículo 39 dispone:

"Artículo 39º.- Configuración de la vinculación.- La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos."

Recientemente la DGI, mediante la resolución 2.084/009, emitida el 1/12/2009, dispone de manera más específica, supuestos para presumir la configuración de vinculación. Ésta habla entre otras condiciones de:

- participación de una entidad en otra de más del 10% del capital accionario, una empresa en común que posea más del 10% de sus capitales.

- que tengan influencias funcionales⁸³ de otra, o que ambas tengan en común influencias funcionales, que una tenga votos suficientes para prevalecer en el órgano social competente de la otra, o que una empresa en común la tenga sobre ambas empresas.
- una entidad goce de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, por parte de otra.

Independientemente de la existencia de vinculación, se establece en el artículo 40º que las operaciones que los sujetos pasivos realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, es por esto que también deberá de aplicarse los métodos de ajuste. Para este caso, la reglamentación, emitida en el año 2009, incluye en esta categoría las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se benefician de un régimen de baja o nula tributación⁸⁴.

En cuanto a los países o regímenes mencionados, la reglamentación contiene una lista de 33 países y regímenes, brindando autorización a la DGI a ampliar dicha nómina. Dentro de los más conocidos podemos nombrar: Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán y Panamá.

3.4.2 MÉTODOS DE AJUSTES

Como bien mencionamos, aquellas operaciones de sujetos pasivos de IRAE con personas o entidades vinculadas no residentes que no se ajusten a las prácticas del mercado entre

⁸³ Según la misma resolución se entiende que hay influencia funcional cuando: “a) Dos o más entidades posean directores, funcionarios o administradores comunes, con poder de decisión para orientar o definir las actividades de las mismas. b) Una entidad provea a otra la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de las actividades de esta última. c) Dos o más entidades acuerden cláusulas contractuales que asuman el carácter de preferenciales con relación a las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación. d) Una entidad desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otra, o su existencia se justifique únicamente con relación a otra, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente. e) Una entidad provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otra, mediante la concesión de préstamos o el otorgamiento de garantías de cualquier tipo en los casos de financiación provista por un tercero. f) Los directores, funcionarios, o administradores con poder de decisión en una entidad, reciban instrucciones o actúen en interés de otra. g) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a una entidad cuya participación en el capital social sea minoritaria.”

⁸⁴ Según Resolución de DGI 2084/009, numeral 3º no se considerarán comprendidas en esta presunción, aquellas operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en las zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas en el territorio nacional donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, siempre que sean destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos y no se verifiquen hipótesis de vinculación.

partes independientes, deberán ser ajustadas. Para esto, la normativa plantea métodos de ajuste. Sin entrar en más detalle, los métodos de ajuste de precios que deberán ser utilizados, cuando corresponda según se ha visto, son:

- Precio comparable entre partes independientes
- Precio de reventa entre partes independientes
- Costo más beneficios
- División de ganancias
- Margen neto de la transacción
- Otros que la reglamentación establezca.

En forma muy resumida se puede decir que el método de precio comparable entre partes independientes se basa en el cotejo del precio de la transacción objeto de estudio con los precios de transacciones asimilables, mientras que en los métodos de precio de reventa y costo más beneficios, la comparación se realiza a nivel de los márgenes de ganancia bruta de las transacciones. En el método del margen neto de la transacción, por su parte, se utilizan para la comparación otros factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios. Por último, el método de división de ganancias consiste en asignar una ganancia global, de la forma en que hubiera sido asignada entre partes independientes.

Del listado obtenido, los cinco primeros están tomados de la normativa de la OCDE, el cual en materia de Precios de Transferencia, emite lineamientos de carácter general, sobre los que se basan la mayoría de las legislaciones de distintos países.

No hay preferencia por un método, pero se dice que se debe aplicar aquel que resulte más apropiado de acuerdo con el tipo de transacción con algunas excepciones, como lo son:

- Operaciones de importación y exportación de bienes respecto de los cuales pueda establecerse un precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes⁸⁵, bolsas de comercio o similares; en las cuales se utilizará dicho precio a los fines de determinación de la renta neta de fuente uruguaya.
- Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios en el exterior, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, ya sea de productos primarios agropecuarios o bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las cuales se utilizará dicho precio al día de la carga de la

⁸⁵ En tal sentido, la Resolución de la DGI No 2084/009 antes mencionada, en el artículo 9, da un listado no taxativo de mercados transparentes según sea el producto de referencia en la transacción.

mercadería sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario. Esto no será de aplicación si el contribuyente puede probar que el intermediario reúne los siguientes requisitos:

- Tener residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, poseer allí un establecimiento comercial, que cumpla con los requisitos legales de constitución, inscripción y presentación de estados contables y que sus activos, riesgos y funciones asumidos resulten acordes a los volúmenes de operaciones negociados.
 - Que su actividad principal no consista en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.
 - Que sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador (dependiendo del caso) no superen el 30% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.
- Además el artículo 9º del Decreto 56/009 recoge ciertos comentarios acerca del método de precios comparables entre partes independientes, estableciendo que no será aplicable cuando *“los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existen notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas o en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.”* Puesto que constantemente se refiere a operaciones “comparables”, el artículo 6º establece qué es lo que se entiende por tales. En primer lugar serán consideradas comparables aquellas transacciones en las que no existan diferencias que afecten en el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos. También serán consideradas comparables, transacciones que si bien originalmente tengan diferencias, éstas puedan ser eliminadas en virtud de ajustes que permitan un “grado sustancial de comparabilidad”. En el artículo 7º se indica cómo eliminar diferencias, cuando las transacciones a comparar varían en plazos de pagos, cantidades negociables, propaganda y publicidad, costo de intermediación, acondicionamiento, flete y seguro, naturaleza física y de contenido, y diferencias de fecha de celebración de transacciones.

La DGI está habilitada por el Poder Ejecutivo a requerir a los sujetos que ésta determine⁸⁶, la presentación de declaraciones juradas especiales, así como presentación de documentación (comprobantes, justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados)⁸⁷. Para presentar esta documentación, las empresas contarán con un plazo de al menos 8 meses, contados desde el cierre del ejercicio económico considerado. Para algunos métodos, como el de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia podrá realizarse indistintamente sobre la situación del sujeto local o del sujeto del exterior. En esta última opción, se exigirá prueba documentada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada.

Como bien se puede ver, los métodos de ajuste antes mencionados se basan en la búsqueda e identificación de operaciones comparables a las operaciones que se analizan, realizadas entre partes independientes. Los documentos de la OCDE solo brindan lineamientos teóricos, los que muchas veces no resultan simples de aplicar cuando se les lleva a la práctica. Las disposiciones del reciente Decreto reglamentario, sumadas a las de la Ley, hacen que el régimen de precios de transferencia vigente en Uruguay sea consistente con estándares internacionales. En el futuro y con la aprobación de nuevos tratados para evitar la doble imposición, ello debería redundar en mayor seguridad jurídica para los grupos multinacionales que operan en Uruguay.

3.5 APLICACIÓN DEL IRAE PARA LOS NO RESIDENTES.

3.5.1 INTRODUCCIÓN

Tal como se ha mencionado en el presente capítulo, como en el anterior, la Reforma Tributaria introdujo en la legislación interna dos conceptos que si bien a nivel internacional ya eran manejados por la mayoría de los países, Uruguay no los había

⁸⁶ Según DGI, están obligados a informar anualmente los sujetos pasivos cuando verifiquen: estar incluidos en la División Grandes Contribuyentes; ó realicen operaciones comprendidas en este régimen por un monto superior a las UI 50.000.000 en el período fiscal correspondiente; ó hubieran sido notificados por la DGI. (Res. DGI 2084/009 y 2098/009)

⁸⁷ Deberá presentar declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen de Precios de Transferencia; copia de estados contables del ejercicio fiscal correspondiente, cuando no estuvieran obligados a presentarlos por otras disposiciones; estudio de Precios de Transferencia cuyo contenido mínimo deberá incluir: actividades desarrolladas, riesgos y activos utilizados para las mismas, detalle y cuantificación de las operaciones, identificación de las contrapartes método utilizado para determinación de precios indicando justificativos, id. de comprobantes de cada operación, id. de fuentes de información, detalle de comparables desechados que se tuvieron en consideración, cuantificación y metodología de ajustes, otros aspectos relevantes del negocio y conclusiones del estudio.

incorporado aún. Estos conceptos son el de residencia fiscal y el de establecimiento permanente.

Respecto al concepto de residencia, compartimos la opinión del Dr. Ignacio Fraschini⁸⁸, de que a pesar de que la Reforma Tributaria no renuncia a la vigencia exclusiva del principio de la fuente como factor de vinculación para el ejercicio de la potestad tributaria, la configuración de la residencia fiscal en Uruguay resultará fundamental para la tributación normal según el IRAE y el IRPF o para la aplicabilidad excepcional del IRNR.

En cuanto al concepto de Establecimiento Permanente (EP), es un concepto que si bien no era desconocido a nivel local, tampoco existía experiencia práctica ni era manejado habitualmente por los profesionales de nuestro país. Si bien antes de la Reforma no existía una definición de EP en nuestra legislación, según el Cr. Leonardo Decarlíni⁸⁹, el equivalente más cercano al concepto de EP lo encontrábamos en el concepto de sucursal local de personas jurídicas del exterior. La importancia del concepto de EP en la Reforma se refleja en que si un no residente actúa a través de aquel, deberá tributar IRAE, mientras que si no existe un EP, el no residente tributará el IRNR.

Para comprender la importancia de los cambios introducidos por la Reforma respecto a la tributación de los No Residentes en nuestro país, haremos un breve repaso del régimen tributario vigente hasta antes de julio de 2007, en relación con los no residentes, antes de pasar a desarrollar los conceptos mencionados y el tratamiento tributario actual respecto de los mismos.

Al igual que en la actualidad, el régimen de tributación a la renta anterior, se basaba en el principio de la fuente, por el que todas aquellas rentas derivadas de la combinación de capital y trabajo en nuestro país, estaban gravadas por el IRIC, sin ser relevante si quien obtenía las rentas era residente o no.

A este respecto, una empresa del exterior podía obtener rentas que derivaran de la combinación de capital y trabajo en nuestro país a través de una sucursal, agencia o establecimiento, como también podía obtener dichas rentas sin actuar a través de las mismas. En primer caso, la empresa debía pagar IRIC en cabeza propia, mientras que en el segundo, la empresa era objeto de retención del impuesto.

También debían pagar impuesto a la renta en Uruguay por ciertas actividades internacionales ejercidas parcialmente dentro del país, que estaban especialmente

⁸⁸ FRASCHINI, Juan Ignacio: “La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario Uruguayo”, Revista Tributaria N° 193

⁸⁹ DECARLINI, Leonardo: “La atribución de rentas al Establecimiento Permanente”, Revista Tributaria 197, pág. 223

contempladas (entre ellas se incluían por ejemplo: actividades de seguros, transporte, transmisión directa televisiva, etc.)

Por otro lado, como excepción al requisito de combinación de capital y trabajo, se encontraba el régimen de IRIC instantáneo, por el cual se gravaban en general a la tasa del 30% determinadas rentas de capital o de trabajo, aún en el caso que no fueran de fuente uruguaya, básicamente cuando las mismas hubieran sido obtenidas por personas o entidades no residentes en Uruguay. Los casos de las rentas mencionadas anteriormente fueron desarrollados en el capítulo pertinente al IRNR, pero a modo de resumen podemos recordar que eran regalías, servicios técnicos, dividendos o utilidades y derechos de autor.

3.5.2 DEFINICIÓN DE RESIDENCIA

El concepto de Residencia introducido por la Reforma Tributaria es establecido tanto para personas físicas como para las personas jurídicas y otras entidades.

En el caso de las personas físicas, el Título 7 (IRPF), establece como ya fue desarrollado en profundidad, que el residente es aquella persona que permanece más de 183 días durante el año civil en territorio uruguayo ó que tiene en nuestro país su núcleo principal, es decir, su centro de intereses económicos efectuándose la presunción relativa de que también es residente aquella persona que tiene su cónyuge y sus hijos menores de edad en nuestro país.

Para el caso de las personas jurídicas, se consideran residentes aquellas que hayan sido constituidas de acuerdo a las leyes nacionales. En consecuencia, una sucursal de una persona del exterior siempre va a ser un no residente a esos efectos por el solo hecho de haber sido constituida de acuerdo a las leyes del Estado en el cual se incorporó⁹⁰.

3.5.3 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Básicamente, el Establecimiento Permanente, es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado.

En los comentarios oficiales del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se establece que la función del concepto de establecimiento permanente es la de permitir que un Estado contratante grave los beneficios producidos en su territorio por una empresa del otro Estado.

⁹⁰ artículo 7, Título 8 - Impuesto a la Rentas de los No Residentes (IRNR), Texto Ordenado 1996

La normativa uruguaya no recoge literalmente las disposiciones de los modelos de convenio, por lo que enfocaremos a partir de ahora nuestro análisis del concepto de EP según la normativa vigente en el Uruguay comparándola con los mismos modelos.

En los comentarios oficiales del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se establece que la función del concepto de establecimiento permanente es la de permitir que un Estado contratante grave los beneficios producidos en su territorio por una empresa del otro Estado.

Conviene señalar que el concepto de EP fue introducido recientemente en la normativa interna uruguaya por la Ley N° 18.083, con la única función de determinar si los sujetos no residentes en territorio uruguayo que desempeñan actividades en él deben tributar por el mismo impuesto que los residentes o por uno particular para no residentes⁹¹. Asimismo el Cr. Enrique Ermoglio⁹² agrega a esto último, que la verificación del cumplimiento o no del concepto de EP en nuestro país, sirve para asignar la responsabilidad a un contribuyente o a un agente de retención.

Para la normativa interna uruguaya, como es lógico, la configuración de EP no posee las connotaciones que la normativa fiscal internacional tradicionalmente le asigna, es decir, la de servir para distribuir la potestad tributaria entre dos Estados la renta que puede gravar el Estado fuente⁹³. Esto se ve reafirmado, principalmente en el hecho de que, como veremos más adelante, Uruguay solo tiene firmados y ratificados (estando uno fuera de vigor) solo tres tratados⁹⁴, sin perjuicio de que tenga la firme intención de extender su red en los próximos años⁹⁵.

En la normativa local, la definición de EP es dada por el artículo 10 del Título 4, que crea el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). Este mismo podemos dividirlo en dos partes: la primera que brinda una definición básica de Establecimiento Permanente, y otra que menciona ejemplos, no taxativos, que incluyen y excluyen ciertos casos dentro de la definición de EP. A continuación desarrollaremos cada una de estas partes.

⁹¹ LOAIZA-KEEL, Carlos, “La tributación de los no residentes luego de la Reforma Tributaria: principio de la fuente, residencia fiscal y establecimiento permanente”, en Tribuna del Abogado, publicación del Colegio de Abogados del Uruguay, Junio-Julio 2008, p.30

⁹² ERMOGLIO, Enrique, “El Establecimiento Permanente en Uruguay” en Revista tributaria No 212, setiembre 2009 p741.

⁹³ LOAIZA-KEEL, Carlos, “El establecimiento Permanente concepto e interpretación en Uruguay” en Revista tributaria N° 213, noviembre 2009, p.973-995

⁹⁴ Con Alemania, suscrito el 5 de mayo de 1987, en vigor desde el 1° de enero de 1991. Con Hungría, suscrito el 25 de octubre 1988, en vigor desde el 1° de enero de 1994. Con Polonia, suscrito en agosto de 1991, aún no en vigor.

⁹⁵ Ya se firmaron tratados con España y México aunque aún no han sido ratificados.

3.5.3.1 Definición básica de Establecimiento Permanente

El Título 4 establece: *"ARTÍCULO 10. Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente."*

La Ley 18.083 recoge la definición básica de EP que brinda tanto el modelo de la OCDE, como el de la ONU y el de Estados Unidos⁹⁶, aunque alguna salvedad. A diferencia de los citados convenios no se incluye la necesidad de que el EP sea productivo.

Los países desarrollados que sustentan en su mayoría el principio de la residencia, han aceptado que se graven las rentas en el lugar donde se generan, siempre y cuando se obtengan a través de un EP, por lo tanto toda renta que no sea atribuida al mismo tributará en el país de residencia. Por este motivo los países exportadores de capital, tratan en la medida de lo posible de limitar el concepto de EP, en contraposición con los países en vías de desarrollo, quienes sustentan el principio de la fuente para la gravabilidad de sus rentas.

Por el contrario, los tratados firmados y ratificados (práctica convencional) del Estado uruguayo sí han adherido sin apartamientos a la definición propuesta por los modelos OCDE y ONU. La doctrina administrativa no es abundante en el tema y no existe jurisprudencia al respecto⁹⁷, por lo que puede reseñarse tan solo algunos casos en los que la Administración Tributaria uruguaya (DGI) ha analizado la existencia de un lugar fijo de negocios, sin profundizar en el análisis de los comentarios de los modelos OCDE y ONU.

A modo de ejemplo, en la respuesta a la consulta 2057⁹⁸, la DGI estableció que el alquiler y venta puntuales de un bien raíz no constituían EP. Aunque la fecha de publicación de esta respuesta es anterior a la entrada en vigencia de la Ley de Reforma Tributaria, el interés radica en que la DGI consideró que no era suficiente la realización directa de un acto aislado para entender que existía un lugar fijo de negocios, sino que era precisa la realización de actos continuados y permanentes en el tiempo.

Por su parte, en la Consulta 4969⁹⁹ de 2008, en este caso posterior a la reforma fiscal, el contribuyente era una sociedad que prestaba servicios de consultoría industrial, mediante el traslado esporádico de un socio de la firma al Uruguay. Sin perjuicio de que la DGI rechazó la existencia de un EP por la prestación de servicios, es importante destacar que la consulta reconoció que el viaje de un socio y la prestación de servicios

⁹⁶ "lugar fijo de negocios a través del cual una empresa lleva a cabo toda o parte de su actividad"

⁹⁷ LOAIZA-KEEL. Op. Cit.

⁹⁸ Publicada el 01/12/1982 – Boletín N° 115

⁹⁹ Publicada el 01/07/2008 – Boletín N° 422

en la sede de su empresa cliente en Uruguay no suponen la presencia de un EP, puesto que implican que la empresa extranjera *“no realiza su actividad ni parte de ella por medio de un lugar fijo de negocios en Uruguay”*.

Tal como lo mencionamos, el artículo 10 del Título 4º del TO de 1996, luego de definir básicamente Establecimiento Permanente, brinda una lista de casos que son incluidos y excluidos del mismo concepto. A continuación se presenta la transcripción del mencionado artículo y un cierto análisis comparativo con las principales definiciones brindadas a nivel internacional.

3.5.3.2 Lista de ejemplos de Establecimientos Permanentes.

“...La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros, los siguientes casos:

A) Las sedes de dirección.

B) Las sucursales.

C) Las oficinas.

D) Las fábricas.

E) Los talleres.

F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

G) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.

H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

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

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.

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

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

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

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

6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5- actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

a) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la facultan para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

No se considera que un no residente tiene un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado."

La lista de ejemplos, no supone una serie de presunciones que no admite prueba en contrario, sino que son en primera instancia considerados como EP, pero deben cumplir igualmente con la definición general para serlo definitivamente.

De los mencionados desde el inciso A) hasta el F) del artículo, la normativa uruguaya, coincide exactamente tanto con el Modelo OCDE, Modelo ONU, así como con la práctica convencional en territorio uruguayo.

A propósito de estos literales mencionados en el inciso anterior, corresponde detenerse en el segundo de ellos, las sucursales. En cuanto a estos, podemos decir que antes de la entrada en vigencia del IRAE, para que un no residente en el Uruguay tributara IRIC era necesario, además de la obtención de rentas a través de la combinación de capital y trabajo, que tuviera en territorio uruguayo una sucursal, agencia u otro establecimiento. Más allá de esta ampliada redacción, la DGI interpretaba que su potestad alcanzaba a los no residentes solamente cuando éstos habían constituido en Uruguay una sucursal cumpliendo para ello con todos los requisitos legales, dejando de lado el análisis de presencia de una agencia u otro tipo de establecimiento, teniendo así, un alcance restrictivo a la norma legal. Ahora, con la nueva normativa, se recogen los criterios generales de los modelos OCDE y ONU, siendo previsible que estas consideraciones restrictivas de la DGI cambien, siguiendo los criterios interpretativos de dichos organismos internacionales.

Entre los modelos internacionales mencionados, encontramos distintos tipos de EP, a los cuales se ajusta la normativa uruguaya.

El modelo de la OCDE maneja tres tipos de Establecimientos Permanentes, el físico, el de construcción y el de agencia. Asimismo, el modelo de la ONU agrega el de servicios. Todos estos serán analizados a continuación en forma específica.

3.5.3.2.1 Establecimiento Permanente Físico.

Como ya lo mencionamos, y por lo tanto no profundizaremos en el análisis para este caso, en el citado Modelo encontramos que existen tres condiciones básicas y fundamentales que deben cumplirse en forma simultánea para que exista un Establecimiento Permanente físico:

- En primer lugar, debe haber un lugar de negocios;
- La segunda condición es que ese lugar de negocios debe ser fijo;
- Por último, los negocios de la empresa se deben realizar por medio de ese lugar fijo de negocios.

Como vemos en los literales A) a H) del artículo 10 del nuevo Título 4 (IRAE) se enumeran algunos casos en los cuales se presume que existe un EP. En principio todos esos lugares parecen cumplir con la condición de ser EP. Sin embargo, en todos los casos

deberá verificarse que se trate de un lugar de negocios, que sea fijo y que los negocios de la empresa se realicen a través de ese lugar.

Lugar de Negocios

Esto implica la disposición de un sitio, de un espacio físico para la empresa del exterior. En los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, dentro de este aspecto encontramos puntos a tener en cuenta tales como:

- por más que deba existir espacio físico no tiene por qué ser de uso exclusivo de la empresa del exterior, perfectamente puede ser compartido.
- las instalaciones pueden ser propias, alquiladas o puestas a disposición por cualquier otro medio
- no se requiere título legal que establezca disponibilidad del espacio, de hecho los Comentarios prevén incluso la posibilidad de que se trate de un espacio ocupado ilegalmente.

Lugar Fijo

No sólo debe existir el lugar de negocios, sino que además debe ser fijo. A estos efectos, se suelen manejar tests que ayudan a determinar si se cumplen estas condiciones. Dentro de estos encontramos el **test geográfico**, que vinculan al lugar de negocios con un punto geográfico, el cual no necesariamente debe ser un inmueble (pueden ser instalaciones, o lugares con pequeñas variaciones en coherencia con la actividad, como por ejemplo stands en una feria o habitaciones y salas de un mismo hotel) y el **test temporal**, que determina la permanencia en ese lugar. Sobre la permanencia, si bien no hay una definición general, usualmente los Convenios fijan un plazo mínimo en seis meses, no existiendo EP cuando la permanencia es menor a ese lapso.

Negocios “por medio” del lugar fijo

Como aspectos relevantes a tomar en cuenta para esta condición, como ya fue mencionado se debe aclarar que no es requisito que la actividad tenga un carácter productivo, pues todas las actividades tiene la característica de contribuir a la productividad de la empresa. En versiones anteriores de los Comentarios al Modelo de Convenio se planteaba ese carácter productivo, pero fue eliminado. Otro aspecto relevante, es que el concepto de realización “por medio” de un EP tiene que ser interpretado de manera amplia; los Comentarios al Modelo manejan el ejemplo de una empresa de construcción que trabaja en el pavimento de una carretera, considerando que las actividades se realizan “por medio” del EP (la carretera).

Saliendo de los Comentarios del Modelo, y viendo la realidad de nuestro país, nos encontramos con que hay una cantidad importante de inmuebles que son propiedad de

empresas o personas del exterior, los cuales son arrendados. El análisis de este punto del concepto de EP es de vital importancia en estos casos, pues si una entidad de otro país arrienda esos bienes (tangibles o intangibles), y lo hace a través de un lugar fijo de negocios estaremos frente a un EP.

3.5.3.2.2 *Establecimiento Permanente de Construcción.*

El segundo de los casos es el de los establecimientos permanentes de construcción. El literal G) del mencionado artículo 10 establece que una obra o proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, constituyen Establecimiento Permanente sólo si se extienden por un plazo mayor a los 3 meses. Esto amplía en gran forma la cantidad de proyectos de construcción que quedarían comprendidos en el IRAE, que de adoptarse el criterio internacional¹⁰⁰, quedarían incluidos en el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). El mencionado apartamiento de la normativa internacional según D'Angelo¹⁰¹ denota un afán recaudador, puesto que aquellas obras que por constituir Establecimiento Permanente, deberán tributar IRAE, a una tasa mayor a la que tributarían mediante IRNR.

En relación con esto es razonable en términos recaudatorios¹⁰² para un país cuya estructura y dinámica económicas exigen actualmente grandes inversiones del exterior en infraestructura, y en el que la construcción y desarrollo urbanístico constituyen sectores estratégicos de la economía nacional. Países como España, para los que la construcción fue, y posiblemente continúe siendo, un sector estratégico de su economía, siempre dieron gran importancia a esta cláusula, como lo demuestra la reserva de este país a la redacción consensuada en el Modelo de la OCDE, en el que conservó su potestad para considerar que una empresa extranjera tiene un EP en el país aunque no cumpla con el mínimo de 12 meses, siempre que cumpla con la fijeza y permanencia exigidas por la cláusula general.

Ermoglio¹⁰³, a este respecto concuerda en que existe un propósito de ampliar la cantidad de contribuyentes del IRAE, pero ello no necesariamente conlleva una mayor recaudación, ya que eso dependerá de la comparación que surja de pagar un 25% sobre la utilidad real contra la aplicación de una tasa fija del 12% sobre el ingreso.

En cuanto a las actividades de construcción desarrolladas, debe aplicarse un criterio amplio, entendiendo que dentro de estas actividades se incluye también la construcción

¹⁰⁰ 12 meses según el Modelo de convenio de la OCDE y 6 meses para el modelo de la ONU.

¹⁰¹ D'ANGELO, Pablo, "Análisis del texto de proyecto uruguayo del nuevo impuesto a la renta de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español" Revista Tributaria 193.

¹⁰² LOAIZA-KEEL, Carlos, Op. Cit.

¹⁰³ ERMOGLIO, Enrique, Op. Cit.

de calles, puentes, canales, la renovación de esas obras, la instalación de cañerías, la excavación y el dragado. También incluye la instalación de equipos nuevos, tal como la instalación de alguna maquinaria compleja que insuma más de tres meses.

Esto último nos trae a comentar que en los literales C) y E), establecen que la expresión "Establecimiento Permanente" incluye especialmente a las oficinas y los talleres, entre otros.

Tratándose de un proyecto de construcción es probable que exista una oficina o un taller, pero ello no hará que exista un Establecimiento Permanente ya que, como fue anticipado, en el caso de construcción prima el criterio de los tres meses.

Si esa oficina o taller de la empresa constructora realiza actividades que no son preparatorias o auxiliares sino principales en sí mismas, entonces esa oficina puede constituir de por sí un Establecimiento Permanente, aún cuando ninguna de la o las obras que se manejen desde allí, o estén vinculadas a esa oficina, supere los tres meses de extensión.

Si nos basamos en lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE, habría que separar la utilidad atribuible a esa oficina (Establecimiento Permanente) de la de todas las obras que estén en el país, que eventualmente pueden no ser Establecimientos Permanentes. En este sentido existen diversas consultas (Nº 2.084¹⁰⁴ y Nº 2.391¹⁰⁵) que sostienen que si una empresa del exterior tiene una sucursal en Uruguay, dicha sucursal debe computar en cabeza propia todos los resultados que esa empresa del exterior obtenga en nuestro país. De todos modos la atribución de las rentas será un tema que veremos más adelante.

A efectos del cómputo de los tres meses, la obra existe desde que comienza el trabajo en el país. Así, interrupciones temporales (por ejemplo por mal tiempo) no detienen el cómputo del plazo.

Un aspecto muy relevante de este tema es el tiempo utilizado por los subcontratistas. Esos períodos se consideran como tiempo utilizado por el contratista principal. Adicionalmente cada subcontratista podrá, a su vez, constituir un Establecimiento Permanente si el tiempo ocupado en su contrato supera los tres meses.

Por el contrario, la práctica convencional del Uruguay, que antecede a la reforma, ha seguido rigurosamente los criterios propuestos por el Modelo OCDE, como puede evidenciarse en la siguiente tabla, en la que se compara la redacción de la cláusula en

¹⁰⁴ Publicada el 01/01/1983 – Boletín N° 116

¹⁰⁵ Publicada el 01/02/1985 – Boletín N° 141

los modelos internacionales, la normativa interna y la normativa convencional uruguayas.

Comparación de la regla especial para lugares de construcción			
Modelo OCDE	Modelo ONU	Normas internas uruguayas	Convenios vigentes
Una obra o construcción o proyecto de instalación, cuya duración exceda los 12 meses	Una obra, construcción, lugar de montaje o instalación, o actividades de supervisión en conexión con las anteriores, cuya duración exceda los 6 meses	Una obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión cuya duración exceda los 3 meses.	Obras de construcción o montaje cuya duración exceda los 12 meses.

Al presente existen tan solo algunas resoluciones administrativas que se pronuncian sobre la configuración de un EP por la cláusula especial de obras y construcciones. En las consultas Nos. 4731¹⁰⁶ y 4801¹⁰⁷ del año 2008, dos empresas extranjeras consultaron su situación fiscal en Uruguay ante el siguiente escenario: ambas se ocupaban de suministrar equipos tecnológicos que ellas mismas producían a un organismo oficial uruguayo, responsabilizándose también de la instalación de los equipos y de la reforma y adecuación de los locales del destinatario para su funcionamiento. Las empresas aclararon que la importación de los equipos se efectuaría por el organismo oficial uruguayo, que la duración de la instalación excedería los tres meses y que su intención era constituir una sucursal luego de culminada la instalación, con el objeto de prestar servicios de postventa. En ambos casos la DGI consideró que existía EP por aplicación de la cláusula especial de construcciones, al tratarse de una instalación de equipos que excedía los tres meses de duración. Esta postura evidencia el criterio extensivo que la Administración Tributaria pretende dar a la cláusula, prescindiendo de analizar la configuración de un EP en función de la cláusula general. Este análisis de la cláusula general, según Loaiza-Keel, es imprescindible de conformidad con la normativa uruguaya, pues en ella la regla especial para construcciones no se encuentra regulada autónomamente, sino que está inserta en la lista de ejemplos.

La definición brindada por el artículo 10, basada casi íntegramente en el modelo de la ONU, también hace referencia a la figura del agente dependiente. Es el caso en el cual una empresa del exterior no tiene un lugar fijo de negocios pero existe un agente que depende de ella, que hace que la empresa de destino actúe como si estuviera en nuestro país a través de ese agente que no necesariamente responde a una dependencia de carácter legal.

¹⁰⁶ Publicada el 01/01/2008 – Boletín N° 416

¹⁰⁷ Publicada el 01/04/2008 – Boletín N° 419

Cabe señalar que aún en el caso de que el agente tenga la posibilidad de negociar contratos pero carezca del poder legal para firmarlos, se considerará que existe un Establecimiento Permanente de agencia.

Asimismo, el artículo 10 separa al agente dependiente del que no lo es. Es así que establece, al igual que el Modelo ONU, que no se considera que una empresa tenga un Establecimiento Permanente en un país, sólo por realizar actividades en ese país a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

Existen varios elementos que deben tenerse en cuenta cuando se analiza si un agente debe ser considerado independiente; en primer lugar el agente independiente es generalmente responsable por los resultados de su trabajo, sin estar sujeto a un control significativo respecto a la forma de que ese trabajo se realiza; otro elemento que no hay que dejar de considerar, es la limitación del alcance de los negocios manejados por dicho agente, este puede llegar a ser un indicador de la libertad del mismo. Finalmente el grado de información que el agente envía por su actuación a la empresa del exterior es otro aspecto a tener en cuenta, si el envío de información se efectúa como condición para obtener determinada aprobación para los negocios estamos ante un caso, probablemente de agente dependiente.

Adicionalmente, debe considerarse el número de empresas representadas por el agente. Cuantos menos clientes tenga y más grande sean, es más probable que el agente sea dependiente respecto a ese cliente. Por el contrario, cuantos más clientes tenga y más atomizado esté, más probable será que ese agente sea independiente con respecto a cada uno de sus clientes.

Cómo se expuso, durante la vigencia del sistema fiscal anterior, la normativa uruguaya exigía que el no residente actuara por medio de una sucursal, agencia o establecimiento para quedar alcanzado por el IRIC, aun cuando la DGI fue tradicionalmente restrictiva en la interpretación de la norma. Sin embargo, en contra de esto, en algunos supuestos vinculados a ésta cláusula, según Loaiza-Keel, la Administración se mostró singularmente expansiva en sus opiniones, yendo incluso más allá de las nociones recogidas en los modelos OCDE y ONU.

A modo de ejemplo, en la Consulta 1278¹⁰⁸, la DGI concluyó que una oficina de representación de un no residente establecida con el único fin de ofrecer servicios de consultoría, es decir, sin capacidad de actuar en nombre del representado, constituía una agencia del no residente. Además de la anterior consulta, la Administración se pronunció positivamente en cuanto a la existencia de un agente dependiente en la

¹⁰⁸ Publicada el 01/08/1979 – Boletín N° 75

Consulta 214¹⁰⁹, en el caso de una sociedad uruguaya que actuaba como representante formal de un no residente.

En la práctica convencional, hablando de los tratados, se sigue casi sin fisuras el Modelo OCDE, aunque con algunas diferencias a reseñar.

El tratado con Alemania posee un alcance más amplio que dicho modelo, puesto que su estructura hace que los agentes dependientes, con poderes para contratar en nombre del no residente, siempre configuren un EP, con prescindencia de que se verifique la cláusula general. También excluye la consideración de EP cuando las actividades del agente, con poderes para contratar en nombre del no residente, se limitan a comprar bienes o mercancías para el no residente. La doctrina uruguaya ha reaccionado críticamente sobre esta exclusión, por entender precisamente que este tipo de circunstancias podrían derivar en la consideración de la existencia de EP por aplicación de la cláusula general¹¹⁰. Finalmente, el tratado con Alemania excluye de la consideración de EP a las actuaciones por medio de corredores, comisionistas generales y otros agentes independientes, siempre que actúen en el marco ordinario de sus actividades.

A modo de conclusión y ante el escaso desarrollo administrativo, corresponde realizar algunas precisiones orientativas para este tipo de EP. A modo de guía de interpretación, para entender configurado un EP de agencia cabe efectuar la distinción de representantes dependientes e independientes, en base a criterios jurídicos y económicos:

- Los agentes independientes poseen un mandato sin representación, realizando actos jurídicos en nombre propio aunque por cuenta ajena, siendo además libres desde el punto de vista económico para organizar su trabajo, seleccionar empleados y tratar a sus clientes. El agente independiente asume riesgo empresarial y es remunerado por una comisión.
- Los agentes dependientes, por el contrario, están jurídicamente investidos de poderes que les permiten actuar por cuenta del no residente y trasladar a su patrimonio los efectos de su actuación, debiendo además depender económicamente de la empresa representada.

Esta diferenciación excluye de la consideración de agente dependiente, y por tanto de la configuración de EP, a los concesionarios o distribuidores independientes, como

¹⁰⁹ Publicada el 01/03/1976 – Boletín N° 24

¹¹⁰ VALDES COSTA, Ramón “Notas preliminares sobre el Convenio entre Uruguay y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición” en Revista Tributaria N° 80 p. 376 – ARCIA, Sebastián, BLANCO, Andrés y HUERTAS, Héctor “Tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición”, en Revista Tributaria N° 159, p. 396

también a los mediadores que no sustituyen la voluntad del poderante, aunque ello no significa que este tipo de EP no alcance situaciones en las que tácticamente existe dependencia, sin perjuicio de que el análisis de éstas debe ser delicado y riguroso, teniendo en cuenta las limitaciones que se plantean en Uruguay a la hora de interpretar normas tributarias¹¹¹.

3.5.3.2.3 Establecimiento Permanente de Agencia.

Siguiendo con los casos y ejemplos de establecimiento permanente nos encontramos con el EP de agencia. La definición brindada por el artículo 10, basada casi íntegramente en el modelo de la ONU, también hace referencia a la figura del agente dependiente. Es el caso en el cual una empresa del exterior no tiene un lugar fijo de negocios pero existe un agente que depende de ella, que hace que la empresa de destino actúe como si estuviera en nuestro país a través de ese agente que no necesariamente responde a una dependencia de carácter legal.

Cabe señalar que aún en el caso de que el agente tenga la posibilidad de negociar contratos pero carezca del poder legal para firmarlos, se considerará que existe un Establecimiento Permanente de agencia.

Asimismo, el artículo 10 separa al agente dependiente del que no lo es. Es así que establece, al igual que el Modelo ONU, que no se considera que una empresa tenga un Establecimiento Permanente en un país, sólo por realizar actividades en ese país a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

Existen varios elementos que deben tenerse en cuenta cuando se analiza si un agente debe ser considerado independiente; en primer lugar el agente independiente es generalmente responsable por los resultados de su trabajo, sin estar sujeto a un control significativo respecto a la forma de que ese trabajo se realiza; otro elemento que no hay que dejar de considerar, es la limitación del alcance de los negocios manejados por dicho agente, este puede llegar a ser un indicador de la libertad del mismo. Finalmente el grado de información que el agente envía por su actuación a la empresa del exterior es otro aspecto a tener en cuenta, si el envío de información se efectúa como condición para obtener determinada aprobación para los negocios estamos ante un caso, probablemente de agente dependiente.

Adicionalmente, debe considerarse el número de empresas representadas por el agente. Cuantos menos clientes tenga y más grande sean, es más probable que el agente sea dependiente respecto a ese cliente. Por el contrario, cuantos más clientes

¹¹¹ Véase artículo 6 del Código Tributario, referente a la interpretación sustancial de las normas fiscales.

tenga y más atomizado esté, más probable será que ese agente sea independiente con respecto a cada uno de sus clientes.

En los tratados ratificados se sigue casi sin fisuras el Modelo OCDE, aunque con algunas diferencias a reseñar.

El tratado con Alemania posee un alcance más amplio que dicho modelo, puesto que su estructura hace que los agentes dependientes, con poderes para contratar en nombre del no residente, siempre configuren un EP, con prescindencia de que se verifique la cláusula general. También excluye la consideración de EP cuando las actividades del agente, con poderes para contratar en nombre del no residente, se limitan a comprar bienes o mercancías para el no residente. La doctrina uruguaya ha reaccionado críticamente sobre esta exclusión, por entender precisamente que este tipo de circunstancias podrían derivar en la consideración de la existencia de EP por aplicación de la cláusula general¹¹². Finalmente, el tratado con Alemania excluye de la consideración de EP a las actuaciones por medio de corredores, comisionistas generales y otros agentes independientes, siempre que actúen en el marco ordinario de sus actividades.

A modo de conclusión y ante el escaso desarrollo administrativo, corresponde realizar algunas precisiones orientativas para este tipo de EP. A modo de guía de interpretación, para entender configurado un EP de agencia cabe efectuar la distinción de representantes dependientes e independientes, en base a criterios jurídicos y económicos:

- Los agentes independientes poseen un mandato sin representación, realizando actos jurídicos en nombre propio aunque por cuenta ajena, siendo además libres desde el punto de vista económico para organizar su trabajo, seleccionar empleados y tratar a sus clientes. El agente independiente asume riesgo empresarial y es remunerado por una comisión.
- Los agentes dependientes, por el contrario, están jurídicamente investidos de poderes que les permiten actuar por cuenta del no residente y trasladar a su patrimonio los efectos de su actuación, debiendo además depender económicamente de la empresa representada.

Esta diferenciación excluye de la consideración de agente dependiente, y por tanto de la configuración de EP, a los concesionarios o distribuidores independientes, como

¹¹² VALDES COSTA, Ramón “Notas preliminares sobre el Convenio entre Uruguay y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición” en Revista Tributaria N° 80 p. 376 – ARCIA, Sebastián, BLANCO, Andrés y HUERTAS, Héctor “Tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición”, en Revista Tributaria N° 159, p. 396

también a los mediadores que no sustituyen la voluntad del poderante, aunque ello no significa que este tipo de EP no alcance situaciones en las que fácticamente existe dependencia, sin perjuicio de que el análisis de éstas debe ser delicado y riguroso, teniendo en cuenta las limitaciones que se plantean en Uruguay a la hora de interpretar normas tributarias¹¹³.

3.5.3.2.4 Establecimiento Permanente de Servicios.

Como se adelantó, la normativa interna uruguaya ha recogido una hipótesis más dentro de la lista de ejemplos en los que se considera que existe un EP, siguiendo las líneas del modelo ONU. Hablamos de la prestación de servicios por un no residente en territorio uruguayo, incluidos los de consultoría, mediante empleados o personal contratado en Uruguay, siempre que las actividades se realicen, en relación con el mismo proyecto o con otro relacionado, durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

En sus tratados vigentes, esta no es la fórmula que negoció el Uruguay. En el tratado con Alemania, por ejemplo, los servicios profesionales no dependientes pueden gravarse en el país en el que se prestan, siempre que el prestador hubiera permanecido en ese país por más de 183 días en el año civil. El tratado con Hungría sienta la misma regla, pero adhiere al criterio más tradicional del modelo OCDE, atribuyendo potestad tributaria al país en el que los servicios se prestan si el prestador cuenta en ese territorio con una “base fija” para desarrollar su actividad. Cabe destacar, que Loaiza-Keel destaca que la doctrina internacional ha establecido que, base fija se diferencia de EP en que la primera tiene menor “fijeza” que la segunda y que en sí, la base fija es una de las condiciones para constituir EP.

Según la doctrina uruguaya, los problemas interpretativos en este tipo de EP, pueden venir de la mano de que los servicios contenidos son descriptos de manera amplia, Loaiza-Keel hace referencia a la definición de servicios de consultoría brindada por Christian Schneeberger como: “toda clase de servicios en relación al desarrollo del negocio y todo asesoramiento brindado por un profesional especializado en alguna materia que sea de utilidad para la toma de decisiones”.

En éste ámbito, una vez más, los pronunciamientos de la administración son aún escasos y no existe jurisprudencia, aunque la relevancia del asunto para una economía como la uruguaya, receptora de servicios profesionales y de consultoría altamente especializada, ha determinado que la doctrina lo aborde con particular interés y profundidad.

¹¹³ Véase artículo 6 del Código Tributario, referente a la interpretación sustancial de las normas fiscales.

Entre los casos administrativos a reseñar corresponde mencionar el resuelto por la Consulta N° 4801¹¹⁴ de 2008, sobre la configuración de EP en aplicación de la normativa vigente uruguaya. En este caso la DGI se pronunció acerca de la existencia de EP en el caso de empresas del exterior que prestaban servicios de administración o *management* para un concesionario en el Uruguay, afirmando que, por la amplitud de sus funciones y por la estabilidad que estas requerían, resultaba claro que las empresas del exterior actuarían necesariamente en el país por medio de un lugar fijo de negocios. La Administración fue más allá, y consideró que, aún prescindiendo de la existencia de un lugar fijo de negocios, y tal como se trata de una hipótesis autónoma, las empresas configuraban la hipótesis de EP de servicios de consultoría teniendo en cuenta que los propios contratos de *management* tenían una duración mínima de tres años. Con idéntico criterio, en la ya citada Consulta 4969 de 2008, la DGI consideró que un consultor que prestaba sus servicios técnicos en Uruguay sin valerse de personal y con una permanencia inferior a los 183 días, no configuraba EP de acuerdo con la normativa interna.

3.5.3.2.5 Actividad auxiliares

El artículo 10 contiene también una serie de excepciones a la definición general, las actividades enunciadas comparten la característica de ser auxiliares o preparatorias de la actividad principal que la empresa realiza en el exterior, por lo tanto no deben ser consideradas como Establecimiento Permanente aún cuando se realizan actividades a través de un lugar fijo de negocios.

Se entiende que la función de estas exclusiones es matizar la tesis de pertenencia económica, que recogen expresamente los modelos ONU y OCDE en su cláusula general. Al excluir actividades auxiliares del concepto de EP, los modelos estarían exigiendo que las unidades económicas de los no residentes fueran productivas para constituir un EP, afiliándose implícitamente a la tesis de la realización o productividad antes mencionadas.

Ambos modelos, ONU y OCDE, han modificado algunos asuntos en lo que respecta a este apartado, y se han ido diferenciando. La normativa uruguaya no recoge expresamente ni uno ni otro, sino que sigue un curso de acción intermedio, tomando cosas de uno y otro. Por su parte, los convenios ratificados por Uruguay también recogen listas de supuestos que se excluyen del concepto de EP, siguiendo en líneas generales al modelo OCDE¹¹⁵.

¹¹⁴ Op. Cit.

¹¹⁵ ARCIA, BLANCO, HUERTAS, Op. cit., p. 395

La solución del modelo ONU, no contiene la palabra “entrega” en los sub apartados a y b, con lo que admite la existencia de EP en supuestos de mera existencia de *stock* de productos en el país fuente, extendiendo de esta manera el concepto de EP al reducir los supuestos excluidos.

Dado que no existen en la actualidad pronunciamientos administrativos ni jurisdiccionales, Loaiza-Keel realiza precisiones que pueden ser de ayuda interpretativa, las cuales exponemos a modo de conclusión de este apartado.

En primer lugar, a la hora de resolver si son EP algún caso que implique actividades preparatorias o auxiliares, se deberá prestar atención si las mismas se incluyen o no en las actividades específicas mencionadas. Debemos tener en cuenta que por más que esté en manos de interpretaciones, restrictivas o extensivas, la Reforma Tributaria ha manifestado una preferencia por la introducción de una u otra actividad, en pleno conocimiento de los modelos y mejores prácticas internacionales en la materia.

En segundo lugar, es importante que esta lista se interprete con la debida autonomía respecto de la lista de ejemplos, de manera de no genera fórmulas distorsivas para la configuración de EP.

En este sentido, podemos poner como ejemplo a una sucursal de una empresa del exterior que realiza el back-office (contabilidad, liquidación de remuneraciones y otras tareas administrativas) para su casa matriz en el exterior que se dedica a la prestación de servicios financieros. En principio el hecho de que la entidad del exterior tenga una sucursal no es determinante para definir si existe EP de dicha entidad en el país, por lo que hay que analizar el carácter de las actividades que desarrolla. En este caso, debemos tener en cuenta que si bien esta actividad no está expresamente enunciada como actividad auxiliar en el artículo 10 del Título 4, resulta claro que las mismas tienen dicho carácter, por tanto no constituye EP.

Como ya vimos, el sentido de definir Establecimiento Permanente es la posibilidad de asignar parte del resultado de una empresa del exterior a nuestro país, y por lo tanto gravarlo con los tributos locales, en virtud de que dicha empresa tiene aquí una presencia que genera rentas. De todas maneras, si la actividad principal de la empresa – la cual claramente genera la renta obtenida por la misma- está en el exterior, resulta ilógico que el Estado se apropie de parte de esa renta principal, solo porque en el país se realizan ciertas actividades accesorias y de apoyo.

En muchos casos puede ser difícil diferenciar cuándo las actividades son de carácter auxiliar o preparatorio de cuando no lo son. Habrá que hacer entonces un análisis caso a caso para determinar la situación. No caben dudas que si la actividad del

establecimiento local es idéntica a la actividad principal de la empresa del exterior, no se podrá decir que las actividades locales son auxiliares o preparatorias.

Una vez expuesto el concepto de EP y su aplicación en la normativa local, ahondaremos en los aspectos que hacen al tratamiento de los mismos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas.

3.5.4 REGLAMENTACIÓN SOBRE TRIBUTACIÓN DEL IRAE DE LOS EP

Dentro de la liquidación de IRAE de un Establecimiento Permanente, debemos de tener en cuenta algunos puntos adicionales a los antes mencionados para la obtención de la renta bruta y renta neta, dado que anteriormente, a nivel general, lo hicimos solo a título enunciativo. Pasaremos a desarrollar los temas de atribución de rentas al Establecimiento Permanente, deducibilidad de gastos con el exterior y dentro de estos, deducibilidad de gastos con la casa matriz.

3.5.4.1 Atribución de rentas al Establecimiento Permanente.

Sobre la atribución de rentas al EP, el artículo 11 del Título 4^{to} del Texto Ordenado de 1996 dice que *"Los Establecimientos Permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación de este impuesto, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior."*

Se puede apreciar que este artículo consagra legalmente lo que tradicionalmente ha sido la opinión de la DGI expresada en las citadas consultas N° 2.084 y 2.391. Es así que todas las rentas de una empresa del exterior que actúa en el país mediante sucursal son imputables a esa sucursal.

Contrastando este artículo del Título con el artículo 7 del Modelo de la OCDE¹¹⁶, vemos que existe una diferencia sustancial entre el criterio de atribución de rentas al EP contenido en el Modelo y el de la Ley de Reforma Tributaria. Mientras en este último todas las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior se atribuyen al Establecimiento Permanente, de acuerdo con el criterio de la OCDE, únicamente se atribuyen las rentas obtenidas a través de ese EP. Así, el Modelo de la OCDE establece una coherencia entre el concepto de EP y la forma en que las rentas se atribuyen al mismo.

Por su parte, la Ley de reforma toma la definición de Establecimiento Permanente de la OCDE, pero adopta un criterio de atribución de rentas distinto. Esto lleva a pensar que

¹¹⁶ *"Los beneficios de una empresa de un país sólo deben gravarse en ese país salvo que realice negocios en el otro país a través de un Establecimiento Permanente situado en el mismo. Si la empresa realiza negocios de esta forma, los beneficios deben ser gravados en el otro país pero sólo en la medida que sean atribuibles a ese Establecimiento Permanente."*

seguramente existirán contradicciones y algunos de los criterios adoptados por la OCDE no van a ser aplicables al Establecimiento Permanente previsto en los términos de la reforma.

Compartimos la opinión del Cr. Decarlíni en que resulta razonable el criterio de que deben atribuirse a los EP las rentas derivadas de las actividades desarrolladas directamente por las mismas. Sin embargo, Decarlíni considera que no existe fundamento para el criterio de considerar que toda la actividad que la casa matriz realice en Uruguay directamente, es decir, sin utilizar la infraestructura del EP, debe ser registrada y computada por ésta. Esto último puede llevar a situaciones de doble imposición puesto que seguramente las mismas no sean atribuibles al EP de acuerdo al régimen fiscal previsto en el país de la casa matriz¹¹⁷.

Recientemente, mediante la redacción del Decreto 527/009, el cual tiene vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2010, se intentó modificar esta situación. Fue así que la redacción brindada por el artículo 63¹¹⁸ del Decreto 150/007 modificada por el 527/009, agrega a lo textualmente expuesto por la Ley que la atribución de las rentas será tal como se explicó *“siempre que se encuentren incluidos en los literales A) a F) del inciso segundo del artículo 10, Título 4 del Texto Ordenado 1996”*.

Respecto a este cambio creemos conveniente realizar algunas apreciaciones. Por un lado, destacamos que de adoptar la atribución de rentas a los Establecimientos Permanentes según la nueva redacción del Decreto 150/007, podríamos llegar a no incluir algunas rentas que según la Ley sí están alcanzadas. Es por esta contradicción que consideramos que el Decreto es ilegal. Por otro lado entendemos que esta salvedad, además de contradecir a la Ley, no modifica la situación previa a su vigencia, dado que no brinda soluciones alternativas para los EP excluidos¹¹⁹.

Asimismo el artículo 63 del Decreto reglamentario del IRAE, también dice que *“La renta neta de fuente uruguaya de establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, será determinada tomando como base la contabilidad separada de los mismos y efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos. Igual tratamiento tendrán las rentas correspondientes a casa matriz residente en territorio nacional, con relación a establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y establecimientos permanentes de una misma matriz ubicados en territorio nacional, con relación a aquellos ubicados en el exterior. Cuando la*

¹¹⁷ DECARLINI, Leonardo “La atribución de rentas al establecimiento permanente” Revista tributaria 197 pag223

¹¹⁸ Ubicado en la Sección VII - Regímenes Especiales.

¹¹⁹ Contenidos en los literales G) y H) del inciso segundo del artículo 10 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, que como vimos al exponer la definición de EP, son los de construcción y de servicios.

contabilidad no refleje exactamente el beneficio neto de fuente uruguaya, la Dirección General Impositiva estimará de oficio la renta neta a los efectos del impuesto, teniendo en cuenta el volumen de negocios y los índices que se consideren adecuados para su determinación”.

Este artículo, como veníamos mencionando, fue modificado recientemente por el Decreto 527/009, quedando la redacción brindada con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2010. A diferencia de la anterior redacción no incluía los casos de las rentas de casa matriz residente con sus respectivos EP en el exterior o el de un EP en territorio nacional con otro EP en el exterior de la misma matriz. Creemos oportuno este agregado, puesto que guarda coherencia con lo que veremos más adelante cuando analicemos las deducciones de gastos, que a efectos fiscales en nuestra normativa se considera EP y casa matriz como una misma entidad.

En resumen podemos decir que al EP¹²⁰ se le atribuirán la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior (incluyendo establecimientos permanentes en otros países), tomando como base la contabilidad separada de los mismos, rectificando cuando sea necesario para reflejar los beneficios reales.

A efectos de esto último, la nueva redacción del artículo 63 agrega que *“se atribuirán al establecimiento permanente o casa matriz, las rentas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada, que realizara actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, y operara con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente o casa matriz”.*

Se agrega además al Decreto 150/007 el artículo 63 Bis, que define bajo qué condiciones las operaciones serán consideradas entre partes jurídica y económicamente independientes cuando son realizadas entre EP y matriz, o entre EP de una misma matriz en distintos países. Cabe señalar que dichas condiciones van en línea con lo establecido en el régimen de precios de transferencias.

3.5.4.2 Deducción de gastos.

Tal como se viene comentando a lo largo del presente capítulo, el IRAE se liquida en base a la renta neta obtenida. Para la determinación de la misma, es necesario realizar a la renta bruta los gastos correspondientes. Como ya mencionamos en el apartado de monto imponible y tasa, creemos que no alcanza a los objetivos de nuestro trabajo exponer en detalle todo el régimen de deducciones, pero a efectos de este numeral solo haremos una breve descripción del mismo deteniéndonos en los aspectos que más pueden importar a los efectos de establecimientos permanentes.

¹²⁰ Con las excepciones ya vistas

3.5.4.2.1 Régimen general

A la renta bruta, por principio general se podrán deducir los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados, adicionando como requisito que solo podrán deducirse aquellos gastos que para la contraparte constituyan rentas gravadas por el IRAE, IRNR, una imposición efectiva a la renta en el exterior o el mismo IRPF. Es a su vez condición necesaria para las rentas del trabajo alcanzadas por este último, que para esas partidas se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios.

Esta regla de deducibilidad, denominada “regla candado”, implícitamente lleva la finalidad de gravar rentas no alcanzadas por otros tributos, puesto que de no haber tributado anteriormente, el gasto incurrido no podrá ser deducido. Asimismo, es un incentivo a formalizar mas las transacciones, pudiendo la Administración tener más control.

Para los casos de que la renta de la contraparte sea gravada por el IRPF por sus rendimientos de capital o incrementos patrimoniales, o por el IRNR y/u otras imposiciones en el exterior, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar el cociente de la tasa máxima aplicable a dichas rentas y la tasa fijada para el IRAE, que como bien vimos es del 25%.

Aclarado esto, creemos pertinente analizar los casos específicos de las deducciones de los gastos realizados en el extranjero y en conjunto con estos, la deducción de gastos de establecimientos permanentes con sus vinculadas.

3.5.4.2.2 Deducción de gastos realizados en el exterior

Dado que para los EP es común incurrir en gastos o costos contratados con entidades residentes del exterior, persiguiendo el objetivo de nuestro trabajo, destacamos que tendrán un tratamiento diferencial¹²¹, según la contraparte esté o no, en un país de baja o nula tributación o se beneficien de regímenes de este tipo¹²². En el primer caso, se exige un certificado probatorio sobre el tratamiento que recibe en ese país la renta obtenida por la contraparte. Para el resto de las operaciones realizadas con entidades residentes en el exterior, la DGI deberá establecer los medios de prueba exigibles. En este sentido la Administración mediante la Resolución N° 869/009, estableció que en esos casos únicamente se deberá aportar certificación de la autoridad estatal o, en su

¹²¹ Según la nueva redacción del inciso 5° del artículo 26 del Decreto 150/007, brindada por el artículo 244/009 de mayo de 2009.

¹²² Según comentario de Deloitte publicado el 02/07/2009, si bien no existe un listado oficial de países en esta situación para este asunto, se puede tomar como referencia el listado establecido en el Decreto N° 56/009 que reglamenta Precios de Transferencia.

defecto, de auditorías privadas de reconocido prestigio, a requerimiento expreso de la DGI. Los mencionados certificados serán aplicables a todo el año calendario al que se refieran y se incluye como mínimo de información a incluir en la certificación:

- Tasa nominal del impuesto a la renta empresarial o personal de la jurisdicción que corresponda. Aclara que si se trata de tasas progresionales se dejará constancia en la certificación y, a efectos de la deducción del gasto, se tomará la mayor;
- Declaración que la renta a que se refiere el certificado es computable para dicho impuesto;
- Referencia al tratamiento del IRNR abonado en Uruguay, en el país de origen.

Acerca del tipo de deducibilidad de gastos que estamos tratando, como ya lo hemos afirmado anteriormente, podemos decir que las operaciones realizadas con entidades del exterior están sujetas en su mayoría a retención de IRNR en Uruguay. En estos casos entonces al menos 48% (12% / 25%) del gasto será deducible sin importar el tratamiento del ingreso en el exterior. Además de no tener crédito fiscal por el IRNR abonado aquí, en principio alcanzaría con que el ingreso de la entidad del exterior esté gravado por una imposición a la renta del 13% o más, para que el gasto sea 100% deducible. En el caso de que se otorgue crédito fiscal por el IRNR abonado en Uruguay, si bien no está especificado, resulta lógico tomar en cuenta el impacto del mismo para la determinación de la tasa efectiva del exterior. Si no aplicara retención de IRNR, obviamente la tasa efectiva a la que esté alcanzado el ingreso en el exterior deberá ser del 25% o más, para que el gasto sea deducible 100%.

En términos generales podríamos concluir que la porción de gasto deducible en Uruguay en operaciones con entidades no situadas en países con regímenes de baja o nula tributación, ni sometidas a dichos regímenes, responderá a la siguiente regla:

$$\text{Min} \left[\frac{\text{Tasa nominal del imp. a la renta en la jurisdicción} + \left(\text{Tasa máxima de retención de IRNR (12\%)} - \text{Crédito fiscal (tasa) en el país de origen por IRNR pagado en Ury.} \right) ; 25\% \right]$$

Tasa de IRAE en Uruguay (25%)

3.5.4.2.3 Deducción de gastos de la casa matriz

Para ver el tema de deducción de la casa matriz, podemos dividirlo según la forma de actuar de la casa matriz en nuestro país, o sea, si constituye EP (sucursal) o si actúa a través de una filial.

De tratarse de una **sucursal**, por constituir EP, es de aplicación el artículo 24 del Título 4 del T.O. que menciona deducciones no admitidas, agregando al final que los saldos de las cuentas particulares de los titulares de establecimientos permanentes serán considerados cuentas de capital.

A efectos de justificar esto último, podemos decir que la reglamentación se basa en el hecho de que, para el derecho privado, sucursal y casa matriz integran una misma y única persona jurídica. Y dado que nadie puede contratar ni ser acreedor o deudor de sí mismo, no cabe admitir que las cuentas de casa matriz y sus Establecimientos Permanentes se computen en el activo o en el pasivo del EP, sino como cuentas de capital. En consecuencia no se ha admitido el cómputo de ganancias o pérdidas por diferencias de cambio en el EP correspondientes a los saldos de aquellas cuentas, ni el cómputo de intereses sobre los mismos, con la consecuencia de que éstos no sean admitidos como gastos deducibles en el EP. Además, el pago o acreditación de los intereses o del propio capital prestado a la matriz u otras sucursales del exterior acreedoras se ha considerado una remesa de utilidades. La administración ha llegado a considerar fiscalmente préstamos de la matriz como aportes de capital, pagos de créditos por parte de la sucursal como remesas de utilidades, o incluso llegado a aplicar análogamente esa postura al caso de importaciones de mercaderías realizadas por una sucursal local desde su casa matriz.

El mismo criterio se aplica por parte de la DGI para no considerar los pagos o créditos que una sucursal realice a su casa matriz y otras sucursales del exterior por concepto de regalías y honorarios de servicios técnicos, los cuales tampoco son admitidos como gastos deducibles en la sucursal local.

Concordamos con la doctrina, tal como lo expone Decarlíni, que este criterio carece de fundamento racional y tributario, y de consistencia. Cuando un EP y su casa matriz realizan operaciones entre sí en las cuales actúan como entidades no vinculadas, por aplicación del principio de interpretación en base a la realidad económica establecido en el artículo 6 del Código Tributario y del principio de la fuente adoptado por nuestra legislación, tales operaciones deberían reconocerse plenamente a efectos fiscales.

En otro orden la normativa vigente trata la absorción de gastos realizados en el extranjero en el artículo 41 del Decreto 150/007. Este artículo también se vio modificado por el Decreto 572/009.

Para los ejercicios comenzados antes del 01/01/2010 se establece que para que los gastos efectuados por la casa matriz para obtener y conservar la renta de fuente uruguaya de un EP sean deducidos, se deben probar fehacientemente su origen y naturaleza. Para esto se exige prueba documentada certificada en el país de origen por

auditor independiente, traducida y legalizada, certificando importe y analizando de manera detallada la distribución entre los EP y casa matriz, detallando asimismo que ese gasto no ha sido deducido en ninguna liquidación fiscal del extranjero.

Sin embargo, para los ejercicios comenzados con fecha posterior al primero de enero de 2010, no se hace diferenciación y se exige que *“se cumplan las mismas condiciones formales y materiales que las exigidas para transacciones celebradas entre partes económica y jurídicamente independientes”*. También agrega que es imprescindible para la deducción que los servicios que hayan originado el gasto fueran efectivamente prestados y que la cuantificación de los mismos sea sustentada con criterios técnicamente aceptables, no admitiéndose una simple adjudicación a prorrata. Cabe destacar que la modificación de la redacción también incluye a los gastos entre EP de una matriz uruguaya y a los gastos entre un EP en territorio nacional con otra EP en territorio extranjero de la misma casa matriz.

Finalmente, el nuevo artículo 41 establece que *“Estos gastos serán admitidos en las condiciones generales de liquidación del impuesto, con excepción de aquellos que correspondan a intereses y diferencias de cambio provenientes de saldos de aportes, colocaciones y en general de cualquier de operación financiera”*. Esto último concuerda con lo que decíamos al principio sobre la consideración de las cuentas de los titulares de EP como cuentas de capital, por lo tanto cabe lugar a las mismas apreciaciones.

Por otra partes, consideramos pertinente desarrollar el tratamiento que se le da a las **filiales de empresas extranjeras** en nuestro país, a pesar de que estas sean residentes de la República por el hecho de estar constituidas de acuerdo a las leyes nacionales. Es por esto mismo, que las relaciones que tenga una filial uruguaya dominada total o mayoritariamente por una empresa internacional, con afiliadas del exterior son tratadas como relaciones con terceros. Se admite en consecuencia, la condición de activos o pasivos de los correspondientes saldos y el cómputo de diferencias de cambios e intereses sobre los mismos en la liquidación impositiva de la empresa local.

Asimismo, los gastos incurridos entre filial y casa matriz pueden ser, amén de las limitaciones y condiciones existentes, deducidos en la medida que las operaciones sean consideradas, o deban ser tratadas a estos efectos, como realizadas entre partes independientes. En cambio la Administración ha llegado a emitir posturas contrarias, llegando a discusiones, algunas resueltas ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA).

En un caso particular, la DGI llegó a sancionar a una empresa uruguaya por haber deducido de su liquidación del Impuesto a la Renta el costo de servicios provistos por su casa matriz, incluidos éstos en un contrato celebrado en el cual se establecía que la

matriz se obligaba a prestar servicios informáticos, administrativos, contables y legales, a cambio de un porcentaje de las ventas. Este mismo contrato era firmado por todas las filiales de la empresa en el mundo. La DGI entendió que dicho gasto no era deducible y reclamó a la empresa el pago del Impuesto que se había dejado de pagar en virtud de la deducción, mas multas y recargos, entendiendo que el pago a la casa matriz no era un gasto realizado por la empresa uruguaya para obtener ganancias, sino que solo redundaba en beneficio de la matriz, que quería controlar la gestión de todas las empresas el grupo.

El TCA en su sentencia 19/005 falló a favor de la empresa argumentando, entre otras cosas, que la deducibilidad del gasto se rige por las normas generales en la materia y que a su vez quedó demostrado el haberse dado cumplimiento a las mismas. El tribunal analizó los aspectos de necesidad y razonabilidad del gasto. Para el primero no realizó observaciones, y en el segundo determinó que para uno de los ejercicios el monto era excesivo. A pesar de esto, el TCA remarcó que la DGI debió haber ajustado solo el gasto de ese ejercicio por los métodos establecidos en materia de precios de transferencia, en vez de extralimitar sus facultades y no admitir deducción de especie alguna. Como consecuencia de lo expuesto, la determinación tributaria realizada por la DGI devino ilegal, anulando el proceso.

3.6 CONSIDERACIONES FINALES

A este punto del presente trabajo, hemos desarrollado los principales aspectos que nos permiten realizar una conclusión aproximada sobre la tributación de los no residentes por la obtención de rentas en nuestro país. Estamos hablando de los conceptos de Residencia Fiscal y Establecimiento Permanente junto a sus respectivas vinculaciones con el IRNR y el IRAE.

El concepto de Establecimiento Permanente introducido por la reforma tributaria, está basado en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU. La idea general es que el EP, es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. En este sentido, la normativa local adopta este concepto, no para determinar qué Estado tiene la potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas por el EP, sino que lo hace con el fin de establecer qué impuesto deberá tributar.

En cuanto el no residente no constituya establecimiento permanente, tributará IRNR vía retención por las rentas de fuente uruguaya obtenidas. Por el contrario si el no residente actúa en el país mediante EP, sus rentas quedarán comprendidas en el régimen de IRAE.

De lo anterior se desprende que los no residentes tributarán por todas las rentas de fuente uruguaya que obtengan. Será en última instancia la existencia de establecimiento permanente la que indique bajo cuál de los regímenes deberá hacerlo.

Si bien nunca fue la voluntad del legislador, pueden darse situaciones en las que dadas determinadas especificidades del negocio, una entidad del exterior puede analizar bajo qué tributo le conviene más realizar operaciones en nuestro país dadas las posibilidades expuestas.

Entendemos interesante mencionar esta posibilidad, a pesar de que no es muy común en la práctica. Existen innumerables situaciones en las que una entidad queda indefectiblemente comprendida en uno u otro impuesto. Tal es el caso de una construcción con duración mayor a tres meses, el que por quedar comprendido dentro de la definición de EP, tributará siempre IRAE. Por el contrario, a modo de ejemplo, una entidad no residente que preste en nuestro país servicios profesionales no abarcados en la definición de EP de servicios, en un principio queda comprendida en el IRNR; no obstante, puede cambiar de régimen mediante la constitución de una sucursal en Uruguay para brindar estos servicios, pasando a tributar IRAE por todas sus rentas de fuente uruguaya.

A la hora de evaluar cual de las alternativas es más conveniente, se deberá tomar en cuenta cada una de las ventajas y desventajas según el caso. A grandes rasgos, podemos decir que de liquidar IRAE la ventaja mas saliente es la posibilidad de deducir gastos y otras pérdidas a la renta bruta, mientras que para el IRNR la principal ventaja es la menor tasa.

En relación con lo anterior, a un negocio con un margen pequeño le va a convenir tributar por su renta neta a una tasa más alta antes que tributar por el ingreso a una tasa más baja.

Otro punto a destacar, es que el modo en que opere el no residente en nuestro país, no solo afecta su propia tributación, sino que también repercute en las entidades con las que contrate en nuestro país, ya que la responsabilidad por el pago del impuesto podrá recaer sobre el propio contribuyente o sobre un agente de retención dependiendo de cada situación. De esto se desprende que una diferencia de interpretación entre el no residente y el fisco puede tener efectos sobre un eventual agente de retención.

Volviendo al concepto de EP, otra de las diferencias entre nuestro sistema y los Modelos de Convenio internacionales, radica en la atribución de la renta a los mismos. Mientras que, por ejemplo, para la OCDE a la empresa del exterior deberán atribuirles aquellas rentas obtenidas en nuestro país mediante el EP, en nuestra normativa serán atribuidas al EP la totalidad de las rentas de fuente uruguaya obtenidas por la entidad del exterior.

Esto no es un tema menor, dado que puede derivar en situaciones de doble imposición internacional.

Como conclusión general entendemos que el hecho de que los no residentes que constituyan EP tributen IRAE, es justo porque pretende ponerlos en pie de igualdad con las entidades residentes que realicen actividades análogas. Sin embargo el hecho de que el impuesto recaiga sobre todas las rentas obtenidas por el no residente en nuestro país y no sólo las obtenidas por el EP, puede generar injusticias. A modo de ejemplo si una entidad del exterior constituye un EP de construcción y a su vez brinda asesoramiento profesional, deberá tributar IRAE a una tasa del 25% sobre las rentas netas obtenidas por estas últimas actividades, en vez de hacerlo al 12% sobre la renta bruta como posiblemente lo harían sus competidores.

Cabe destacar que la atribución a un EP de la totalidad de las rentas de fuente uruguaya obtenidas por la entidad del exterior, está consagrada en la Ley. Mediante el Decreto 572/009 se intentó dar solución a la situación, exceptuando de esta atribución a los EP de construcción y los de servicios, pero entendemos que el Decreto contradice la Ley, por lo que no es una solución válida por tratarse de una ilegalidad.

CAPÍTULO 4: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4.1 GENERALIDADES

Este impuesto fue creado por Ley N° 14.100 del 29 de diciembre de 1972 y si bien ha sufrido cambios durante el transcurso del tiempo (algunos de ellos relevantes), mantiene hasta hoy su estructura original.

Las disposiciones legales que lo regulan son recogidas por el Texto Ordenado de 1996 en el Título 10, siendo su principal Decreto Reglamentario el N° 220/98. Asimismo, se deben tener en cuenta la existencia de leyes y decretos que con posterioridad al Texto Ordenado 1996 han establecido modificaciones al IVA.

El tributo grava las manifestaciones de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o del consumo, aplicándose a todas las etapas del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo en cada etapa recuperar lo abonado por este concepto como crédito del impuesto.

Las importaciones son gravadas cuando ingresan al país, sin embargo esto no significa la imposición del tributo a la importación como tal, sino que es un adelanto del impuesto ya que el pago efectuado por el importador será reconocido como crédito fiscal.

La importancia relativa de este impuesto en la tributación de los no residentes es menor si lo comparamos con los anteriormente analizados IRNR e IRAE, es por ello que no profundizaremos demasiado en su análisis.

4.2 HECHO GENERADOR

En adelante vamos a estudiar los aspectos más relevantes del hecho generador del IVA, haciendo especial hincapié en aquellos aspectos que afecten a contribuyentes del exterior.

4.2.1 ASPECTO OBJETIVO

Los hechos económicos que configuran el aspecto material del IVA que son enunciados en el artículo 1° del Título 10 del T.O. 1996 son los siguientes:

- La circulación interna de bienes en territorio nacional
- La prestación de servicios dentro del territorio nacional
- La introducción de bienes al país

- La agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles

A continuación, en el artículo 2° del mismo Título se precisa el significado de las expresiones planteadas en el artículo 1°:

“A) Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. En tal caso se encuentran entre otros, las compraventas, las permutas, las cesiones de bienes, las expropiaciones, los arrendamientos de obra con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos actos. Quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta.

B) Por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación. En tal caso se encuentran entre otros, los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general.

El servicio de financiaciones a que se refiere este literal, comprende los intereses derivados del incumplimiento del plazo pactado.

C) Por importación se entenderá la introducción definitiva del bien al mercado interno.

D) Por agregación de valor en la construcción sobre inmuebles se entenderá la realización de obras bajo la modalidad de administración, cuando tales inmuebles no se hallen afectados a la realización de actividades que generen ingresos gravados por el Impuesto al Valor Agregado ni rentas computables para el Impuesto a las Rentas de las Actividades económicas (IRAE) y el Impuesto a la enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por parte del titular de la obra”

La imposición recaerá sobre la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa en el caso de bienes, a la prestación del servicio o al valor del bien importado.

Desarrollaremos a continuación los distintos hechos económicos que se incluyen en la definición del aspecto objetivo del hecho generador.

4.2.1.1 La circulación de bienes

La circulación de bienes, que como vimos es definida en el literal A) del artículo 2° del Título 10 del T.O. 1996, no está limitada al contrato de compraventa ni al concepto jurídico de enajenación sino que trata de un hecho esencialmente económico a partir del cual quien recibe el bien tiene la facultad de disponer económicamente de él.

La operación debe tener carácter definitivo, es decir, el bien debe pasar de un patrimonio a otro sin que se prevea el retorno a futuro del mismo bien al patrimonio de origen.

La Ley no discrimina entre bienes nuevos o usados, tangibles o intangibles, por lo que se entiende que la circulación de todo tipo de bienes es objeto del gravamen, salvo que se trate de bienes importados por no contribuyentes que hayan sido afectados a su uso personal con anterioridad a la importación.

Interesa destacar a su vez, que la enunciación de ciertas operaciones (compraventa, permuta, cesión de bienes, etc.) efectuadas en el literal A) del artículo 2° del Título 10, no tiene carácter taxativo sino meramente enunciativo.

4.2.1.2 La prestación de servicios

La definición efectuada a través de la Ley en el literal B) del artículo 2° del Título 10 es de carácter amplio y en términos generales abarca a todas las operaciones a título oneroso que no están incluidas en el concepto de circulación de bienes.

También en el caso de los servicios la enumeración que hace la Ley de las operaciones comprendidas en esta figura tiene carácter enunciativo y no taxativo.

En definitiva, quedan incluidas en la definición de servicios tanto las operaciones que implican actividad por parte del prestador del servicio, como aquellas que no requieren actividad, e incluso contratos en los que se establezca la obligación de no hacer.

El mayor problema respecto a estas operaciones se plantea en su concepto y tratamiento cuando estas son de tipo internacional. En primer lugar existen dificultades a la hora de determinar la territorialidad o extraterritorialidad de un servicio, lo que provoca consecuencias en el tratamiento de la importación y exportación de los mismos y en la necesidad de lograr la armonización en las zonas de integración económica.

4.2.1.3 La introducción de bienes al país (importación)

Sobre la definición de importación dada en el artículo 2° se destaca el carácter definitivo de la introducción de bienes, por lo que el ingreso al país bajo cualquier régimen especial de tránsito o temporalidad no es considerado en el hecho generador y por lo tanto no está sujeta a imposición por el IVA. Evidentemente si ese ingreso de

mercaderías bajo un régimen especial luego se transforma en definitivo, pasa a ser alcanzado por el impuesto cuando se realizan los tramites de importación.

Respecto a cuáles son las importaciones comprendidas en el hecho generador que estamos analizando, la Ley establece un “Régimen especial de importaciones”. Este régimen especial establece que todas las importaciones de bienes se encuentran gravadas por el IVA, sin importar quienes las llevan a cabo.

4.2.1.4 La agregación de valor en la construcción sobre inmuebles

La Ley 18.083 incorporó este concepto como un nuevo hecho generador en el IVA, dado que no existía con anterioridad a la Reforma Tributaria.

Al excluir a los inmuebles afectados a actividades que generen impuestos gravados por el IVA, y a los que obtengan rentas computables para el IRAE o el IMEBA por parte del titular de la obra, se deduce que quedan comprendidos en el literal D) únicamente las obras efectuadas por personas físicas.

4.2.2 ASPECTO TEMPORAL

El siguiente aspecto a analizar dentro del hecho generador del impuesto es el aspecto temporal.

Este aspecto refiere al momento en que se considera configurado el hecho generador, momento que no debe confundirse con aquel a partir del cual el pago del tributo se hace exigible.

El artículo 3° del Título 10 del TO 1996 regula este aspecto. En él se establecen los momentos en que el hecho generador se configura dependiendo de las operaciones de que se trate:

- Para la circulación de bienes el momento es el de la entrega de los mismos.
- Para las importaciones es el momento de la introducción de los bienes al país.
- Para los servicios es el momento de la prestación.
- Para la agregación de valor es el momento de finalización de la obra.

En los dos primeros casos y en el último el hecho generador es instantáneo, es decir que se configura en un determinado momento. Mientras tanto, en el caso de los servicios hablamos de un hecho generador continuado, ya que es necesario el transcurso de un lapso de tiempo para su concreción, de todas formas debemos distinguir los servicios que tienen previsto un período corto y determinado de finalización de aquellos que se prestan en forma indefinida y/o continuada.

Con respecto al momento de acaecimiento del hecho generador nos remitimos al artículo 8° del Código Tributario que establece:

“Art. 8°. (La ley tributaria en orden al tiempo)

...El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo....”

Cuando la prestación del servicio tenga prevista una fecha de finalización, esa fecha será la considerada como la de configuración del hecho generador. En cambio, si la prestación del servicio no tiene prevista tal fecha debemos tener en cuenta el inciso final del artículo 3°, que establece que en dichos casos el hecho generador se tendrá por configurado mensualmente.

Paralelamente el artículo 3° prevé que tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios se tiene por ocurrida a la fecha de la factura, esta presunción que tiene un fin esencialmente práctico admite prueba en contrario por parte del contribuyente, al tiempo que la Administración es facultada a fijar la fecha cuando exista omisión, anticipación o retardo en la facturación, lo que confirma que los elementos que verdaderamente importan a efectos del hecho generador son la efectiva fecha de entrega de los bienes o de prestación de los servicios.

Habiendo detallado hasta aquí los elementos más relevantes de los aspectos objetivo y temporal, a continuación proseguimos nuestro análisis con el aspecto espacial del hecho generador del impuesto.

4.2.3 ASPECTO ESPACIAL

Este aspecto es regulado a través del artículo 5° del Título 10 del T.O. 1996 que expresa:

“Artículo 5°. - Territorialidad.- Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones y no lo estarán las exportaciones de bienes. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.

Quedan comprendidos en el concepto de exportación de servicios los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el territorio nacional y los servicios prestados a organismos internacionales que determine el Poder Ejecutivo.”

Del artículo se desprende claramente la aplicación del principio de territorialidad en el IVA. De esta manera la organización del impuesto es coherente con el ordenamiento que en general adopta el sistema tributario uruguayo.

En este ámbito, resulta de interés precisar el concepto de territorio nacional al que refiere la Ley, puesto que la norma legal en su artículo 1° solamente lo menciona al referirse a los servicios, mientras la circulación y la introducción de bienes al país se relacionan con el mercado interno delimitado por las fronteras aduaneras.

Encontramos entonces que el aspecto espacial del hecho generador del IVA varía según se trate de uno u otro tipo de operaciones, ya que en el caso de los servicios la referencia al territorio nacional se mantiene incambiada tanto en el artículo 1° como en el 5° por lo que no sería coherente asignarle otro significado que no sea el de territorio político del país, quedando entonces comprendidas para este caso las aguas territoriales y el espacio aéreo. Nada se dispone acerca de la territorialidad en el caso de la agregación de valor.

El lugar donde se considera prestado un servicio ha planteado problemas de interpretación ya que la Ley no se ocupa de regular este punto. Para llenar este vacío se recurre a la integración analógica y es así que José Luis Shaw concluye:

“...cuando el servicio implique el arrendamiento o la cesión del uso de un bien o el goce de un derecho debe considerarse prestado en el lugar donde el bien esté situado o sea utilizado o donde el derecho sea utilizado económicamente. Pero cuando el servicio implique el desarrollo de una actividad hacia o en relación con el beneficiario, debe considerarse prestado en el lugar donde la misma se desarrolle.”

Esta definición conceptual de carácter general no deja de plantear dificultades en algunos casos especiales en que es difícil precisar el lugar de desarrollo de las actividades o de situación o utilización de los bienes.

4.2.3.1 Situaciones especiales del aspecto espacial referidas a los bienes

Existen determinadas partes del territorio nacional sujetas a regímenes jurídicos especiales en las cuales se constituye una restricción al principio de gravabilidad dentro del territorio uruguayo, es decir, se ha dispuesto que operaciones normalmente gravadas en virtud del principio general de imposición quedan excluidas del impuesto porque se llevan a cabo en determinadas zonas del territorio nacional.

Veremos a continuación cuáles son esas porciones del territorio que se pueden considerar excluidas del territorio aduanero uruguayo.

4.2.3.1.1 Exclaves

El artículo 26° del Decreto N° 220/98 dispone:

“Artículo 26°.- Exclaves.- Queda excluida de la aplicación del impuesto, la circulación de bienes realizada en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros.

La introducción desde territorio extranjero o desde territorio aduanero nacional a dichas áreas, de bienes destinados a las operaciones y obras a realizarse en las mismas, no estará gravada por el Impuesto al Valor Agregado...”

Los exclaves a los que refiere el artículo son recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros.

4.2.3.1.2 Zonas Francas

La definición de zonas francas está dada por el artículo 2° de la Ley N° 15.921 del 17/12/1987 donde se dispone:

“Artículo 2°.- Las zonas francas son áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada, cercadas, y aisladas eficientemente, las que serán determinadas por el Poder Ejecutivo previo asesoramiento de la Comisión Honoraria Asesora de Zonas Francas, con el fin de que se desarrollen en ellas con las exenciones tributarias y demás beneficios que se detallan en esta ley, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios...”

La Ley de Zonas Francas prevé, entre otras cosas, que los bienes, mercaderías, materias primas, y servicios de cualquier origen que se introduzcan desde otro país en zona franca estarán exentos de todo tributo, así como de cualquier otro instrumento de efecto equivalente sobre la importación o que se aplique en ocasión de la misma, aún aquellos en que por disposición legal se requiera exoneración específica cualquiera sea su naturaleza.

También establece que dentro de estas áreas la circulación de bienes y la prestación de servicios están exoneradas del IVA.

4.2.3.2 Situaciones especiales del aspecto espacial referidas a los servicios

Ya hemos expresado que de acuerdo al principio general de territorialidad se encuentran gravados por el impuesto todos los servicios prestados en territorio nacional sin distinción de domicilio, nacionalidad o residencia de las partes intervinientes en las prestaciones.

La legislación uruguaya reconoce las figuras de importación y exportación de servicios y deja en manos del Poder Ejecutivo la determinación de las operaciones comprendidas en el concepto de exportación.

En lo que tiene que ver con la exportación de servicios, Uruguay ha optado por una solución que es criticable, por facultar al Poder Ejecutivo a actuar con discrecionalidad y por no cumplir cabalmente con el criterio de imposición en destino. Desde otro punto de vista se considera que se trata de una solución práctica en un tema muy controvertido.

Las operaciones que el Poder Ejecutivo, haciendo uso de la facultad otorgada por la Ley, ha determinado como comprendidas dentro del concepto de exportación de servicios se encuentran en la redacción del artículo 34° del Decreto N° 220/998 y posteriores reglamentaciones que han incorporado nuevos conceptos a la figura .

En cuanto a los servicios que una persona física o jurídica del exterior preste en el país, están alcanzados por el IVA por el solo hecho de haber sido prestados en territorio nacional.

4.2.4 ASPECTO SUBJETIVO

Continuando con el estudio de los diversos aspectos del hecho generador del impuesto, a continuación desarrollaremos el aspecto subjetivo del mismo.

Si bien la figura del sujeto pasivo no necesariamente es constitutiva del aspecto subjetivo del hecho generador de un tributo, en ciertas ocasiones ambos conceptos están tan íntimamente relacionados que se delimita este aspecto en función de las características de los sujetos a los que se pretende gravar. Esto es lo que sucede con el IVA en el Uruguay.

Como ya mencionamos en este trabajo la definición del sujeto pasivo está dada por el artículo 16° del Código Tributario y comprende en su definición tanto al contribuyente propiamente dicho, como al responsable que sin asumir la calidad de contribuyente está obligado a cumplir con la obligación de pago. En el IVA se reconocen tres clases de responsables, a saber: responsable solidario, agente de percepción y agente de retención, los cuales desarrollaremos a continuación, junto con los contribuyentes del impuesto.

4.2.4.1 Contribuyentes

El artículo 6° del Título 10 T.O. 1996 bajo la denominación de sujetos pasivos se refiere exclusivamente a los contribuyentes de la siguiente manera:

“Artículo 6º.- Sujeto Pasivo.- Serán contribuyentes:

A) Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3º del Título 4 de este Texto Ordenado, con excepción de los que hayan

ejercido la opción de tributar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6º del mismo cuerpo.

B) Quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5º del Título 4 de este Texto Ordenado

C) Quienes perciban retribuciones por servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, no comprendidos en los literales anteriores, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 34 del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.

D) Quienes realicen los actos gravados y sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, salvo cuando tales actos se vinculen a la obtención de las rentas a que refieren los literales C) y D) del artículo 2º del Título 8 de este Texto Ordenado.

E) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado. Facúltase al Poder Ejecutivo a fijar la fecha a partir de la cual quedarán gravados estos contribuyentes, así como a determinar las entidades que tributarán el gravamen.

F) Los que introducen bienes gravados al país y no se encuentren comprendidos en los apartados anteriores.

G) Los Gobiernos Departamentales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada, salvo la circulación de bienes y prestación de servicios realizados directamente al consumo, que tengan por objeto la reducción de precio de artículos y servicios de primera necesidad. El Poder Ejecutivo determinará en la reglamentación las actividades y la fecha a partir de la cual quedarán gravadas.

H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.

I) Las cooperativas de ahorro y crédito.

J) La Caja Notarial de Seguridad Social, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

K) Los fondos de inversión cerrados de crédito.

L) Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

M) Quienes realicen los actos gravados a que refiere el literal D) del artículo 2º de este Título.

N) Quienes tributen el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios por frutas, flores y hortalizas.”

Sin entrar en detalle de los distintos literales del artículo interesa destacar el literal A), el más importante en cuanto plantea la idea general de quienes deben ser alcanzados por el impuesto, remitiéndose para ello a los conceptos planteados en el IRAE en cuanto a rentas empresariales.

En términos generales el resto de los literales del artículo 6° del Título 10 apunta a considerar contribuyentes del IVA a quienes no son alcanzados por el IRAE pero igualmente desarrollan actividades comerciales; destacándose a efectos de nuestro trabajo el literal D), que consagra sujetos pasivos a los contribuyentes del IRNR, siempre que obtengan rentas empresariales y de trabajo independiente.

4.2.4.2 Responsables solidarios

Los responsables solidarios son aquellos que sin revestir la calidad de contribuyentes deben responder por estos. La responsabilidad solidaria está prevista en el artículo 24° del Decreto Nº 220/98 para determinadas operaciones relativas a servicios personales; por lo tanto, los titulares de la explotación de salas teatrales, locales o lugares utilizados para exhibiciones o actuaciones, canales de televisión, ondas de radiodifusión y espectáculos deportivos, serán responsables solidarios respecto al pago del IVA correspondiente a los sujetos pasivos que actúen en los referidos medios o espectáculos percibiendo retribuciones por estos servicios personales.

Se prevé la posibilidad de retención del impuesto al contribuyente por parte del responsable, dicha retención puede llevarse a cabo o no, pero la obligación de pago ante la Administración recae sobre este último. De todas formas, dada la naturaleza jurídica de esta figura el Fisco tiene la posibilidad, llegado el caso, de reclamar el cumplimiento de la obligación tributaria contra el contribuyente, contra el responsable e incluso contra ambos.

4.2.4.3 Agentes de percepción

La figura del agente de percepción en el IVA tiene por finalidad simplificar el mecanismo de recaudación del impuesto, cuando en la etapa minorista este se vuelve complejo debido a la gran cantidad de potenciales contribuyentes que dificultan su control y a la reducida significación económica de cada uno de ellos. Para esto es necesario que se den condiciones como la existencia de un precio predeterminado (o determinable mediante los mecanismos que prevé la ley) y que se trate un número limitado de comerciantes que sólo comercialicen esa clase de productos a la etapa final. La percepción se realiza en una etapa intermedia del proceso de comercialización.

La simplificación de la recaudación no es el único objetivo que se persigue con la introducción de esta figura, puesto que también es un instrumento muy útil para

asegurarse la recaudación cuando ésta se ve comprometida dada la tendencia a la informalidad existente en determinados sectores

4.2.4.4 Agentes de retención

Bajo esta modalidad es donde encontramos una mayor aplicabilidad a los no residentes, siendo la otra alternativa más común la actuación en el país mediante establecimiento permanente, situación bajo la cual el no residente tributa el impuesto en cabeza propia mediante el régimen general.

Vale acotar que en otros artículos de la reglamentación también se dispone la retención del IVA, pero el análisis de estas disposiciones no se vincula con el tema de este trabajo.

La reglamentación a través del artículo 4º del Decreto Nº 220/998 designa agentes de retención a quienes efectúen pagos o realicen acreditaciones a personas domiciliadas en el exterior.

Los mencionados agentes pueden a su vez considerar las citadas retenciones como un IVA compras deducible en su liquidación del mes en que se haya efectuado la misma (en la medida en que esté directa o indirectamente asociado a operaciones gravadas o de exportación).

A los efectos de determinar la renta gravada, se considerará, en caso de no estar discriminado el tributo, que el precio incluye el impuesto, según lo dispone el inciso segundo del citado artículo 4º del Decreto 220/998.

En tal sentido interesa destacar lo ya expuesto, que según el literal d) del artículo 1º del Decreto Nº 220/998, con redacción dada por el artículo 1º del Decreto Nº 207/007, son contribuyentes del IVA *“Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes por los actos gravados en el ejercicio de actividades que generen rentas comprendidas en los literales A) y B) del artículo 2º del Título 8 del Texto Ordenado 1996. En el caso del literal B) no serán contribuyentes por los actos que generen rentas por servicios personales en relación de dependencia”*.

De lo expuesto se desprende que las rentas obtenidas de actividades empresariales, las asimiladas por la enajenación de inmuebles y los rendimientos de trabajo fuera de la relación de dependencia, son pasibles de retención de IVA para los contribuyentes del IRNR, siempre que los servicios sean prestados en el territorio aduanero nacional.

En este último aspecto, se encuentran diferencias con lo definido en cuanto al aspecto espacial de los servicios comprendidos en el IRNR ya analizado, donde para determinados servicios (servicios técnicos) no es condición necesaria para su gravabilidad que los mismos sean prestados dentro del territorio nacional.

En lo que respecta a rentas internacionales, el porcentaje de las mismas que corresponde considerar de fuente local ya fue analizado en los capítulos precedentes que refieren a la imposición a la renta.

4.3 MONTO IMPONIBLE Y TASAS

La materia imponible de este impuesto se encuentra legislada en los artículos 7° y 8° del Título 10. Donde se establece que *“...estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación”*.

En el caso de la agregación de valor en la construcción, el artículo 48 del Decreto N° 207/007 establece que *“...el débito fiscal se determinará aplicando la tasa básica del Impuesto al Valor Agregado al monto que surja de aplicar la base imponible del Aporte Unificado de la Construcción por el 60%”*

La estructura de este impuesto prevé dos tasas, la básica y la mínima que actualmente se sitúan en el 22% y 10% respectivamente. Además se aplica un sistema de tasa cero para algunos sectores de la actividad mediante el cual, a los efectos de las ventas, el impuesto opera en la práctica de la misma forma que la exportación, es decir no repercute el impuesto en las ventas, pero a diferencia de lo que sucede en la exoneración el sector gravado a tasa cero puede hacer uso del crédito fiscal generado en sus compras por encontrarse comprendido en la definición del hecho generador y no estar exonerado, sino que simplemente la tasa aplicada en sus ventas es nula.

Este sistema de tasa cero que rige para las exportaciones es compatible con el criterio de imposición en destino que aplica Uruguay.

4.4 DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A TURISTAS EXTRANJEROS

Creemos conveniente, por último, desarrollar este régimen, que si bien lo encontramos por fuera de la estructura general del impuesto, es de aplicabilidad únicamente para personas físicas del exterior, por lo que es de especial interés a efectos de nuestro trabajo.

Este régimen está reglamentado a través del Decreto N° 333/009, con la finalidad de lograr mayor competitividad en el sector turístico.

Hablamos de la devolución del IVA comprado por turistas no residentes, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones, en cuando a productos, beneficiarios e importes.

4.4.1 PRODUCTOS

Los productos comprendidos serán aquellos de producción local, aclarando además que estos son los fabricados en el país o que (habiendo sido elaborados en más de un país) hayan recibido el último proceso sustancial de transformación en el nuestro.

Para acreditar adecuadamente lo expuesto, los artículos deberán ser etiquetados o rotulados, conteniendo la leyenda “Made in Uruguay”, “Hecho en Uruguay”, “Industria Uruguaya” o un término equivalente, sin los cuales no podrá operar este beneficio.

Además, el Artículo 1º del Decreto establece que sólo determinados productos están alcanzados por este beneficio: *“artículos de cuero o punto, alimentos, bebidas o artesanías (...) exclusivamente a operaciones gravadas a la tasa básica del impuesto”*

4.4.2 BENEFICIARIOS

Quienes podrán hacer uso del beneficio deberán acreditar su residencia habitual en otro Estado e ingresar al país con fines de turismo, negocios o estudios, admitiéndose a estos efectos una permanencia menor a las 24 horas para los pasajeros y tripulación de cruceros.

Es importante aclarar que los turistas deben consumir los artículos fuera del país, dado que si no cuentan con estos al momento de su salida son pasibles de ser sancionados.

La mencionada salida deberá realizarse a través del Aeropuerto Internacional de Carrasco, Aeropuerto de Laguna del Sauce, Puerto de Montevideo o Puerto de Colonia.

4.4.3 IMPORTES

La devolución procederá siempre que las compras totales por comercio superen los U\$S 60 o su equivalente en moneda nacional, pudiéndose obtener dicho importe mediante la acumulación de comprobantes con un lapso máximo de 30 días de diferencia.

El monto del reintegro ascenderá al 85,97% del IVA pagado.

No estimamos que sea necesario, a los efectos del presente trabajo, extenderse en lo relacionado con la puesta en práctica de este instrumento, puesto que la misma refiere más a trámites que deben efectuar los comercios locales para ingresar en el régimen que a la propia situación de los turistas extranjeros que harán uso del mismo.

4.5 CONSIDERACIONES FINALES

El impuesto objeto de análisis en el presente capítulo, es el que menos cambios sufrió con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, siendo el descenso de sus alícuotas la variación más significativa, pasando la tasa básica de 23% a 22% y la mínima de 14% a 10%.

Se trata de un impuesto que grava básicamente la circulación de bienes, la prestación de servicios, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles, lo cual no lo hace un impuesto a la renta, si no un impuesto al consumo. De lo anterior se desprende que no es un impuesto que recaiga directamente sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino sobre una manifestación aislada de la misma.

Es a su vez, uno de los que menor incidencia relativa tiene sobre no residentes, aunque alcanza a los mismos de dos maneras distintas; en primer lugar, cuando éstos constituyen en nuestro país un Establecimiento Permanente de acuerdo con la definición de EP establecida por el artículo 10 del Título 4, tributarán el impuesto en cabeza propia y de acuerdo al régimen general; mientras que en los casos que el no residente que no constituya EP preste servicios gravados en territorio nacional a un contribuyente del impuesto, lo tributará vía retención a la tasa del 22%.

En lo que respecta al aspecto espacial, encontramos una inconsistencia interna, puesto que si bien se respeta el principio de territorialidad, el mismo se interpreta de distinta forma según se trate de prestación de servicios o de circulación e introducción de bienes. Para el primero de los casos se debe tomar en cuenta el territorio político nacional, mientras que para el segundo de los casos es el territorio aduanero nacional.

Algo que interesa destacar, que surge luego de haber analizado la imposición a la renta de los no residentes, es que encontramos algunas coincidencias en cuanto al aspecto objetivo del hecho generador del IVA con el del IRNR, es así que determinadas prestaciones de servicios se encuentran gravadas simultáneamente por ambos impuestos, haciendo más pesada aún la carga tributaria para con dichos contribuyentes.

Acerca de la prestación de servicios creemos oportuno resaltar que cuando los mismos son prestados fuera del territorio nacional, no se encuentran comprendidos en el impuesto, algo que puede resultar una ventaja competitiva para el prestador en caso de que quien contrate esos servicios no pueda utilizar el IVA comprado como crédito del impuesto, como por ejemplo un usuario de zona franca.

Otro aspecto relevante a los efectos de los objetivos de nuestro trabajo, pasa por el nuevo régimen de devolución del impuesto a turistas, dado que el mismo impacta

únicamente a extranjeros. En el mencionado régimen, se prevé que los turistas que adquieran determinados productos en nuestro país, para consumirlos fuera del mismo, gocen del beneficio de la devolución de un importante porcentaje del impuesto abonado al momento de la compra, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

CAPÍTULO 5: IMPUESTO AL PATRIMONIO

5.1 INTRODUCCIÓN

Además de los impuestos al consumo y los impuestos a las rentas expuestos anteriormente, otra imposición a la que se ven sometidos los no residentes es el Impuesto al Patrimonio.

Este impuesto grava el patrimonio fiscalmente valuado a una fecha determinada, siendo el patrimonio fiscal, la diferencia entre activos y pasivos ajustados de acuerdo a criterios establecidos por las normas vigentes.

El Impuesto al Patrimonio tiene dos variantes, por un lado existen disposiciones que regulan el Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas (IPPF), y por otro se encuentra el Impuesto al Patrimonio de las Personas Jurídicas (IP).

Además de contener normas diferentes respecto a la valuación de los bienes y a los pasivos que pueden ser descontados, el IPPF se aplica sobre el patrimonio que excede un mínimo no imponible, mientras que el impuesto de las empresas recae sobre la totalidad del patrimonio fiscal.

Otra diferencia importante es que en el IPPF las tasas son progresivas por tramos, y en el IP de las empresas, cada contribuyente liquida a una única tasa fija. Para la gran mayoría de las empresas contribuyentes, la tasa del IP es de 1,5% anual, siendo el 2,8% aplicable para entidades financieras (bancos, casas financieras y empresas asimiladas).

En ambos casos el impuesto grava la diferencia entre los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, y una lista reducida de pasivos, de los cuales previamente debió descontarse un importe equivalente al de los activos exentos, excluidos, no computables y/o en el exterior de la propia empresa.

Tal como está instrumentado hoy, el IP constituye un impuesto básicamente de carácter real dado que grava manifestaciones aisladas u objetivas de riqueza con prescindencia de la persona titular de la misma. No obstante, el mismo contiene cierto carácter “personal” al gravar el patrimonio de aquellos individuos, núcleos familiares y sucesiones indivisas, que supere determinado mínimo no imponible.

El derecho comparado reconoce en muy contados casos este tipo de imposición, cuya incidencia recaudatoria es muy escasa y tiende a perder significación; incluso en algunos países se llegó a dejar sin efecto el impuesto oportunamente implantado, sobre todo

por las dificultades que se presentan en materia de valuación equitativa de bienes y en cuanto a la correcta administración del tributo.

La legislación del Impuesto al Patrimonio se recoge actualmente en el Título 14 del Texto Ordenado de 1996, el cual ha sufrido sucesivas modificaciones y está reglamentado por el Decreto 600/988 y sus modificativos.

Es de destacar que no hubo grandes cambios en este impuesto con la introducción de la Reforma Tributaria. Principalmente las variaciones se dieron en la lista taxativa que da la norma para la deducción de los pasivos.

Al igual que lo expresado en el capítulo anterior, este impuesto tiene para los no residentes una menor importancia relativa que aquellos que gravan las rentas, por lo tanto no profundizaremos demasiado en su análisis.

A continuación expondremos el hecho generador del impuesto tal como se ha venido haciendo para los anteriores tributos, centrando nuestro análisis, si se trata de personas físicas o si se trata de personas jurídicas del exterior y también señalando diferencias con el régimen anterior.

5.2 HECHO GENERADOR

El hecho generador de este impuesto está constituido por la posesión de un patrimonio neto situado en nuestro país. Éste se determinará para las personas físicas al cierre del año civil cuando el patrimonio supere el mínimo no imponible y para las personas jurídicas al cierre del ejercicio económico que podrá o no coincidir con el cierre del año civil.

5.2.1 ASPECTO OBJETIVO

El patrimonio gravado será la diferencia entre activos y pasivos –patrimonio neto– ajustados fiscalmente.

En el activo de las personas físicas, quedan comprendidos en principio todos aquellos bienes de los que sea titular el contribuyente, con alguna excepción que se detallará más adelante; mientras que en cuanto al pasivo, corresponde computar solamente una lista taxativa, que también se detallará cuando se analice el monto imponible.

En el activo de las personas jurídicas, deben computarse todos los bienes y derechos afectados a la actividad empresarial; mientras que existen fuertes restricciones al cómputo de pasivos. Como consecuencia, el patrimonio gravado no coincide con el patrimonio de la empresa en términos contables o económicos.

En efecto, conforme a la evolución del impuesto, las restricciones al cómputo del pasivo se han ido incrementando fundamentadas por un lado en la necesidad de impedir la deducción de pasivos inexistentes o ficticios, y por otra parte, en desestimular el endeudamiento que se consideraba implícito en el régimen inicial .

5.2.2 ASPECTO TEMPORAL

El impuesto al patrimonio es un impuesto de carácter permanente, para las personas físicas se liquida y paga todos los años según la situación patrimonial del contribuyente al cierre de cada año civil. No se toman en cuenta a ningún efecto las variaciones patrimoniales que puedan ocurrir en el transcurso del ejercicio; sólo interesa lo que podríamos llamar la fotografía de la situación fiscal del contribuyente al momento en que concluye el año calendario.

Para los sujetos pasivos del IRAE, la fecha en la que deberán liquidar el impuesto es la de cierre de su ejercicio económico anual; mientras que las personas jurídicas del exterior que no tributen IRAE (por no constituir establecimiento permanente en el país), configuran el hecho generador el 31 de diciembre de cada año.

5.2.3 ASPECTO ESPACIAL

El artículo 7 del Título 14 establece en su inciso segundo que el patrimonio gravado debe incluir todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; en consecuencia los bienes localizados en el exterior representan un caso de exclusión o ininclusión.

Existen casos dudosos respecto a la localización de determinados bienes, que han sido resueltos por vía administrativa. Por ejemplo, respecto a los vehículos, buques y aeronaves se atiende al país de su matriculación; los derechos de crédito, incluyendo los depósitos bancarios, se consideran ubicados en el país del domicilio del deudor y los valores públicos se reputan radicados en el domicilio del emisor.

5.2.4 ASPECTO SUBJETIVO

El artículo 1º del Título 14 designa los sujetos pasivos del impuesto. A los efectos de nuestro trabajo interesa destacar a: las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, de acuerdo a la definición dada por el artículo 3 del Título 4 del T.O. 1996, y aquellas entidades constituidas en el extranjero que no constituyan establecimiento permanente, definidas en el artículo 5 del Título 8.

En cuanto a las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, la normativa no establece limitaciones en cuanto a la nacionalidad y domicilio de los mismos.

Las personas físicas titulares de empresas unipersonales, de cuotas en sociedades personales, o poseedoras de acciones nominativas emitidas por sociedades de capital, computarán en sus patrimonios individuales el valor patrimonial que les corresponda por su participación en dichas actividades o entidades de derecho privado.

En caso que exista un matrimonio cuyos integrantes vivan conjuntamente, se podrá optar por constituir lo que se denomina núcleo familiar y declarar entonces los respectivos patrimonios en forma conjunta; en este último caso tanto el mínimo no imponible individual como los parámetros de la escala progresiva, se duplican, lo que significa un beneficio fiscal para los cónyuges porque se promedia el impuesto a pagar. La constitución de núcleo familiar no significa la creación de un sujeto de derecho, sino sólo la subjetivización de una situación de hecho a efectos de estimar la cuantía de la obligación.

Si un contribuyente fallece durante el ejercicio, la ley dispone que, mientras no existe declaratoria de herederos, la liquidación del impuesto se practique de acuerdo con las normas aplicables al causante, salvo en cuanto a la posibilidad de constituir núcleo familiar que queda excluida para este caso.

Siguiendo la norma citada, el mismo prevé la posibilidad de que el Poder Ejecutivo designe agentes de retención, y éste ha designado en tal carácter mediante el Decreto 408/996, a las entidades emisoras de obligaciones o debentures, de títulos de ahorro o de otros valores similares que emitan al portador y a las entidades comprendidas en el IRAE y en el Impuesto a las sociedades Financieras de Inversión que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan en el país por medio de establecimiento permanente.

5.3 MONTO IMPONIBLE Y TASAS

Vistos los sujetos pasivos que interesan a nuestro trabajo, dividiremos este análisis según se trate de: personas físicas, núcleos familiares, sucesiones indivisas del exterior, personas jurídicas constituidas en el extranjero o establecimientos permanentes.

Los primeros 3 contribuyentes quedan agrupados bajo un mismo régimen, el de la tributación de las personas físicas, que describiremos a continuación. Posteriormente veremos el tratamiento de las personas jurídicas constituidas en el exterior y los establecimientos permanentes.

5.3.1 PERSONAS FÍSICAS DEL EXTERIOR

El activo estará integrado en principio por todos los bienes de que sea titular el contribuyente, tanto los corporales como los incorporales, quedando fuera los fondos

acumulados en las cuentas individuales de ahorro administrados por las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP).

Por otro lado, según lo establecido por el Artículo 13º del Título 14 del T.O. 1996, las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, solamente podrán deducir como pasivo el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

1. Los Bancos públicos y privados
2. Las casas Financieras
3. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley Nº 15.322.
4. Las empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.
5. Los fondos de inversión cerrados de crédito.
6. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

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.

5.3.2 PERSONAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS EN EL EXTERIOR

El patrimonio de las personas jurídicas comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.

El criterio de valuación del patrimonio de las personas jurídicas (locales y del exterior) se registrará bajo las normas del IRAE.

Al igual que para las personas físicas, el artículo 15 del Título, proporciona una lista taxativa de los pasivos que pueden ser deducidos, los mismos son:

“A) El promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con:

- 1. Los Bancos públicos y privados.*
- 2. Las Casas Financieras.*
- 3. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982.*

4. Las empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.

5. Los fondos de inversión cerrados de crédito.

6. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

Las entidades acreedoras mencionadas en el inciso anterior deberán entregar al deudor anualmente una constancia de los referidos saldos, dentro de los 90 días de la fecha de determinación del patrimonio.

B) Las deudas contraídas con Estados, con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, con la Corporación Nacional para el Desarrollo y con instituciones financieras estatales del exterior para la financiación a largo plazo de proyectos productivos.

C) Las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor.

Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente de este impuesto, no serán deducibles.

D) Las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.

E) Las deudas documentadas en debentures u obligaciones, siempre que su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública y que dichos papeles tengan cotización bursátil. Las deudas emitidas a partir de la vigencia de esta ley documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:

1. Que tal emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.

2. Que dichos instrumentos tengan cotización bursátil.

3. Que el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, una vez contempladas las preferencias admitidas por la reglamentación, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.

Asimismo serán deducibles las deudas documentadas en los instrumentos a que refiere el presente literal, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean

organismos estatales o fondos de ahorro previsional (Ley Nº 16.774, de 27 de setiembre de 1996).

Las limitaciones establecidas en el presente inciso no serán aplicables a los sujetos pasivos referidos en el literal C) del artículo 45, del Texto Ordenado 1996.

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 lista taxativa se desprende que las normas se apartan totalmente del criterio que establece que todo el pasivo financia los activos, por el contrario, la ley parece partir del supuesto de que los pasivos no financian en su conjunto a todo el activo, sino primeramente a los activos no gravados.

Según Bordolli, ese parece haber sido el sustento del mencionado apartamiento. En tal sentido indica que la Administración habría constatado una tendencia de los contribuyentes a endeudarse para adquirir bienes exentos o en el exterior, tendencia que se busca corregir.

Una de las críticas que la doctrina efectúa a este sistema de deducción de pasivos es que provoca un apartamiento de la estructura del impuesto respecto del principio de capacidad contributiva. A su vez se sostiene también, que el sistema atenta contra la neutralidad en las fuentes de financiamiento, ya que orienta al contribuyente al endeudamiento con las entidades financieras locales y a la asunción de deudas a plazo con ciertos proveedores de bienes y servicios, todo ello en desmedro de la financiación de otros sujetos.

5.3.3 EXONERACIONES

Creemos conveniente analizar en un mismo apartado las exoneraciones dado que las mismas rigen tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas, destacando las siguientes:

- a) valores emitidos por el Estado u otras entidades públicas uruguayas; se fundamenta en la necesidad de favorecer la colocación de los mismos mediante el atractivo de liberarlos de toda carga fiscal;
- b) acciones de sociedades que emiten acciones al portador, que están designadas como contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas; tiene como finalidad evitar la doble imposición que en caso contrario se verificaría;
- c) saldos de precio que deriven de importaciones, préstamos y depósitos en moneda extranjera de personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el

exterior; en los dos primeros casos se persigue el propósito de que el deudor, radicado en el país, no vea sobrecargados sus costos de financiamiento al tener que hacerse cargo (por vía de traslación) del impuesto que recaería sobre el titular del crédito. Respecto de los depósitos, la exoneración se inspira en la finalidad de incentivar la utilización del Uruguay como plaza financiera internacional, y recoge una solución bastante frecuente en la legislación comparada;

d) obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares que se emitan al portador; en este caso se busca evitar la doble imposición que se podría originar desde que la propia ley estableció un impuesto específico de carácter real sobre estos activos, que se pagaba por la entidad emisora, a la que se otorgaba derecho de repetición; al día de hoy, el mencionado impuesto está derogado, sin embargo la exoneración se mantiene;

e) depósitos en instituciones bancarias cuyos titulares sean personas físicas; no interesa la clase de moneda ni la nacionalidad, domicilio o residencia del titular. Se inspira en el propósito de incentivar la canalización del ahorro público a través del sistema bancario; esta exención no rige por supuesto para el impuesto de las personas jurídicas.

5.3.4 ALÍCUOTAS

En el impuesto al patrimonio de las personas físicas existe un mínimo no imponible que se ajusta todos los años y beneficia a todos los contribuyentes, con independencia de su nacionalidad, del lugar de su domicilio o residencia, de si el impuesto es pagado por vía de declaración jurada o de retención.

Las alícuotas se establecen en el artículo 45º del Título, las mismas son progresivas según el monto imponible, siendo la mínima de 0,7% (para patrimonios gravados hasta el monto correspondiente al mínimo no imponible) y la máxima de 2,75% (para patrimonios gravados que excedan el importe de 14 mínimos no imponibles).

Interesa destacar a este respecto que la Ley faculta al Poder Ejecutivo para rebajar las alícuotas del impuesto que grava a las personas físicas hasta en un 50%, facultad de la que se ha hecho uso en algunas oportunidades.

Asimismo, en este artículo, para los casos de personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, se prevé un programa de reducción de tasas, que en el caso de los no residentes que no tributen IRNR tendrá como límite inferior la alícuota del 1,5%. Para el resto de los casos este mínimo se fija en 0,10% a partir del año 2016.

A los efectos de las personas jurídicas del exterior, la alícuota a aplicar es de 1,5%, sin mínimo no imponible.

Aquellas entidades no residentes que actúen en el país mediante establecimiento permanente, deberán además efectuar pagos mensuales a cuenta del impuesto, los que ascenderán al 11% del impuesto abatido generado en el ejercicio anterior.

5.4 TRATAMIENTO EN EL IP DE LAS PERSONAS DEL EXTERIOR

Anteriormente, en el capítulo de IRAE vimos que en nuestra legislación existen tratamientos diferenciales según estemos en presencia de empresas del exterior que actúen en el país mediante establecimiento permanente o a través de una filial.

El tratamiento diferencial que vimos para la renta, también aplica para el IP. Esto es, si bien para ambos tipos de empresa los patrimonios que se hallen en territorio nacional estarán gravados, el tratamiento de las relaciones entre éstas y la empresa matriz será diferente dependiendo si se trata de sucursal o de una filial.

5.4.1 ACTUACIÓN A TRAVÉS DE UNA SUCURSAL

Cuando se trata de sucursales de sociedades del exterior, la Administración Fiscal entiende que éstas integran una misma y única persona jurídica.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, como nadie puede contratar ni ser acreedor de sí mismo, se concluye que no cabe admitir que las cuentas de la casa matriz y sus sucursales se computen en el activo o pasivo de la sucursal local, sino como cuentas de capital.

La normativa del IP tiene una remisión al IRAE para aquellos activos y pasivos para los cuales no haya una regulación expresa en los textos legales y reglamentarios del Impuesto al Patrimonio, de acuerdo a lo establecido por el artículo 15° del Título 14 del Texto Ordenado del 1996:

“El patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de la Actividades Económicas (IRAE), se evaluarán, en lo pertinente, por las normas que rijan para dicho impuesto.”

El Decreto N° 150/007 establece que no se considerarán activo computable: *“...Los saldos deudores de dueño y de casa matriz, incluso de otros establecimientos...”*

Y por su parte el artículo 96° de la misma norma, con respecto a los pasivos dice que *“...Los saldos acreedores de dueño y de casa matriz, incluso de otros establecimientos, y las deudas de sucursales en el exterior no se computarán en el pasivo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29° del Título que se reglamenta”*.

Los comentarios pertinentes a ambos artículos, ya fueron expuestos en el capítulo de IRAE.

5.4.2 ACTUACIÓN A TRAVÉS DE UNA FILIAL

Habíamos mencionado que la posición adoptada por la Administración es que las relaciones que tenga una filial uruguaya, dominada total o mayoritariamente por una empresa internacional, con afiliadas del exterior son tratadas como relaciones con terceros, admitiéndose en consecuencia la condición de activos o pasivos de los correspondientes saldos.

En relación a este punto nos remitimos a los comentarios vertidos en el capítulo de IRAE.

5.4.3 TRIBUTACIÓN VIA RETENCIÓN

Además de los sujetos comprendidos en el Impuesto al Patrimonio en calidad de contribuyentes, fueron designados determinados agentes de retención.

El Impuesto al Patrimonio grava los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, con independencia del domicilio de los titulares. Ello lleva a que, en la medida en que una persona del exterior -física o jurídica- tenga un activo en nuestro país, el mismo sea, en principio, alcanzado por este impuesto. Aquellas personas jurídicas constituidas en el exterior que actúan en nuestro país por medio de un establecimiento permanente, tributarán en cabeza de la misma y, por lo tanto, no presentan particularidades. Lo mismo ocurre con las PF o PJ del exterior que son titulares de algún otro tipo de activo en nuestro país, como por ejemplo, un inmueble.

En este tipo de tributación se ubican aquellas personas físicas domiciliadas en el extranjero o personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan mediante establecimiento permanente. O sea que, este tipo de personas tributarán este impuesto vía agentes de retención.

5.4.3.1 Situación antes de la Reforma Tributaria

Anteriormente el Decreto 600/988 reglamentario del IP, designaba "agente de retención" a las sociedades personales no sujetas al pago de IP cuyos socios eran PF domiciliadas en el exterior o PJ constituidas en el exterior que no actuaran por medio de sucursal, agencia o establecimiento en nuestro país, y a las entidades comprendidas en el IRIC o las SAFI, que fueran deudoras de dichas PF o PJ del exterior.

5.4.3.1.1 Sociedades personales con socios del exterior

Bajo la normativa del IRIC, en los casos de sociedades personales ya sea SRL, sociedades civiles, etc., no se configuraba la combinación de capital y trabajo necesaria para ser sujeto pasivo de IRIC y en consecuencia sujeto pasivo de IP en cabeza propia. Es por esto que estas sociedades debían determinar el patrimonio fiscal para que los socios lo computaran en sus propias liquidaciones si se trataba de personas físicas o jurídicas domiciliadas en Uruguay.

A su vez, se preveía una forma de liquidación simplificada en el caso de que los socios fueran del exterior para lo cual se designaba responsables sustitutos por el IP a la sociedad personal en cuestión. Si además el socio del exterior tenía otros bienes gravados en el país, debía computarlos en su liquidación personal y considerar lo retenido como pago a cuenta.

5.4.3.1.2 Contribuyente de IRIC deudor de PF o PJ del exterior:

Por otro lado estaban los contribuyentes de IRIC y las SAFI, que tenían saldos con PF o PJ del exterior, configurando un activo en nuestro país para aquellas. Es importante tener en cuenta que estos saldos debían apreciarse siempre al 31 de diciembre de cada año, con independencia de la fecha de cierre fiscal de la sociedad local, además debíamos diferenciar las deudas comerciales de las deudas financieras.

Deudas Comerciales:

Los saldos impagos por operaciones de importación de bienes estaban implícitamente exonerados en el Art 22º del Título 14 ya que consideraba que estos saldos solo se iban a tomar en cuenta para determinar fictamente el valor del ajuar y muebles de la casa-habitación, por tanto no correspondía retener IP.

Según Decreto 203/004 se consideraba “saldo de precio de importaciones” a los pasivos por compra de bienes situados en el exterior, y en los recintos y depósitos aduaneros y zonas francas originados en operaciones de trading.

En cambio, respecto a los pasivos originados por prestaciones de servicios por parte de personas del exterior, el contribuyente de IRIC debía retener IP en todos los casos, ya que los mismos no se encontraban dentro del literal antes mencionado.

A los efectos de la liquidación del IP para la empresa local, las deudas comerciales por servicios constituían un pasivo deducible mientras que los saldos de importaciones no.

Deudas financieras:

Analizando el caso de los saldos financieros de contribuyentes de IRIC con PF o PJ del exterior, vemos que el tratamiento previo a la reforma era diferente según en qué moneda estaba documentada la deuda.

Para el caso de activos de personas del exterior originados en préstamos y depósitos en moneda extranjera, regía la misma exoneración implícita ya vista para el caso de los saldos de precio que derivan de importaciones.

En efecto, el literal A) del artículo 22 del Título 14, indicaba que los "préstamos y depósitos en moneda extranjera" de personas físicas o jurídicas del exterior sólo se considerarán a los efectos de la determinación ficta del valor del ajuar y muebles de la casa-habitación.

Por lo tanto no correspondía retener IP en el caso de pasivos financieros en moneda extranjera.

Sin embargo no existía exoneración específica para el caso -muy poco común- de que dichos pasivos fueran en moneda nacional, siendo por lo tanto responsable solidario del pago del IP por dichos saldos, el contribuyente de IRIC que tenga dicha deuda.

A los efectos de la liquidación, por los saldos financieros referidos, ya sea en moneda nacional o extranjera, tanto PF o PJ, se debía abonar -mensualmente- en carácter de responsable sustituto el Impuesto a los Activos de Empresas Bancarias (IMABA) y el Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI). Como consecuencia directa, el promedio de dichos saldos a fin de cada mes era pasivo deducible a efectos del cálculo del patrimonio fiscal del responsable sustituto.

5.4.3.2 Situación posterior a la Reforma Tributaria

Como bien ya mencionamos, el IP no tuvo importantes cambios con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, o sea que las principales variaciones surgen como necesidad de mantener coherencia con el resto del nuevo Sistema Tributario. A continuación señalamos los principales cambios que refieren a los agentes de retención.

Se incluyen como agentes de retención de IP según artículo 1º del Título 14, a las *"entidades comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas o a las Sociedades Financieras de Inversión que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan en el país por medio de establecimiento permanente"*.

Si bien la normativa del IP establece que los contribuyentes serán "agentes de retención", en rigor, en la mayoría de los casos no estarán reteniendo sino abonando directamente el tributo de la persona del exterior.

Lo destacable es que, con la Reforma Tributaria se modifica el tratamiento en el IP relativo a las deudas financieras que se describió anteriormente. Esto lo vemos reflejado en el artículo 45, que sustituye el literal A) del artículo 22 mencionado anteriormente, estableciendo que al solo efecto de la determinación ficta del valor del ajuar y muebles

de la casa-habitación se computarán: *“Saldos de precio que deriven de importaciones, préstamos y depósitos, de personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el exterior”*.

Con esta nueva redacción se elimina la exigencia a efectos de la exoneración, de que los préstamos y depósitos deban ser en moneda extranjera. O sea que la exoneración de IP para personas físicas y jurídicas del exterior abarca tanto los préstamos y depósitos en moneda extranjera como en moneda nacional, sin tener el deudor obligación de retener IP en esos casos.

A los efectos de la liquidación del IP para la empresa local, como la Ley Nº 18.083 derogó el IMABA y el ICOSIFI, los pasivos financieros en moneda nacional o extranjera dejan de ser deducibles.

Los conceptos por los cuales deberán actuar como "agentes de retención" son básicamente aquellas deudas contraídas por la prestación de servicios. Algunos ejemplos serían, las deudas por regalías, los servicios técnicos prestados por personas jurídicas del exterior y dividendos a pagar al accionista del exterior entre otros.

5.5 CONSIDERACIONES FINALES

Además de la imposición al consumo y la imposición a las rentas que recae sobre los no residentes, estos también deberán tributar por el patrimonio localizado, colocado o utilizado económicamente en la República.

A modo de resumen, el Impuesto al Patrimonio es una imposición que recae sobre el patrimonio fiscalmente valuado, a una fecha determinada; entendiéndose por patrimonio fiscal la diferencia entre activos y pasivos ajustados de acuerdo a criterios establecidos por las normas vigentes. Se puede decir que el impuesto grava manifestaciones aisladas de la riqueza con prescindencia del titular de la misma.

Al igual que en el IVA, el IP no sufrió grandes variaciones con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, las principales modificaciones surgen como necesidad de mantener una coherencia con el resto del nuevo sistema.

El impuesto cuenta con dos variantes, por un lado el que recae sobre el patrimonio de las personas físicas y por otro el que recae sobre las personas jurídicas. En este último caso encontramos a las personas jurídicas del exterior que actúan mediante EP y las que no.

Las personas físicas tributarán el impuesto de acuerdo a un patrimonio neto al cierre de cada año civil que supere un mínimo no imponible, aplicando tasas progresivas siendo la

mínima de 0,7% para patrimonios que superen al mínimo no imponible y la máxima 2,75% para patrimonios que superen 14 mínimos no imponibles.

Por otro lado, las personas jurídicas que no actúen mediante EP, que sean acreedoras de un contribuyente de IRAE al cierre del año civil, tributarán el impuesto vía retención a la tasa del 1,5%.

En relación al pago vía retención si bien la legislación designa agentes de retención para el pago del impuesto, en la práctica no están reteniendo sino abonando directamente el impuesto.

Respecto a las personas jurídicas que actúen mediante EP, tributarán el impuesto por el régimen general, o sea de igual manera que lo realiza una sociedad local.

La principal crítica que podemos realizar a este impuesto se da respecto al sistema de deducción de pasivos, que aplica tanto a residentes como a no residentes. El hecho de considerar como deducible la porción de pasivo que supere a los activos no gravados, viola el criterio que establece que todo el pasivo financia los activos, sino que por el contrario, lo que establece la Ley es que no financian en conjunto a todo el activo, sino que en primera instancia a los activos no gravados. A su vez esto implica un apartamiento del principio de la capacidad contributiva. Otro principio que se ve vulnerado por este sistema es el de la neutralidad en la fuente de financiamiento, ya que orienta al contribuyente a endeudarse localmente.

CAPÍTULO 6: CONTRIBUCIONES Y BENEFICIOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE LOS NO RESIDENTES

6.1 INTRODUCCIÓN

Desarrollaremos en el presente capítulo la tributación que recae sobre los no residentes en materia de seguridad social. En un principio, se presenta el régimen vigente de aportación al sistema de seguridad social en el Uruguay, adecuado a las situaciones en que se ven afectadas personas físicas no residentes. Asimismo, se desarrolla la imposición sobre los beneficios a la seguridad social, antes comprendida por el IRNR y, actualmente, por el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).

6.2 CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

6.2.1 INTRODUCCIÓN

Las contribuciones especiales están definidas por el Código Tributario en el artículo 13 como *“un 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 mismo artículo incluye dentro de las contribuciones especiales a *“los aportes a cargo de patronos y trabajadores, destinados a los organismos estatales de seguridad social”*.

La regulación de estos aportes surge de normas genéricas en el Código Tributario y por normas específicas tributario-previsionales contenidas en leyes y decretos como las son: La Ley 16.713 del 03/09/1995 y sus Decretos reglamentarios, 399/995, 113/996 y 125/996. Con posterioridad a la vigencia del Decreto 113/996 (específico de materia gravada) se han aprobado decretos modificatorios de algunas de sus disposiciones (Decretos 220/996, 221/996, 227/996, 269/996, 205/997).

Analizaremos en este apartado el hecho generador de los aportes a la seguridad social en sus distintos aspectos, así como el régimen general de aportación y las situaciones especiales previstas para personas del extranjero.

6.2.2 HECHO GENERADOR

Si bien por su naturaleza, el hecho generador es infraccionable, el mismo presenta diversos aspectos que pueden ser separados a efectos de facilitar su estudio y análisis.

6.2.2.1 Aspecto Objetivo

El aspecto objetivo del hecho generador de las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS) es el beneficio económico particular proporcionado a empleadores y trabajadores por el servicio de previsión social.

Este beneficio consiste en la eliminación y cobertura de determinados riesgos a cargo del servicio de seguridad social. La actividad estatal (y eventualmente privada) desarrollada en el área de la seguridad social, se concreta en la mencionada Ley 16.713, en un ámbito provisional específico, cubriendo las contingencias de invalidez, vejez y sobrevivencia y sus correlativos beneficios, esto es, las prestaciones que en la Ley, adoptan básicamente la forma de jubilaciones, pensiones y subsidios. Debe considerarse además que las CESS se destinan también a financiar otras prestaciones a cargo de la seguridad social, pero fuera del ámbito de la Ley 16.713, que se limita a los citados riesgos de invalidez, vejez y sobrevivencia.

Estamos de acuerdo con Valdés Costa¹²³, que expresa que aún en los casos particulares (y excepcionales) en que el trabajador que no llegue a percibir los beneficios pecuniarios que otorga el servicio, el contribuyente ha obtenido el indudable beneficio de cubrir los daños que le ocasionaría el eventual acaecimiento del riesgo. El fundamento es el mismo del contrato de seguros, en el cual en nuestro derecho, tiene la categoría de causa jurídica de la obligación de pagar la prima¹²⁴.

El beneficio se presenta con suma claridad para el caso de las contribuciones a cargo de los trabajadores, no siendo tan claro y bastante más discutible en lo que respecta a los empleadores y aportantes.

Sin embargo, la doctrina ha señalado que el Código Tributario uruguayo ha interpretado que también se da a su respecto, aunque con menos nitidez y en forma indirecta. En efecto, desde el punto de vista teórico, se ha sostenido que los empleadores reciben del sistema de seguridad social un beneficio indirecto, de muy difícil evaluación, que de no existir la seguridad social daría origen seguramente a un aumento de salarios. Además son interesados directos en el buen funcionamiento del servicio, por tal motivo está justificado el establecimiento de una contribución a su cargo, exclusivamente destinada al servicio.

¹²³ VALDES COSTA, R., “Régimen de las contribuciones de seguridad social en el Código Tributario”, publicado en “Legislación Tributaria, t. 8, Oficina de Apuntes del CECEA, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Montevideo

¹²⁴ Artículo 1287 del Código Civil

6.2.2.2 Aspecto Temporal

En segundo término tenemos el aspecto temporal del hecho generador, que incluye las circunstancias de tiempo en que el hecho se configura y permite determinar el momento en que se considera ocurrido.

El artículo 148 de la Ley 16.713, sobre este aspecto del hecho generador, establece que las CESS destinadas al Banco de Previsión Social (BPS) se generarán por el desarrollo de actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, comprendida en el ámbito de afiliación del citado Banco.

En relación a este tema, se han planteado diversas discusiones a nivel doctrinario, encontrando opiniones contrapuestas, siendo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo el organismo que, al emitir su opinión en diversas Sentencias, expresó la posición oficial respecto al controvertido tema.

El Tribunal señaló que *“coincide con el Procurador del Estado”, en cuanto a que “el hecho generador se configura por el efectivo pago, de acuerdo a la orientación de la normativa vigente en la materia, que evidencia que el legislador ha tomado como asiento de las contribuciones de seguridad social el salario efectivamente percibido por el trabajador y no el meramente devengado”*¹²⁵; esta es, además la postura de la doctrina más recibida.

Recientemente el TCA, vuelve a afirmar la mencionada postura, en la Sentencia 220/007, concluyendo que *“el hecho generador del tributo coincide con el momento en que el trabajador percibe su remuneración, es decir con el efectivo pago del salario (ver: Sentencias Nº 547/997, 83/004 y 298/006)”*.

6.2.2.3 Aspecto Espacial

El aspecto que más interesa analizar a los efectos de los objetivos del presente trabajo es el aspecto espacial, que contiene las circunstancias de lugar que condicionan al hecho y permite delimitar el ámbito territorial de su configuración.

El aspecto espacial del hecho generador de las CESS, está delimitado por el ámbito de competencia del Banco de Previsión Social: el territorio nacional.

No existe una norma expresa que, respecto a las CESS, defina el aspecto espacial, aunque pueden encontrarse varios elementos indicadores en diversas disposiciones.

A igual conclusión se llega por aplicación de los principios generales de interpretación dado que nuestro sistema tributario se afilia al principio de territorialidad, según el cual,

¹²⁵ Sentencia TCA 796/994

por las actividades realizadas en el exterior no se generan beneficios ni la obligación de aportar al sistema de seguridad social uruguayo.

El principio de territorialidad en materia de seguridad social surge consagrado expresa o implícitamente en varias normas; en primer lugar el inciso 1º del artículo 9º del Código Tributario, aplicable a las CESS recaudadas por el BPS, dispone que “las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República”.

Existen además algunas normas específicas que deben ser tenidas en cuenta, que a efectos de nuestro análisis nos interesa exponer. Así, el artículo 171 de la Ley 16.713 regula las situaciones en que los Directores, Administradores y Síndicos de Sociedades Anónimas no están gravados con aportes a la seguridad social, estableciendo que los mismos están “exentos” cuando están “Radicados en el extranjero, extremo que debe ser probado fehacientemente”.

Lo expuesto en el párrafo anterior, puede inducir a una interpretación errónea del hecho generador, dado que, pese a la terminología utilizada, no estaríamos ante una exoneración, sino frente a un caso de ininclusión. El elemento esencial para distinguir una exoneración de una no inclusión, es que esta última se da cuando la situación analizada no está comprendida en la definición que la Ley da sobre hecho generador. Asimismo, interesa destacar también que la Ley no debe regular las hipótesis de ininclusión, porque las mismas surgen de la definición de cada hecho generador. No obstante, muchas veces, con fines aclaratorios, los textos legales definen algunas hipótesis de ininclusión, como es el caso de los Directores, Administradores y Síndicos de S.A. cuando estos están radicados en el extranjero.

6.2.2.4 Aspecto Subjetivo

Aunque no siempre, muchas veces el hecho generador de las CESS contiene un aspecto subjetivo, que también lo condiciona.

Shaw¹²⁶ señala que no debe identificarse el aspecto subjetivo del hecho generador con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia tributaria.

El aspecto subjetivo del hecho generador de las CESS, en tanto condicionante subjetiva para la configuración del mismo, está constituido:

- Por un lado, por la circunstancia de desarrollar una actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, distinguiendo la Ley entre trabajadores dependientes y trabajadores no dependientes.

¹²⁶ SHAW, José Luis, “Impuesto al valor agregado”

- Por otro lado, por el hecho de contratar personal dependiente dando lugar entonces a los aportes patronales jubilatorios¹²⁷

Hasta aquí presentamos el hecho generador de las CESS en sus distintos aspectos. Pasaremos a continuación a describir el régimen general de aportación para todos los contribuyentes de las mismas.

6.2.3 RÉGIMEN GENERAL

La aportación es el conjunto de recursos que los sujetos obligados vierten al sistema de Seguridad Social en virtud de la realización de una actividad económica. Sus elementos básicos son: el monto imponible establecido por la materia gravada, las tasas de aportación y, finalmente, el aporte propiamente dicho.

El concepto general de **Materia Gravada**, a los efectos de las contribuciones especiales de seguridad social, es todo ingreso que, en forma regular y permanente, sea en dinero o en especie, susceptible de apreciación pecuniaria, perciba el trabajador dependiente o no dependiente, en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de aplicación. Cuando este principio se perciba, todo o en parte, mediante asignaciones en especie, o cuya cuantía real sea incierta, el monto a gravar es establecido fictamente por el Poder Ejecutivo.

La Ley 16.713 define principios generales de la Materia Gravada en los artículos 146 a 151:

“Artículo 146.- (Principio de congruencia). Todas las asignaciones computables a los efectos de las prestaciones de pasividad constituyen materia gravada por las contribuciones especiales de seguridad social.

En caso de que una determinada asignación o partida resulte, según el período, gravada o no y modifique tal naturaleza, la misma será computable sólo por los períodos y montos en los que haya constituido materia gravada.

Artículo 147.- (Principio de primacía de la remuneración real). Las contribuciones especiales de seguridad social destinadas al Banco de Previsión Social se aplicarán sobre las remuneraciones realmente percibidas por los sujetos pasivos de dichos tributos, con la sola excepción de aquellos casos en los que la materia gravada y las asignaciones computables se rijan por remuneraciones fictas.

Artículo 148.- (Principio de actividad. Hecho generador). Las contribuciones especiales de seguridad social destinadas al Banco de Previsión Social, se generarán por el desarrollo

¹²⁷ ABADI PILOSOFF, F. y PEREIRA CAMPOS, S. “El hecho generador de las contribuciones especiales a la seguridad social Ley 16.713 (nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria)” Revista Tributaria 143

de actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, comprendidas en el ámbito de afiliación del citado Banco.

Artículo 149.- (Principio de verdad material). La administración tributaria del Banco de Previsión Social se ajustará a la verdad material de los hechos.

Artículo 150.- (Principio de economía procesal). La administración tributaria del Banco de Previsión Social, deberá asegurar la celeridad, simplicidad y economía de los procedimientos administrativos a su cargo, así como evitar la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios que compliquen o dificulten su desenvolvimiento y los derechos de los administrados.

Artículo 151.- (Principio del debido proceso). La administración tributaria del Banco de Previsión Social, garantizará a los interesados en sus procedimientos administrativos todos los derechos y garantías del debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República y demás normas de derecho positivo.”

A pesar de presentarse la situación en términos generales, tanto en Materia Gravada, como en lo respectivo a las **tasas de aportación**, hay mucha variedad y especificaciones. Por no ser perseguido dentro de los objetivos de este trabajo monográfico, no se ahondará en detalles y solo se remitirá a presentarlos y comentar que en la reglamentación se pueden distinguir materia gravada, tasas de aportación, situaciones especiales, así como disposiciones administrativas (inscripciones, plazos, pagos, multas, etc.) en función de los sectores de donde provenga el aporte:

- Sector Industria y Comercio.
- Sector Civil.
- Sector Rural.
- Sector Construcción.
- Servicio Doméstico.

Asimismo, en cada uno de los mencionados anteriormente, se considerará diferencialmente, las tasas de aportación y la materia gravada en función de la relación laboral (dependencia / independencia) o bien por quien realiza cada aporte (obrero / patronal).

Por tratarse del régimen más habitual tanto para residentes como para no residentes, se presenta a continuación un cuadro con las tasas de aportación para el sector Industria y Comercio:

	Personal	Patronal
Aporte Jubilatorio	15%	7,50%
Ap. Jubilatorio - prestaciones exentas	0%	5%
Fondo de reconversión laboral	0,125%	0,125%
Fondo Nacional de Salud – básico	3%	5%
Fo.Na.Sa. - haberes gravados > 2,5 PPC ; sin hijos*	1,5%	0%
Fo.Na.Sa. - haberes gravados > 2,5 PPC ; con hijos*	3%	0%

Tope de aporte Jubilatorio - \$ 59.414,00.

Valores vigentes a enero de 2010. Los aportes jubilatorios patronales sobre prestaciones exentas pasarán a ser de 7,5% a partir de enero de 2011.

*Adicional a la tasa de “Fondo Nacional de Salud – básico”.

6.2.4 CASOS ESPECIALES

A continuación detallaremos algunas situaciones particulares que tienen implicancia en la aportación a la Seguridad Social uruguaya de determinados extranjeros.

6.2.4.1 Régimen especial para extranjeros que trabajan en Zonas Francas.

Tal como se ha comentado anteriormente, las Zonas Francas, principalmente reguladas por la Ley 15.921, son áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada, cerradas y aisladas eficientemente, determinadas por el Poder Ejecutivo con el fin de que se desarrollen en ellas con las exenciones tributarias y demás beneficios que la normativa vigente les otorga, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios.

Los usuarios de zonas francas son todas las personas físicas o jurídicas que adquieren el derecho a desarrollar en ellas cualquiera de las actividades que la Ley autoriza taxativamente. Los usuarios serán directos cuando adquieran el derecho a operar en zona franca mediante contrato celebrado con quien explota la misma, e indirecto cuando operan mediante contrato suscrito con un usuario directo y utilizando sus instalaciones.

Estarán exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso aquellos en que por Ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen la misma, todos los usuarios de zonas francas.

Sin embargo, y he aquí el punto que más nos interesa en este capítulo, no estarán comprendidas en las precedentes exenciones tributarias las contribuciones especiales de seguridad social y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social. Asimismo, cuando el

personal extranjero que trabaje en zona franca exprese por escrito su deseo de no beneficiarse del sistema de seguridad social vigente en nuestro país, no existirá obligación de realizar los aportes correspondientes. Esta circunstancia debe ser expresada por cada uno de ellos como declaración jurada ante los usuarios de quienes dependan. Los usuarios, por su parte, deberán establecer la nómina de estos trabajadores.

El procedimiento a seguir para la aplicación práctica respecto de la exención de dicho personal extranjero, de acuerdo a lo establecido por R.D. 27-22/93 supone entre otras cosas, la elaboración de un listado con la nómina de personal extranjero que se encuentre a cargo del usuario, especificando cuales han sido las personas que han optado por no beneficiarse del sistema de seguridad social vigente en el país. Se deben poseer declaraciones juradas de cada una de esas personas y que toda la documentación antes mencionada esté en posesión de la empresa para ser exhibida toda vez que las autoridades del BPS lo soliciten.

6.2.4.2 Personal de embajadas, consulados y organismos internacionales.

Estas son aquellas personas que cumplen actividad, en carácter de dependiente, en forma habitual o profesional, siendo su medio principal de subsistencia en embajadas, Consulados y Representaciones Extranjeras acreditadas en el Uruguay; Organismos Internacionales con sede también en el Uruguay (entendiéndose por tales las de Derecho Público); y representaciones de la República con sede fuera del país.

Estos trabajadores, con independencia de su nacionalidad, tienen la posibilidad de poder optar por acapararse a nuestro sistema previsional. La opción puede ser realizada en cualquier momento, incluso luego del cese de la actividad y a los solos efectos de ampararse a una pasividad. Deberán entonces denunciar los servicios prestados, teniendo un plazo de 30 días para abonar, sin multas ni recargos, los aportes obreros adeudados. Desde ese momento se consideran comprendidos en la situación general, debiendo cumplir con sus aportes mensuales, constituyendo materia gravada la remuneración real.

Otro punto a tener en cuenta en este apartado es la contratación de Organismos Internacionales, a solicitud de terceros. Quienes contraten de esta manera, revisten la calidad de no dependientes realizando sus aportes al BPS como una empresa unipersonal. Si se tratare de Profesionales Universitarios deberán tributar exclusivamente a la Institución de Seguridad Social que los ampara.

6.2.4.3 Personal en régimen de traslado temporario.

En materia de seguridad social, de acuerdo a la normativa vigente, el criterio aplicable es el de la territorialidad. Por lo tanto todo habitante del país tiene derecho y la

obligación de estar incluido en el régimen de seguridad social y en caso de desarrollar actividad amparada en el sistema, debe realizar la correspondiente aportación. Obviamente existen ciertas excepciones que vimos anteriormente.

Para atender la situación de aquellos trabajadores uruguayos que son enviados por la empresa empleadora a prestar servicios en el exterior en forma temporaria, se han suscripto varios Convenios Internacionales de Seguridad Social (los cuales se estudiarán más adelante) que prevén la figura del traslado temporario del trabajador, de forma que en esas circunstancias continúe amparado por las normas de seguridad social del Uruguay y por lo tanto realice sus aportes únicamente en nuestro país. Para ello es necesario que se cumplan los requisitos del traslado temporario previsto en dichos convenios. En los casos en que el traslado se haga con países con los que no existen convenios de seguridad social, no existe en nuestro ordenamiento jurídico vigente una disposición de carácter general que dé solución a esta cuestión. Sin perjuicio de ello, existen antecedentes en el BPS en los cuales se han declarado que los servicios prestados en el exterior, cuando existen traslados temporarios, no son computables a los efectos de los beneficios que presta el BPS y correlativamente, que las remuneraciones que se perciban por tales servicios no son gravables con contribuciones especiales de seguridad social. En estos casos el trabajador estará sujeto a las normas de la seguridad social del país donde cumple sus servicios.

Hasta aquí se presenta la situación de un trabajador Uruguayo enviado por la empresa hacia el exterior, pero a efectos del presente trabajo, lo que nos concierne es la situación de los trabajadores extranjeros ocupados temporariamente en el Uruguay. Estos, pueden continuar sujetos a la legislación de seguridad social del Estado del que procedan, debiendo para ello ampararse en los Convenios Bilaterales de Seguridad Social vigentes. El BPS es la autoridad competente y el Organismo Enlace para entender en los asuntos vinculados a dichos Convenios. En forma previa al traslado deben ser presentados ante el BPS los contratos de cada trabajador, donde se conste la opción por permanecer amparado a la seguridad social de su país de origen. En caso contrario rige la regla general que se explicará a continuación.

6.2.4.4 Personal Extranjero

El artículo 5º del Capítulo XII del Decreto 322/980 de 18.06.80, dispuso que *“Los establecimientos no podrán tomar a su servicio a extranjeros que no justifique hallarse debidamente autorizados a residir legalmente en el país”* (trabajadores indocumentados). Posteriormente, el BPS resolvió que los trabajadores extranjeros, siempre que revistan la calidad de residentes, tienen derecho y la obligación de integrarse al sistema de seguridad social. Se aclaró asimismo, que aún cuando se torne

ilícita la contratación, ello no libera a los responsables de las obligaciones tributarias que la Ley les impone, sea como contribuyentes u agentes de retención.

Por otro lado, se ha legislado en el sentido que las Oficinas Públicas que hasta tanto no se acredite la obtención de la cédula de identidad, no darán curso a ninguna petición o gestión de particulares obligados a obtener dicho documento, tampoco pagarán jubilaciones, pensiones, retiros o beneficios sociales. Ratificando y ampliando esta resolución, el BPS resolvió establecer que la cédula de identidad también es el documento válido para registrar a las AFAP y obtener cualquier beneficio de actividad o pasividad y distribución en las cuentas personales en las AFAP.

Por su parte, para la declaración en las nóminas del sistema de historia laboral, se admitirá en forma provisoria la identificación mediante pasaporte o cédula de identidad del país de origen o pasaporte para las personas originarias del MERCOSUR, y exclusivamente el pasaporte para aquellas originarias de países no pertenecientes al MERCOSUR. De todos modos, una vez presentada la referida documentación, estas autorizaciones serán motivo de seguimiento hasta que se presente el documento de identidad nacional.

Se debe tener presente, que los procedimientos mencionados no impiden la recepción y tramitación de las denuncias que los trabajadores extranjeros indocumentados puedan presentar, pero sí al pago de toda suma o porcentaje sobre las multas que en definitiva puedan efectivizarse mientras no se obtenga la regularización de su residencia.

6.2.5 CONVENIOS Y ACUERDOS INTERNACIONALES DE SEGURIDAD SOCIAL EN QUE INTERVIENE URUGUAY

Los convenios internacionales de seguridad social son acuerdos bilaterales o multilaterales regulados por el Derecho Internacional Público, que tienen por objeto la protección de los trabajadores migrantes en materia previsional.

El Banco de Previsión Social es el organismo de enlace en Uruguay encargado de realizar las gestiones ante los organismos de enlace de los otros países. En la actualidad existen varios convenios vigentes y otros en proceso de ratificación, que a mero título informativo detallamos a continuación:

TRIBUTACIÓN EN URUGUAY DE LOS NO RESIDENTES

País Contraparte	Norma	Vigencia	1	2	3	4	Observaciones
Argentina	Ley N° 17.207 de 24/09/1999.	01/06/05	SI	SI	SI	SI	Convenio Multilateral de Seguridad Social del Mercado Común del Sur (MERCOSUR).
Brasil	Ley N° 17.207 de 24/09/1999.	01/06/05	SI	SI	SI	SI	Convenio Multilateral de Seguridad Social del Mercado Común del Sur (MERCOSUR).
Paraguay	Ley N° 17.207 de 24/09/1999.	01/06/05	SI	SI	SI	SI	Convenio Multilateral de Seguridad Social del Mercado Común del Sur (MERCOSUR).
Austria			SI	SI	SI	SI	En trámite de aprobación
Bélgica	Ley N° 18.305 del 18/06/2008.	01/08/09	SI	SI	SI	SI	
Bolivia			SI	SI	SI	SI	
Canadá	Ley N° 17.331 del 09/05/2001.	01/01/02	SI	SI	SI	SI	
Chile	Ley N° 17.144 del 09/08/1999.	01/01/00	SI	SI	SI	SI	
Colombia	Ley N° 17.439 del 28/12/2001.	01/10/05	SI	SI	SI	SI	
Costa Rica	Publicado en Uruguay el 15/07/1994.		SI	SI	SI	SI	No se ha recibido comunicación de aprobación por parte de Costa Rica.
Ecuador	Acuerdo: 05/11/1990.	01/03/92	SI		SI	SI	Aún sin Normas de Desarrollo
España	Ley N° 17.112 del 08/06/1999.	01/04/00	SI	SI	SI	SI	
Estados Unidos	Acuerdo de Pago de Pasividades.	Intercambio de Notas Reversales entre los Gobiernos de EE.UU. y Uruguay del 02/07/93 aprobando Acuerdos de Pagos de Pasividades.					
Grecia	Ley N° 16.775 del 01/10/1996.	01/03/07	SI	SI	SI	SI	
Holanda	Ley N° 18.269 del 19/04/2008.	01/06/08	SI	SI	SI	SI	
Israel	Ley N° 17.206 del 14/09/1999.	01/11/09	SI	SI	SI	SI	
Italia	Ley N° 15.021 de 05/06/1980.	01/06/85	SI	SI	SI	SI	
Perú	Resolución N° 618/2004.		SI	SI	SI	SI	No vigente (a la espera de la comunicación de Perú).
Portugal	Resolución N° 473/987 del 20/05/1987.	01/12/87					Se encuentra en trámite de aprobación un nuevo Acuerdo celebrado en Lisboa, en Noviembre de 2002.
Suiza	-Devolución de los aportes realizados a la Seguridad Social después de 12 meses de residencia en el otro país./Se está negociando un nuevo Acuerdo Administrativo de Seguridad Social con totalización.						
Venezuela	Suscrito el 20/05/1997.	24/09/97	SI	SI	SI	SI	

Las características 1, 2, 3 y 4 expuestas en el cuadro corresponden a las siguientes referencias respectivamente:

- Acumulación de períodos de servicio en ambos países.
- Traslados temporarios de trabajadores.
- Pago de jubilaciones y pensiones en el exterior sin quitas ni retenciones.
- Gestiones de oficio (solicitudes de jubilaciones independientes, etc.)

Además de los mencionados, se encuentran en negociación otros convenios y/o tratados con Australia, México y Suecia.

6.3 IMPOSICIÓN SOBRE LOS BENEFICIOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL PARA LOS NO RESIDENTES.

Habiendo visto la aplicación de las contribuciones a la seguridad social, en este apartado del capítulo, nos avocaremos a analizar la tributación que existe en el Uruguay sobre los beneficios de la seguridad social, enfocándolo hacia los no residentes. En un principio realizaremos una breve descripción de los antecedentes, para la luego describir el régimen actual profundizando en caso de que creamos conveniente, siguiendo los objetivos de nuestro trabajo.

6.3.1 SITUACIÓN PREVIA

Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria los beneficios de seguridad social, enfocándonos principalmente en las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza, estaban comprendidas dentro del hecho generador del IRPF y del IRNR.

Para el IRNR el monto imponible aplicable a las prestaciones de seguridad social era el que se establecía para el IRPF. Cabe destacar que el artículo 2 del Título 8 establece remisión al Título del IRPF para los rendimientos de trabajo.

El literal C) del artículo 2 del Título 7 incluye en el hecho generador del IRPF, como rentas del trabajo, “las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario”.

Las jubilaciones y pensiones gravadas, de conformidad con el artículo 33 del referido Título, eran las servidas por: el Banco de Previsión Social; el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas; la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial; la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios; la Caja notarial de Seguridad Social; cualquier otra entidad residente, pública o privada. Estaban excluidas las jubilaciones pensiones y prestaciones de pasividad similar naturaleza generadas en aportes realizados a instituciones de previsión social no residentes, aún cuando fueran servidas por los organismos cuyas prestaciones estaban gravadas.

En cuanto a las “pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza” podríamos argumentar que la similitud de la naturaleza no refiere al cumplimiento de determinado fin, en un plan o programa previamente definido, sino que refiere al carácter obligatorio de la cobertura, dado que:

Por el artículo 52 del Decreto 148/007 eran rentas comprendidas incluso las pensiones no contributivas tales como por vejez o invalidez, ambas sujetas a examen de ingresos y condición de carencia, salvo las que tengan como beneficiarios a los discapacitados severos.

Se había permitido como deducción, a efectos del cálculo del impuesto a pagar, los aportes a las sociedades administradoras de previsión social, por lo que por principio, el complemento de pasividad estaba gravado en carácter de prestación de pasividad de similar naturaleza.

Eran alcanzadas por el IRPF las jubilaciones y pensiones abonadas por empresas aseguradoras. Dada la redacción del artículo 50 de la Ley 16.713, ni siquiera deberían de ser consideradas como pasividades de “similar naturaleza”, sin embargo resultó cuestionable su no inclusión específica en el artículo 33 del referido Título 7.

No se consideraban prestaciones de pasividad de similar naturaleza las jubilaciones o pensiones que no tienen como causa o motivo la cobertura de las contingencias por Invalidez, vejez y sobrevivencia (IVS). Tampoco los retiros incentivados dado que son acuerdos ad hoc, propios de una determinada coyuntura de una organización.

En cuanto a los subsídios de inactividad compensada (SIC) el literal C del art, 2 del Título 7 incluía en el hecho generador del IRPF, como rentas del trabajo, “los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.” También mencionaba que no se encuentran comprendidas el seguro por desempleo, seguro por enfermedad, subsidio por maternidad y el seguro por indemnización temporal en lo relativo a accidentes. En otro orden, se ha interpretado que las rentas por incapacidades permanentes estaban gravadas por IRPF.

Por más que similitudes para tratar estas rentas entre el IRPF y el IRNR, existían ciertas diferencias dado que no se preveía para la liquidación de IRNR que sean de aplicación las deducciones previstas por el IRPF para pasivos, así como tampoco era aplicable el Mínimo General No Imponible y existía una única tasa la cual según el artículo 14 del Título 8, la ascendía al 12%.

A partir del primero de Julio de 2008 comenzó a regir en cuanto a la imposición sobre beneficios de seguridad social la Ley 18.314 que dispone el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).

En el artículo 11 de la misma Ley se deja sin efecto el gravamen que tenían el IRPF e IRNR sobre los ingresos que se encuentran comprendidos dentro del hecho generador

de estos impuestos, dejándolos sin efectos para los tributos mencionados anteriormente.

A continuación se presenta la imposición sobre beneficios de seguridad social regido por el IASS.

6.3.2 HECHO GENERADOR DEL IASS

6.3.2.1 Aspecto Objetivo

Tal como dispone la Ley en su segundo artículo, *“Estarán gravados los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República”*. Agregando que *“No estarán comprendidos en el hecho generador los ingresos por jubilaciones y pensiones originados en aportes a instituciones de previsión social no residentes, aun cuando tales ingresos sean pagados por entidades residentes”*.

En el Decreto que reglamenta el IASS, el 344/2008, se aclara que estos ingresos comprendidos serán los servidos por el Banco de Previsión Social; el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas; la Dirección Nacional de Asistencia Social policial; la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios; la Caja notarial de Seguridad Social; cualquier otra entidad residente, pública o privada.

Comparación con el IRPF/IRNR

Con lo presentado hasta aquí, si se comparan las redacciones de la imposición sobre estos ingresos que tenía IRPF (y por ende del IRNR) con la que estamos analizando, se puede observar que no hay mayores variaciones en cuanto palabras. Pero en esencia el cambio es sustancial, dado que deja de reconocer a las jubilaciones y pensiones como “rentas”, pasando a llamarlas “ingresos”.

Este aspecto terminológico fue caudal en su momento para basar argumentos para demostrar que el IRPF y el IRNR eran inconstitucionales al aplicarse sobre jubilaciones y pensiones. El fundamento es que estos ingresos han sido constitucionalmente definidos como prestaciones y que por lo tanto no son rentas. En opinión de Daniel Hugo Martins *“Los jubilados del BPS perciben de un Ente Autónomo del Estado (artículo 195 de la Constitución) una prestación social, sin trabajar, más aun tienen prohibido trabajar en la actividad por la cual se jubilaron. Lo mismo para con los jubilados de las demás Cajas estatales y no estatales. Si no trabajan es lógicamente imposible que reciban rentas del trabajo; si tienen prohibido trabajar en la actividad por la que se jubilaron, es contrario a la naturaleza de las cosas denominar “rentas del trabajo” a las asignaciones de jubilación. La Ley carece de razonabilidad”*. Agrega que *“La Constitución define a las*

jubilaciones como prestaciones de la seguridad social, como “retiros adecuados”, como “asignaciones”, que deberán ser ajustados de acuerdo con la variación del Índice Medio de Salarios en las mismas oportunidades en que se establezcan ajustes o aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central, de modo de mantener el poder adquisitivo de las mismas. Por consiguiente, la Ley no puede considerarlas “Rentas del Trabajo”, porque contraría principios lógicos”¹²⁸. Según el Dr. Rodolfo Saldain, las jubilaciones “Tampoco son reveladoras de capacidad contributiva, porque ésta se basa en la riqueza imponible y no debe gravarse el mínimo indispensable para vivir decorosamente, como son las jubilaciones y pensiones”¹²⁹.

Más allá de esta diferencia, que no es nada menor; las apreciaciones realizadas para el IRPF en cuanto a jubilaciones, pensiones y presiones de similar naturaleza, así como a los subsidios de inactividad compensada, son válidas también para el IASS.

6.3.2.2 Aspecto Temporal

Ya hemos hecho referencia a las particularidades mencionadas en el Código Tributario en cuanto al aspecto temporal de los hechos generadores.

El hecho generador del IASS, según el cuarto artículo de la Ley que lo regula, se considerará configurado al 31 de Diciembre de cada año, salvo en caso de fallecimiento del contribuyente, en el que deberá de realizarse una liquidación a esa fecha.

Igualmente, el artículo 8 del Decreto reglamentario indica que la liquidación y pago del IASS será de carácter anual a pesar de que los contribuyentes deberán efectuar anticipos mensuales del impuesto, a cuenta le esta misma. El monto del anticipo se determinará aplicando a los ingresos del mes, la escala de tasas del artículo 7º, la cual es presentada en el apartado de Tasas del presente capítulo, mensualizada. A tales efectos, el Decreto dice que hay que dividir entre doce, las referidas escalas anuales. No estarán obligados a efectuar anticipos aquellos contribuyentes cuyos ingresos comprendidos sean objeto de retención, puesto que estas se consideran anticipos a cuenta del IASS.

6.3.2.3 Aspecto Espacial

No hay más declaraciones explícitas de lo que se ha mencionado sobre el hecho generador del impuesto en cuestión. Es por esto que el aspecto territorial se puede observar implícitamente de la transcripción del artículo 2º.

¹²⁸ MATRINS, Daniel Hugo “La inconstitucionalidad del Impuesto a la Renta sobre Jubilaciones y Pensiones” LJU Doctrina, Tomo 136

¹²⁹ SALDAIN, Rodolfo “Beneficios laborales y seguridad Social en la reforma tributaria” – Fundación Cultura Universitaria – Setiembre 2007.

“Estarán gravados los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República.

No estarán comprendidos en el hecho generador los ingresos por jubilaciones y pensiones originados en aportes a instituciones de previsión social no residentes, aún cuando tales ingresos sean pagados por entidades residentes”

Es entonces, a raíz de este artículo, que el aspecto territorial del hecho generador del IASS responde a la residencia de las instituciones a las que se aporta para obtener los ingresos por conceptos de jubilaciones y pensiones comprendidas, y no a la residencia de quien las acredita.

6.3.2.4 Aspecto Subjetivo

En su artículo 5, la Ley dice que *“Serán contribuyentes las personas físicas, en tanto sean titulares de los ingresos gravados”*.

Comparación con el IRPF/IRNR.

Con la entrada en vigencia del IASS, las jubilaciones y pensiones son gravadas por un único impuesto, pues todas las personas físicas son alcanzadas por el mismo, sin discriminar entre residentes y no residentes.

En el régimen anterior, como bien fue mencionado, para los contribuyentes de IRNR no se preveían deducciones, no se aplicaba el Mínimo General No Imponible y la alícuota a abonar era del 12%. Esto implicaba un tratamiento que en muchos casos sería más severo que para quienes tributen IRPF. Según algunos autores, como Rodolfo Saldain¹³⁰, el punto de equilibrio entre ambos tributos se encontraba muy por encima del valor de la prestación media. Esto implicaba un tratamiento diferente a quienes se encuentran en la misma situación de pasividad, que ameritaría profundizar el estudio sobre la adecuación al principio de igualdad consagrado en el artículo 8 de la Constitución de la República. En particular Saldain creía que correspondería analizar si el hecho de tener su residencia en otro país, incluso un país vecino, era suficiente como para constituir dos categorías diferentes en materia de pasividades.

Nuestro ordenamiento Jurídico contiene disposiciones que se orientan en el sentido de evitar este tratamiento diferente entre países con los que Uruguay tiene acuerdos de integración regional, como los son:

¹³⁰ SALDAIN, Rodolfo, Op. Cit.

- Ley 16.929 (13 de abril de 1998), la que dispone que no pierden el derecho a la pensión a la vejez o invalidez los ciudadanos uruguayos que residan en Brasil o Argentina, a una distancia no mayor a cinco kilómetros del límite fronterizo.
- Ley 17.207 (24 de setiembre de 1999), la cual aprueba el Acuerdo Multilateral de Seguridad Social del Mercado Común del Sur, previendo que *“Las prestaciones pecuniarias concedidas de acuerdo con el régimen de uno o de otro Estado parte no serán objeto de reducción, suspensión o extinción, exclusivamente por el hecho de que el trabajador, sus familiares o asimilados residan en otro Estado parte”*
- Ley 17.659 (19 de junio de 2003), que aprueba el Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Federativa del Brasil sobre el permiso de residencia, Estudio y Trabajo para los Nacionales Fronterizos uruguayos y brasileños. Este acuerdo decidida y expresamente se orienta a facilitar la residencia de los nacionales de un país en el otro, sin afectarle su situación jurídica. Esta norma deja en plena evidencia la voluntad de integración, buscando superar incluso la barrera idiomática previstas en diversas normas de derecho positivo que estarían exigiendo traducción.
- Ley 17.927 (19 de diciembre de 2005), aprueba los Acuerdos sobre Residencia para Nacionales de los Estados Partes del MERCOSUR y sobre la Residencia para Nacionales de los Estados Partes, Bolivia y Chile hechos en la ciudad de Brasilia, el 6 de diciembre de 2002.

Según comenta Saldain junto a la enumeración de esta normativa internacional, está claro que no había compatibilidad entre estas y la norma nacional contenida en la Ley 18.083.

Agrega que, desde el punto de la adecuación constitucional, corresponde analizar la adecuación de las disposiciones en cuestión de la Ley 18.083, en relación a los artículos 6 y 8 de la Constitución de la República:

- El artículo 6 de la Constitución de la República dispone que Uruguay *“procurará la integración social y económica de los Estados latinoamericanos...”* mandato que no parece compadecerse con gravar en mayor medida a los jubilados y pensionistas, incluyendo a los pensionistas a la vejez e invalidez, que residen en países fronterizos o Estados parte del MERCOSUR.
- El artículo 8 dispone que *“Todas las personas son iguales ante la ley...”*. Tal como ha sostenido la Suprema Corte de Justicia el principio de igualdad, *“... persigue y tiene por finalidad impedir, no las desigualdades legislativas, para situaciones o personas que se encuentran en posición diferente, sino el trato diferencial para circunstancias o sujetos idénticos”* (Sentencia N 21/74 entre otras). No se logra percibir ningún fundamento que habilite la desigualdad que consagra la

aplicación del IRNR a las pasividades, lo que implica la inexistencia de un monto no gravado, ni una tasa diferente.

6.3.3 ALÍCUOTAS

Tal como lo dispone el artículo 8 de la Ley, así como los artículos 6 y 7 del Decreto 344/008, el impuesto se determina mediante la aplicación de tasas progresionales vinculadas a una escala de ingresos. A tales efectos, al igual que en el IRPF, la suma de los ingresos computables se ingresará en la escala, aplicándose a la porción de ingreso comprendida en cada tramo, la tasa correspondiente.

Los ingresos serán medidos en Bases de Prestaciones y Contribuciones, cuyo valor a considerar a estos efectos será el promedio de los valores vigentes en el ejercicio; para aquellos ejercicios menores a 12 meses se adecuará en forma proporcional la escala.

Los niveles de ingresos, y sus correspondientes tasas a considerar son los que se detallan a continuación:

Ingresos anuales por Jubilaciones y Pensiones	Tasa
Hasta 96 BPC	Exento
Más de 96 BPC y hasta 180 BPC	10%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC	25%

6.3.4 LIQUIDACIÓN SIMPLIFICADA, RETENCIONES Y ANTICIPOS

Tal como fue mencionado cuando se presentaba el aspecto temporal del Hecho Generador, por más que sea un impuesto de carácter anual, los contribuyentes deberán realizar anticipos mensuales del impuesto a cuenta de la liquidación. Esto se debe a querer simplificar el método de liquidación.

La determinación del monto del anticipo ya fue explicada, y quienes deberán retenerla son los denominados Responsables Sustitutos. El Poder Ejecutivo en el Decreto 344/008 designó responsables sustitutos *“al Banco de Previsión Social, al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, la Caja Notarial de Seguridad Social, y cualquier otra entidad residente en la República, pública o privada, por el impuesto correspondiente a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza que paguen a contribuyentes de este impuesto”*¹³¹.

¹³¹ Como ya se analizó en el Capítulo 2 la designación de responsables por Decreto, resulta un acto inconstitucional.

6.4 CONSIDERACIONES FINALES

Creemos conveniente separar, al igual que lo hicimos en el presente capítulo, las consideraciones finales sobre las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social por un lado y las de tributación sobre beneficios obtenidos sobre las mismas por otro.

Las CESS son consideradas por el Código Tributario como el tributo denominado “Contribución Especial”, es por esto que significará un beneficio económico particular para el contribuyente.

En estos casos serán contribuyentes quienes trabajen en relación de independencia o dependencia, así como los empleadores de estos últimos. En función de esto, diremos que el beneficio de los empleados es la eliminación y cobertura de riesgos del servicio de la seguridad social, mientras que para los empleadores, por más que no sea tan evidente dilucidar, el beneficio es que, de no existir estas contribuciones, debería de aumentar los sueldos para que los trabajadores tengan cubiertos esos riesgos.

La obligación de abonar las CESS surge a partir del pago de las remuneraciones sobre las que el BPS tenga competencia, estas son las surgidas de actividades desarrolladas en territorio nacional, salvo algunas excepciones que a efectos del presente trabajo nos interesa destacar, y por tanto detallaremos a continuación:

- Personal extranjero en zonas francas, pudiendo éstos optar por quedar comprendido en el régimen de CESS uruguayo.
- Personal dependiente de embajadas, consulados y organismos internacionales, quienes también podrán hacer uso de la opción.
- Trabajadores en régimen de traslado temporario, quienes seguirán aportando en su país de origen, siempre que exista un convenio internacional de seguridad social que así lo disponga entre Uruguay y el país de origen del trabajador.

Para el resto del personal extranjero aplicará el mismo régimen general que para el personal uruguayo, con la obligación de inscribirse con la debida documentación.

Por último cabe destacar que tanto los montos como las tasas variarán según el sector en que trabaja y de la relación laboral que se trate.

A modo de conclusión, creemos conveniente resaltar la importancia que adquieren los convenios internacionales en materia de seguridad social para los trabajadores del extranjero y la inclusión en los mismos de cláusulas que contemplen el traslado temporario y la acumulación de períodos de servicios en ambos países. De no existir éstos, el personal del exterior que trabaje en nuestro país y efectúe los aportes

correspondientes, no podrá hacer valer simultáneamente la antigüedad y los aportes efectuados en ambos países al momento de su retiro. La situación puede llegar al extremo de no poder jubilarse en ningún país. En nuestro país la red de tratados es suficientemente amplia, abarcando los principales países con los que existe relación.

Por otro lado encontramos la tributación sobre los beneficios de la seguridad social. Con anterioridad al IASS, las jubilaciones pensiones y prestaciones de similar naturaleza estaban alcanzados por el IRNR así como por el IRPF.

Al incluir estos beneficios alcanzados por tales impuestos, estaba considerando a los mismos como rentas, aspecto que fue centro de muchas discusiones poniendo en tela de juicio la constitucionalidad de esta imposición. Finalmente se sustituyeron estos gravámenes por el actualmente vigente IASS.

El IASS también grava los mismos beneficios, con la diferencia que ahora les llama “ingresos”. Lo hará en la medida de que la institución que las abone (y la que en su momento haya percibido la contribución) sea residente en territorio uruguayo. Por tanto responde a la residencia de quien las pague y no de quién reciba el ingreso.

Creemos que de esta manera se solucionan problemas de integración y los pertinentes a trabajadores de frontera que se daban antes con la distinción entre IRPF e IRNR, pues ahora se aplica para todos los sujetos pasivos de este impuesto un mismo sistema de tasas progresionales.

Asimismo, la discusión acerca de la tributación sobre beneficios de seguridad social es un tema discutido en cuanto a su constitucionalidad por diversos motivos. De todos modos, la Suprema Corte de Justicia falló que el IASS es constitucional considerando que el mismo es un impuesto al ingreso, similar al Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) derogado, y no un impuesto a la renta, por lo que no viola la Constitución vigente.

CAPÍTULO 7: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

7.1 INTRODUCCIÓN

Dada la creciente globalización de la economía y el fluido intercambio de capitales entre los diferentes países, se hace cada vez más necesario una coordinación a nivel de los sistemas tributarios entre los distintos países.

Puesto que los países aplican distintos criterios de atribución de la potestad tributaria, es que surge el problema de la doble imposición internacional, la cual genera trabas al intercambio comercial y al flujo de inversiones y que, además, viola el principio de equidad.

Para minimizar los efectos de la doble imposición internacional, existen diversos mecanismos que los Estados individualmente aplican; aún así es imprescindible la coordinación entre los sistemas tributarios de los distintos países. Como consecuencia de ello, existen convenios para evitar la doble imposición, basados en modelos.

En el presente capítulo desarrollaremos en mayor profundidad estos conceptos presentados, dada la importancia que los mismos poseen en un análisis de tributación de tipo internacional.

7.2 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Todas las legislaciones determinan los límites de aplicación de su soberanía fiscal tomando en cuenta determinados factores que permiten configurar la tributación de toda persona física o jurídica que puedan quedar afectados en aquellos límites de aplicación. Los factores que se suelen utilizar son los de la residencia, la residencia habitual, el domicilio, la nacionalidad, el lugar de realización del pago, el titular beneficiario, la sede de dirección, el lugar de constitución o el domicilio social, el centro de intereses vitales o económicos, el lugar de ubicación de la vivienda o la existencia de un establecimiento permanente.

El factor de la residencia es el más utilizado como referente básico a la hora de determinar una jurisdicción aplicable. En otras legislaciones optan por la nacionalidad para fijar el régimen fiscal aplicable, y otras otorgan cierta importancia complementaria a otros factores.

El hecho que estos diversos factores no se excluyan mutuamente, produce lo que llamamos Doble Imposición Internacional y por tanto la circunstancia de que un mismo hecho imponible pueda someterse a imposición en dos jurisdicciones al mismo tiempo.

Varios autores y legislaciones definen el concepto de Doble Imposición Internacional. Por un lado en la doctrina española Borrás Rodríguez¹³² define el concepto de la doble tributación como *“aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa”*. Esta definición no requiere que el sujeto pasivo sea el mismo en el hecho imponible, sino que puede tratarse de dos sujetos pasivos jurídicamente distintos pero que comparten una misma renta o bien. Este tipo de definición es conocida como **Doble Tributación Económica**, ya que no considera la personería jurídica. También se puede utilizar el concepto de Doble Tributación Económica cuando una renta empresarial es gravada inicialmente como tal y luego vuelve a tributar cuando se reintegra al accionista como dividendo.

Adicionalmente, según Pablo D'Angelo¹³³, existe múltiple imposición internacional cuando un mismo sujeto pasivo es gravado en dos o más Estados conforme al mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo. Se requiere, por tanto, unidad de sujeto pasivo, de presupuesto de hecho, de tiempo y pluralidad de sujetos activos de la potestad tributaria. Esta segunda definición se la conoce como **Doble Tributación Jurídica**.

Históricamente se planteó este fenómeno como inconveniente e injusto para las relaciones entre países, y opuesto a la distribución de las cargas publicas entre los Estados. El problema devino más grave, por la evolución de las actividades industriales y comerciales desarrolladas simultáneamente en varios estados por las mismas personas jurídicas, constituyendo uno de los problemas cruciales de las relaciones entre los países desarrollados, exportadores de capital y los países en desarrollo, importadores de este.

Avanzando un paso más en la definición conviene profundizar dicho concepto describiendo lo que Pablo D'Angelo¹³⁴ cita como **“la regla de las cuatro identidades”**, la que comprende al sujeto gravado, al aspecto material, temporal y espacial.

En la identidad del sujeto gravado, existe la discusión de si es necesario o no que el sujeto pasivo sea el mismo. La posición mayoritaria de la doctrina establece que la doble

¹³² BORRÁS RODRIGUEZ, Alegría: "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales", Madrid 1974, pág. 30.

¹³³ D'ANGELO, Pablo: "La Doble Imposición Internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria", Revista Tributaria N° 176, pág. 589-592.

¹³⁴ D'ANGELO, Pablo: Op. Cit.

imposición debe analizarse en su carácter meramente jurídico, por lo que es requisito que se trate de un mismo sujeto.

La tesis contraria, sostiene que lo que caracteriza la existencia del hecho es el elemento material por lo que existiría doble tributación aun cuando dos sujetos distintos son gravados simultáneamente por una misma renta o capital, destacando así el aspecto económico de la definición que ya fue descrito.

La identidad del aspecto material plantea como requisito que se grave una misma renta o patrimonio por parte de distintas legislaciones fiscales, sin perjuicio de diferencias que puedan resultar de la aplicación de distintas bases de cálculo o alícuotas.

Por identidad temporal se establece que el hecho generador debe corresponder al mismo período de tiempo, de lo contrario, habría imposición sucesiva pero no simultánea.

Mediante la identidad espacial se establece que el hecho generador debe ser realizado en un espacio concreto.

Adicionalmente a las cuatro identidades recién mencionadas, debe existir diversidad de sujetos activos. Dado que en la esfera internacional no suele existir un sujeto u organización que tenga una supremacía respecto al resto de los países que pueda resolver los conflictos de manera imparcial, cada Estado debe buscar voluntariamente los métodos para solucionar estos problemas.

7.3 CAUSAS

La doble imposición internacional encuentra su causa en la existencia de distintos criterios de imposición sustentados por los países, o en la diversa acepción de esos criterios. De acuerdo al aspecto espacial del hecho imponible, están obligados al pago del tributo quienes se encuentren sujetos a la potestad tributaria de un estado. ¿Quiénes se consideran sujetos a esa potestad? ¿Los nacionales, los domiciliados en el país, o quienes obtienen su renta o su riqueza en éste?

Cada país tiene libertad para determinar el criterio de sujeción, esto puede modificarse en caso de que, voluntariamente, se obliguen por un tratado a adoptar un principio determinado, o a darle a estos un significado específico.

Para analizar las causas de la Doble Tributación Internacional, corresponde en primer lugar definir y analizar los distintos criterios de atribución de la potestad tributaria, para luego poder identificar con mayor claridad los posibles conflictos entre los mismos.

7.3.1 CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA

En primera instancia, sólo quedan sujetos a la imposición de determinado Estado aquellos sometidos a la potestad tributaria del mismo; y dado que no hay un organismo superior a la voluntad de los Estados, serán estos quienes establezcan las pautas sobre las cuales se determina la sujeción a la tributación en los mismos.

Se pueden enumerar distintos criterios de atribución que se fundan en circunstancias de orden personal o de vinculación subjetiva como la nacionalidad y el domicilio o residencia del sujeto, y en circunstancias de índole económica o de vinculación objetiva como ser la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable.

7.3.1.1 Criterio de la nacionalidad

Significa que están sujetos a la potestad tributaria de un país todos sus nacionales, cualquiera sea el domicilio que tengan, o la fuente de la que obtengan sus riquezas. Por ejemplo, un nacional de México, país que consagra este criterio, está sujeto a los tributos existentes en México, cualquiera sea la fuente de la riqueza. Reconoce una raíz política innegable por cuanto parte de la premisa de que la responsabilidad tributaria de una persona es parte de las obligaciones que tiene ésta con el Estado, inherente a su calidad de ciudadano y que no la pierde cuando se radica en el exterior. En tanto que para el caso de los extranjeros solo quedan sujetos al régimen si residen en el país.

Sin embargo, en la actualidad son muy escasos los países que utilizan este criterio, principalmente porque en un mundo tan complejo desde el punto de vista étnico y jurídico, es muy frecuente la titularidad de dos o más nacionalidades. Otro argumento en contra de este criterio se basa en que, el ser nacional de un país no debería por sí, dar nacimiento a la obligación de contribuir con las cargas públicas de ese país, si el ciudadano o la empresa no han producido su enriquecimiento en el mismo o no se encuentra domiciliado en ese país.

Entendemos a su vez, que es una dificultad práctica obligar a ciudadanos residentes en el extranjero a que tributen en el país del que son nacionales por las rentas obtenidas en el extranjero.

7.3.1.2 Criterio de domicilio o de la residencia

Este criterio, también de índole personal, es más común que el de la nacionalidad, y es adoptado por la mayoría de las legislaciones que prefieren el criterio de sujeción personal. Generalmente se atiende al domicilio fiscal, que puede o no coincidir con el domicilio común, pero se relaciona con el lugar en que el contribuyente se radica con carácter permanente y estable.

En derecho fiscal se prescinde generalmente del ánimo de permanecer porque se hace hincapié en elementos objetivos, como es la permanencia en un lugar. Por ello se habla más de residencia, que de domicilio en sentido técnico.

El criterio de atribución alcanza también a los extranjeros establecidos en el país, por los ingresos generados en él, o por los bienes radicados o utilizados económicamente en su territorio, pero también por los que obtengan en el exterior. La potestad del país alcanza a todos los domiciliados en él, por los ingresos que obtengan en el mismo, o en cualquier otro lugar.

El criterio de atribución basado en la nacionalidad, domicilio o residencia, lleva al principio de la renta mundial o del patrimonio mundial. Todo el patrimonio o toda la renta de la persona serán gravados en el lugar de su nacionalidad o su domicilio. Estos criterios son sustentados por los países desarrollados, exportadores de capital, que buscan gravar la renta obtenida por sus nacionales o domiciliados cualquiera sea el lugar donde ella se obtenga.

El concepto de Establecimiento Permanente, previamente desarrollado en este trabajo, constituye una ampliación a este criterio.

7.3.1.3 Criterio de la fuente

Quienes aplican este principio gravan las rentas obtenidas de actividades localizadas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en su territorio, independientemente de que quien las obtenga sea o no residente en el mismo. Se trata de un criterio objetivo, basado en características del hecho imponible más que del sujeto gravado.

Últimamente se ha producido una revalorización doctrinaria del principio de la fuente, aunque en la práctica son relativamente pocos los países que lo utilizan. Se menciona como una de sus ventajas el generar idéntica presión fiscal para el residente y el no residente que realizan actividades en un mismo Estado y soportan costos de transacción análogos. También se ha hecho notar que incluso los países que utilizan el principio de la renta mundial no lo hacen en forma ortodoxa, ya que también aplican el criterio de la fuente para gravar las rentas obtenidas en su territorio por no residentes.

7.3.2 CONFLICTOS ENTRE CRITERIOS

A continuación desarrollaremos los diversos conflictos que se pueden dar entre países que apliquen determinados criterios de atribución de la potestad tributaria, los cuales pueden originar problemas de doble imposición internacional.

7.3.2.1 Conflicto entre el criterio de la residencia y de la fuente

Este conflicto sólo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como un principio para gravar la renta mundial. Normalmente el país de residencia reconoce que el país que adopta el criterio de la fuente tiene prioridad para gravar la renta y en consecuencia el país de residencia la gravaría sólo después de aceptar un crédito por el impuesto pagado en el otro país. Si, por algún motivo, el país de residencia no acepta el crédito, surge la doble tributación.

Así, por ejemplo, si una empresa uruguaya pagara regalías a una empresa argentina, dicha renta sería de fuente uruguaya por corresponder a un derecho utilizado económicamente en la República y como sería simultáneamente obtenida por un residente argentino, en principio estaría gravada por ambos países.

7.3.2.2 Conflicto entre el criterio de la residencia y de la residencia

Este conflicto surge cuando una persona física o jurídica es residente bajo las leyes de dos países.

Como ya fue analizado, en Uruguay la definición de residencia está establecida en el Título 8 – Impuesto a la Renta de los No Residentes:

“Artículo 7º.- Residentes.- Personas físicas.- Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

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

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

Por este motivo podría suceder que un uruguayo que cumpla con la definición de residencia en Estados Unidos, pero que tenga su familia o intereses vitales en Uruguay sea gravado por sus ingresos en ambos países.

Por otro lado, el artículo 8 del mismo Título define la residencia de las personas jurídicas de la siguiente manera:

“Artículo 8º.- Residentes. Personas jurídicas y otras entidades.- Se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.”

Podría suceder eventualmente que otro Estado defina la residencia, por ejemplo, en función de otro criterio que no sea un criterio meramente formal, como el adoptado por Uruguay, dando lugar nuevamente una situación de doble tributación.

7.3.2.3 Conflicto entre el criterio de la fuente y de la fuente

En principio se podría llegar a la conclusión de que si dos países aplican el criterio de la fuente no habría lugar a la doble imposición. Sin embargo, dependiendo de las definiciones de fuente que cada Estado adopte, podría llegar a generarse la doble imposición.

En este sentido, se configuraría la misma cuando, por ejemplo, un dividendo distribuido por una sociedad sea considerado como de fuente del país donde reside la sociedad que lo gira y al mismo tiempo se considere originado en el país o países de los cuales la sociedad deriva sus utilidades.

7.4 CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Uno de los principales efectos de la doble tributación es que se pierde de vista el principio de la capacidad contributiva, inherente al principio de igualdad. Por consiguiente, la doble tributación puede generar una carga fiscal excesiva sobre el contribuyente, quien debe responder a ambas administraciones fiscales por un mismo hecho generador.

Otra consecuencia estrechamente relacionada con la anterior es que, al no existir una armonización tributaria internacional, se desfavorecen las inversiones extranjeras ya que, indudablemente, el hecho de soportar una doble carga tributaria influye negativamente en los inversionistas al momento de decidir en donde invertir. De esto se desprende que la doble tributación no beneficia la apertura de la economía al exterior, siendo este un punto no menor en una economía globalizada, donde dificultar las inversiones de sus contribuyentes en el exterior no sólo perjudica a dichos contribuyentes, sino al Estado en sí.

7.5 METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL DE LAS RENTAS

Las asimetrías referidas anteriormente en el caso de superposición de dos fiscos en su intención de ejercer su potestad tributaria sobre un mismo objeto de imposición, son una problemática atacada por el Derecho Tributario Internacional desde el año 1921, en el que la Sociedad de Naciones encargó a Seligman, Stamp, Einaudi y Bruins posibles soluciones para este asunto, encontrando éstos, básicamente, cuatro alternativas:

- Método de discriminación de todas las rentas que provienen del exterior.
- Método de exención de todas las rentas que salen al exterior.
- Método de subdivisión de los impuestos.
- El método de clasificación y repartición de las fuentes, según el cual el estado podría imponer de acuerdo con el origen, ciertas categorías de riqueza, pero quien no fuere residente, estaría exento de impuesto por las rentas que se obtuvieran de otras categorías.

Desde entonces los problemas de doble imposición se han multiplicado, así como los medios formulados para evitarla, hoy por hoy se puede hacer una distinción entre los criterios basados en el crédito y los basados en la exención.

Un elemento que interesa destacar, es que los métodos para evitar la doble imposición internacional de las rentas son medidas unilaterales, las cuales a su vez se incluyen en los convenios multilaterales, que van a ser analizados más adelante.

7.5.1 CRITERIOS BASADOS EN EL CRÉDITO

Este criterio básicamente atiende al impuesto a pagar y no al elemento material del hecho generador. Consideraremos a continuación los criterios denominados comúnmente *Tax Credit*, *Tax Sparing*, *Matching Credit* y Crédito por Inversiones.

7.5.1.1 *Tax Credit*

El Crédito Fiscal o *Tax Credit* aplicado al ámbito del Derecho Tributario Internacional es un mecanismo utilizado para evitar la doble tributación por el cual, cuando en un Estado se grava la renta que se recibe desde el exterior, el monto de cualquier impuesto pagado en el otro Estado por esa renta, podrá ser deducido del monto a pagar en el Estado receptor de la misma. Habitualmente, las deducciones de impuestos extranjeros que se permiten realizar, abarcan tanto los impuestos a la renta empresarial como a la renta personal.

Se le ha criticado a este sistema que no reconoce las exoneraciones que se otorgan en el país de la inversión, y que sólo permite la deducción de impuestos pagados, haciendo inútil el sacrificio del fisco del país que concede la exoneración.

7.5.1.2 Tax Sparing

Este sistema constituye una derivación o modificación del *Tax Credit* y ha sido utilizado en algunos casos en los Tratados entre países desarrollados y en vías de desarrollo. El presupuesto del mismo es que en uno de los Estados se otorguen beneficios tributarios para el desarrollo de ciertas actividades o el fomento de inversiones consistentes en exoneraciones de impuestos, práctica frecuente en países como Uruguay.

El sistema en estudio implica que en el Estado de domicilio de la empresa que invierte en el otro Estado, se le otorga un crédito fiscal por los impuestos que hubiera pagado en el país en desarrollo de no existir la exoneración. El objetivo principal de este sistema es evitar neutralizar el incentivo dado por el país necesitado de inversiones por la vía de aplicar impuestos por parte del Fisco del país de domicilio de la empresa que invierte.

Algunos países desarrollados han criticado este sistema ya que se generan desigualdades entre los contribuyentes de dicho país de acuerdo a los beneficios tributarios que haya otorgado otro Fisco y por otra parte no incentiva que la inversión se incremente en el país en vías de desarrollo sino que estimula la repatriación de resultados vía beneficio fiscal.

7.5.1.3 Matching Credit

El denominado *Matching Credit* es un sistema de crédito que se ha utilizado habitualmente para estimular la cooperación internacional al tiempo que también evita la doble imposición internacional. El mismo consiste en que el crédito que se otorga en un país desarrollado por los impuestos pagados en un país en desarrollo, no coincide con lo efectivamente pagado en el país de la fuente, sino que supera en un porcentaje determinado en cada caso dicho monto.

7.5.1.4 Crédito por inversiones

El Crédito por inversiones es otro sistema que está concebido principalmente para fomentar la cooperación internacional. De acuerdo al mismo, una empresa domiciliada en un país desarrollado, que realiza una inversión en un país en vías de desarrollo podrá deducir de los impuestos a pagar en su país de domicilio una parte de las inversiones realizadas en el país en desarrollo. En definitiva, y a través del alivio fiscal, la inversión realizada por una empresa en otro país se realiza a un costo menor, fomentando así el flujo internacional de capitales. Este sistema de crédito podrá luego combinarse con

otros sistemas de los mencionados precedentemente, cuando de la inversión realizada se deriven rentas gravadas.

7.5.2 CRITERIOS BASADOS EN LA EXENCIÓN

Este criterio básicamente atiende al elemento material del hecho generador (la renta propiamente), sin tomar en cuenta el monto que corresponda pagar del mismo. Consideramos a continuación los criterios denominados comúnmente Exención total de rentas obtenidas en el exterior, Exención con progresividad y *Tax Deferral*.

7.5.2.1 Exención total de rentas obtenidas en el exterior

De acuerdo a este sistema, la renta gravada por un Estado no es considerada por otro Estado a los efectos de determinar la materia gravada de su impuesto a la renta. Es decir, que en los casos en que los residentes de un país están sujetos al impuesto a la renta en base mundial, la legislación de dicho país de residencia puede exonerar la renta de fuente extranjera, cuando a su vez el Estado donde se genera grava la renta de acuerdo al principio de la fuente.

Esto no implica que el país que otorga esta exención cambie su criterio de atribución de la potestad tributaria, que al caso sigue siendo la residencia, ni siquiera cambia la base de imposición de su impuesto a la renta que sigue siendo la base mundial, sino que simplemente respecto a un Estado determinado o un grupo de Estados, considerando la legislación fiscal de los mismos, y para evitar la doble imposición internacional, excluye de la base de cálculo del impuesto las rentas generadas en esos Estados. Si por el contrario, la exención se extiende a toda la renta de fuente extranjera, en ese caso sí el Estado adopta como criterio absoluto el de la fuente. Sin embargo, ésta última hipótesis ha tendido a desaparecer en el Derecho Comparado.

Cabe destacar que por virtud de este sistema de exención, en los Estados en que el impuesto a la renta tiene alícuotas progresivas, se verá afectada la franja de renta en que se ubica el sujeto pasivo beneficiado por esta exención; esto se produce a causa de que se excluye de la base de cálculo dicho tipo de renta.

7.5.2.2 Exención con progresividad

A diferencia del sistema anterior, si bien en este caso la renta gravada por un Estado, tampoco es gravada por el otro Estado, este último se reserva el derecho de tomar en consideración esa renta a efectos de determinar la tasa a aplicar al resto de la renta, principalmente considerando los casos en que existen escalas o clases progresionales en las alícuotas de dicho impuesto.

A vía de ejemplo si un Estado A grava una renta por ser de fuente de ese Estado, el Estado B que sigue este sistema de exención con progresividad no gravará esa renta de fuente extranjera. Sin embargo, al momento de determinar la escala del impuesto a la renta a aplicar al sujeto pasivo, considerará también esa renta de fuente extranjera al mero efecto de determinar en qué lugar de la escala o clase se ubica.

Naturalmente, en los Estados en que las alícuotas del impuesto a la renta son proporcionales, no existirá diferencia alguna entre la adopción de este sistema o del considerado en el apartado anterior.

7.5.2.3 Tax Deferral

De acuerdo a este sistema, las rentas que las empresas domiciliadas en un Estado obtienen en otro Estado, sólo se gravan en el primero, al momento en que vuelven al mismo, principalmente a través del giro de dividendos. En este sistema, no se concede propiamente una exención sino solo un diferimiento del pago de impuestos en el Estado de domicilio de la empresa que en definitiva estimula que los capitales permanezcan y se reinviertan en el país que recibió la inversión.

7.5.3 CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES

Al producirse doble tributación se crea un obstáculo para el comercio internacional, pues se encarecen las inversiones extranjeras. Por este motivo muchos Estados adoptan medidas para alcanzar la neutralidad fiscal. En este marco es que aparecen los convenios como una solución al problema de la doble tributación, determinando la potestad tributaria de los distintos Estados para gravar las rentas. En estos acuerdos internacionales los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que perciba el impuesto o que se realice una imposición compartida.

Cuando existen exenciones tributarias en países receptores de capital como es el caso de Uruguay, surge con mayor énfasis la necesidad de celebrar convenios para evitar la doble imposición internacional con los países de donde provienen las inversiones y que adoptan la renta mundial como criterio de atribución de la potestad tributaria, básicamente para el caso de aquellos que aplican como método para evitar la doble imposición el tax credit.

La firma de tratados con los principales países inversores parece ser una estrategia fundamental para lograr que nuestro país resulte más atractivo para el inversor extranjero y para evitar que el sacrificio fiscal que hace Uruguay termine siendo una

verdadera subvención al fisco del país del inversor pero no al inversor en sí¹³⁵. Estos tratados podrían permitir que el país inversor adopte un método de reconocimiento de los ingresos provenientes de inversiones en el exterior más benévolo, que sustituya al crédito fiscal de forma que los inversores extranjeros puedan verse beneficiados realmente con las exenciones tributarias otorgadas en nuestro país.

7.5.3.1 Ubicación de los Convenios en la legislación interna.

Todos los convenios comparten ciertos principios generales. A este respecto Peter D. Byrne¹³⁶ señala que un convenio siempre modifica la ley interna de un país, ya que de lo contrario su existencia no tendría sentido. Adicionalmente, el mismo también indica que los mecanismos utilizados para asegurar la validez de los convenios varían de un país a otro. Byrne también señala que un convenio nunca puede establecer un impuesto, hecho que se deriva del principio general que establece que un convenio sólo puede beneficiar a un contribuyente. En caso de que un convenio tenga como efecto aumentar la carga tributaria de una persona, ésta tiene el derecho de aplicar la ley interna, en lugar del convenio.

Todos los países tienen sus normas constitucionales para ratificar un convenio internacional, y hacerlo entrar en vigencia. Pero el estatus de los convenios varía de un país a otro: en unos países, un convenio internacional tiene la misma fuerza de ley que la constitución, así que sólo un cambio posterior de la constitución puede modificarla. En unos pocos casos (como los EEUU), un convenio tiene la misma fuerza legal que las leyes, lo que significa que una ley posterior puede anular una norma de un convenio internacional.

En el Uruguay, los tratados que cumplen con todas las etapas previstas tanto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 como en la Constitución, forman parte del orden jurídico. La Constitución no establece jerarquía alguna entre tratados y leyes. No obstante, las autoridades indicaron que se percibe una doctrina y jurisprudencia mayoritarias en el sentido de atribuir jerarquía superior a los tratados, conforme a la cual éstos no pueden ser derogados por leyes posteriores, aunque tengan un contenido diverso. Cuando se trata de contradicciones entre la Constitución y los tratados, empero, prevalece la Constitución.

¹³⁵ Cr. Enrique Ermoglio - Comentario tributario “Acuerdos fiscales internacionales” – Boletín informativo Deloitte N° 330

¹³⁶ Byrne, Peter D.: “Convenios para evitar la doble tributación – un análisis del caso del Perú”.

7.5.3.2 Contenido de los convenios.

Un típico tratado para prevenir la doble imposición tiene aproximadamente treinta artículos. Peter Byrne¹³⁷ establece que en general los convenios:

- tienen como objetivo resolver problemas tributarios entre las partes contratantes y determinan su ámbito de aplicación, considerando a las personas (físicas y jurídicas) y los impuestos cubiertos por el convenio.
- definen el concepto de EP a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto de las rentas empresariales.
- señalan la base jurisdiccional de imposición, la que recae principalmente en dos principios: el primero está relacionado con la “fuente” de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con la residencia de la entidad generadora de renta. Usualmente, se establece tasas límites de gravamen en fuente para intereses, dividendos y regalías.
- contienen reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, en los casos en que la renta fuera gravada en el país de la fuente.
- establecen los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos.
- incluyen acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

7.5.3.3 Ventajas y desventajas de la celebración de convenios.

A nuestro entender, la firma de este tipo de convenios trae consigo importantes ventajas, tanto para el país que recibe la inversión como para los países inversores.

Entre las ventajas se pueden citar:

1. Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio, los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aún en el supuesto de modificación de la ley interna.
2. Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde

¹³⁷ Byrne, Peter D. – Op. cit.

realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

3. Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así, la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.
4. Facilitan que la administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.
5. Los convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición que no pueden ser alterados para los países contratantes, lo cual le brinda seguridad a los inversores.
6. Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de convenio internacionales (OCDE u ONU) serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.
7. Un convenio en principio no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país. Sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países. Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y en algunos casos, regalías, reconociendo del derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas, pero otorgando un mecanismo para neutralizar el pago efectuado en el país de la fuente evitando así la doble imposición.
8. Bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la ley interna.
9. El procedimiento amistoso mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses.
10. La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.

Como desventaja, encontramos que este tipo de convenio muchas veces impone la renuncia de alguno de los países, tanto el inversor como el receptor de inversiones, a la imposición de gravámenes a determinadas rentas que podrían quedar gravadas de no existir tal convenio. Por otra parte, normalmente se incluyen requerimientos de intercambio de información que pueden generar algunas inconsistencias con la normativa interna del país o generar cierto resquemor en algunos inversores.

7.5.3.4 Convenios en el Uruguay.

Actualmente se están haciendo importantes esfuerzos en este sentido, los cuales son más que necesarios teniendo en cuenta lo limitada de la red de tratados que dispone Uruguay, ya que sólo cuenta con dos tratados vigentes, uno con Alemania y otro con Hungría.

Por tratarse de casos puntuales no profundizaremos en el contenido de los citados convenios, pero sí cabe aclarar que ambos contienen ciertas diferencias con el modelo de convenio de OCDE. Dichas diferencias implican “sacrificios” que el Estado uruguayo realiza persiguiendo la captación de mayores inversiones provenientes de los países con los cuales se han firmado y ratificado los convenios.

Por otra parte, actualmente representa una prioridad para las autoridades uruguayas la firma de al menos 12 nuevos convenios, dado que en abril de 2009 nuestro país fue incluido en una “lista negra” de paraísos fiscales de la OCDE, de la cual fue posteriormente retirado para incorporarse a una “lista gris” de países poco colaboradores en el combate de la evasión fiscal, en la que permanece actualmente.

Recientemente la OCDE publicó un comunicado¹³⁸ en su página web, mediante el cual celebra la determinación de Uruguay de adoptar sus estándares para el intercambio de información fiscal, en dicho comunicado remarca la importancia de que se estén negociando convenios, lo cual implicaría que en un corto plazo Uruguay pueda salir de la mencionada “lista gris”.

Además de los convenios con Alemania y Hungría, que se encuentran plenamente vigentes y operativos¹³⁹, ya se firmaron y están a consideración de las legislaturas para ser ratificados los textos refrendados por México y España. Mientras tanto ha trascendido que se siguen negociando nuevos convenios, con países como Portugal, Chile, Bélgica, Malasia, Malta, Suiza, India, Finlandia, Vietnam, Costa Rica y Ecuador.

La definición de los países escogidos para negociar los convenios es estratégica para el gobierno, ya que las implicancias van más allá de evitar la doble imposición tributaria;

138 OECD welcomes Uruguay’s commitment to OECD tax information exchange standards – www.oecd.org

139 En el caso del tratado con Alemania, se realizó una modificación, la cual aún no ha sido ratificada.

de hecho, cada acuerdo determina la derogación a efectos fiscales del secreto bancario que rige en Uruguay por solicitud de la contraparte.

Debido a lo expresado anteriormente, es que ni Argentina ni Brasil están en la agenda de países incluidos en las negociaciones.

7.5.3.5 Obstáculos para la firma de convenios en el Uruguay.

Como ya vimos, la firma de convenios trae aparejadas ventajas no sólo para el país inversionista sino también para el país receptor de la inversión, constituyendo Uruguay un claro ejemplo de un país receptor de inversiones.

Entre las ventajas que la firma de un convenio representaba para el país receptor, decíamos que, la fundamental era que se fomentaban las inversiones directas, lo que deriva en la generación de empleo directo e indirecto a través de la aparición de nuevas oportunidades de negocios para las empresas locales. También, el carácter internacional de la mayoría de las empresas inversoras promueve la modernización y adaptación de las estructuras empresariales locales a un marco comercial más abierto, favoreciendo, entre otras cosas, la transferencia de tecnología.

Considerando el impacto positivo que en principio implicaría la firma de un convenio para Uruguay, nos resulta extraño que al día de hoy nuestro país tenga ratificados tan pocos convenios, a diferencia de sus países vecinos que han logrado mantener una red de tratados más amplia.

Como punto de partida, uno de los factores que podría jugar en contra de la firma de convenios en Uruguay es la adopción del principio de fuente como principio rector de nuestro sistema tributario. A este respecto, Ramón Valdés Costa¹⁴⁰, en su carta de opinión referente a la firma del Convenio con Alemania, solicitada por la Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Senadores, formuló algunas consideraciones preliminares de carácter general sobre el panorama internacional vigente en ese momento. Una de ellas se refería al desinterés de los países latinoamericanos en la firma de convenios. Valdés Costa establecía que, el reducido número de países latinoamericanos que habían suscrito ese tipo de convenios, se explicaba por la aplicación del principio de la territorialidad (o fuente), sustentado firmemente por su doctrina y su legislación interna. Estos países no tenían por qué renunciar a sus potestades tributarias, renunciando que resultan inevitables en los tratados celebrados con países desarrollados, que unánimemente siguen también con gran firmeza el principio del domicilio o de la nacionalidad. Según Valdés Costa, sólo encontraban justificación en cuanto dichos convenios proporcionaran ventajas compensatorias de esas renunciaciones,

¹⁴⁰ Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, 13 de marzo de 1990.

entre éstas, la radicación de capitales o transferencia de tecnología o la aceptación por parte del otro de respetar los incentivos fiscales que se establecieran con fines de desarrollo económico o social.

En segundo lugar, otro de los factores que puede incidir en forma negativa en la firma de convenios, es que Uruguay sea considerado, por ciertos países, como un paraíso fiscal o como un régimen fiscal de carácter privilegiado nocivo, por verificar alguna de las condiciones que comúnmente llevan a que un país sea considerado como tal.

De acuerdo con el Informe 1998 de la OCDE, los criterios que permiten identificar a un paraíso fiscal son los siguientes¹⁴¹:

- Ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas.
- Carencia de intercambio efectivo de información debido a una legislación y prácticas administrativas basadas en reglas de confidencialidad que impiden el intercambio de información con trascendencia fiscal con otros países.
- La falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas.
- La no exigencia de actividad real a personas, físicas o jurídicas, domiciliadas en su territorio, ya que pretenden atraer inversiones que acuden a esos lugares por razones simplemente tributarias.

El Informe 1998 señala que para identificar un paraíso fiscal tiene que concurrir junto con la baja o nula tributación alguna de las otras circunstancias; por lo tanto, la baja o nula tributación es una condición necesaria pero no suficiente para identificar a un paraíso fiscal.

Asimismo, el Informe 1998 considera que algunos regímenes fiscales de carácter privilegiado también pueden resultar nocivos, aunque el régimen fiscal general de un Estado resulte aceptable desde el punto de vista de la competencia fiscal. Los criterios para identificar regímenes fiscales nocivos son:

- La baja o nula tributación.
- La estanqueidad subjetiva u objetiva del régimen. Existe estanqueidad subjetiva cuando un régimen fiscal excluye de su ámbito de aplicación, de forma explícita o implícita, a los contribuyentes residentes. La estanqueidad objetiva se produce si los contribuyentes no residentes que se benefician del régimen tienen prohibido el acceso al mercado nacional.

¹⁴¹ SAMPLON SALVADOR, Roser: “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, www.ief.es

- La falta de transparencia del sistema fiscal, a nivel legal, reglamentario o administrativo, sobre todo, por la posibilidad de negociar individualmente una aplicación favorable de las disposiciones legales.
- Normas legales o prácticas administrativas que limiten el intercambio de información.
- Al igual que en el caso de los paraísos fiscales, la baja o nula tributación se tiene que dar conjuntamente con alguna de las otras tres, es decir, que se trata de una condición necesaria pero no suficiente para identificar a un régimen preferencial nocivo.

El hecho de que un país sea considerado paraíso fiscal, puede ser un fuerte obstáculo al momento de firmar convenios, ya que se considera que los paraísos son más propensos a ser utilizados como instrumentos para abuso de los mismos.

Se puede sostener que, si bien es cierto que la legislación uruguaya dispone de un secreto de actuaciones “muy fuerte” y que eso es, para algunos países, una restricción en cuanto a la transparencia de la información, nuestro país no cumple con la condición principal establecida por la OCDE, ya que, salvo casos excepcionales no hay baja o nula tributación.

Asimismo, el otro argumento que algunos países consideran para sostener que Uruguay es un paraíso fiscal, es la existencia de las SAFIs, siendo este un asunto que resultó contemplado en la Reforma Tributaria, previéndose su eliminación gradual.

CAPÍTULO 8: CONSIDERACIONES FINALES

Como corolario de nuestro trabajo consideramos de utilidad la presentación resumida de los conceptos fundamentales que hemos vertido en la realización del mismo.

En consecuencia, este capítulo tiene por finalidad exponer en forma sintética, clara y ordenada los distintos tributos que en el sistema tributario uruguayo alcanzan a personas físicas o jurídicas no residentes de la República.

Es de orden especificar que lo que se expone a continuación son conceptos y tratamientos generales que ya fueron desarrollados, no siendo la intención abarcar todas y cada una de las situaciones particulares, ni tampoco normas exoneratorias, las cuales en su mayoría quedaron expuestas en el desarrollo del trabajo monográfico.

8.1 IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS

Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por No Residentes en nuestro país estarán gravadas de distinta manera en función de:

El sujeto pasivo, dentro de los cuales podremos encontrar a personas físicas y jurídicas no residentes o personas jurídicas del exterior que actúan en el país mediante establecimiento permanente.

En este sentido, la reforma incorporó al sistema tributario los conceptos de Residencia Fiscal y el de Establecimiento Permanente los cuales son el sustento de la determinación de la imposición que recaerá sobre las rentas de fuente uruguaya obtenida por no residentes.

El tipo de renta obtenido, los cuales pueden ser rentas de actividades empresariales y actividades asimiladas a las mismas, rendimientos de trabajo, rendimientos de capital o incrementos patrimoniales.

La gama de rentas alcanzadas en la actualidad, es ampliamente mayor a las que tributaban con anterioridad a la Reforma Tributaria.

Teniendo en cuenta lo expuesto, para visualizar de mejor modo compilamos en el siguiente cuadro las distintas situaciones esperables.

SUJETO PASIVO	TRIBUTACIÓN (IRAE.IRPF.IRNR)
Rentas de Fuente Uruguay - Rentas de Actividades Empresariales y Asimiladas	
Personas del Exterior SIN Establecimiento Permanente	Tributan IRNR al 12% sobre Renta Bruta via Retención (*).
Personas del Exterior CON Establecimiento Permanente	Tributan IRAE al 25% sobre Renta Neta (*).
Personas Físicas No Residentes	Tributan IRNR al 12% sobre Renta Bruta via Retención (*) por servicios personales en los que se subcontrata servicios fuera de la relación de dependencia con PF o PJ residentes siempre que sea en un lapso menor a 12 meses. De superar configura establecimiento permanente y por tanto tributa IRAE al 25% sobre Renta Neta.
Rentas de Fuente Uruguay - Rendimientos de Trabajo	
Personas Físicas No Residentes	Tributan IRNR al 12% sobre Renta Bruta via Retención.
Rentas de Fuente Uruguay - Rendimientos de Capital	
Personas Físicas No Residentes	Tributan IRNR sobre Renta Bruta con algunas deducciones en el caso de arrendamientos. La tasa a aplicar sobre intereses varía en función de plazos y monedas de las colocaciones (3% , 5% y 12%). Ciertas rentas de capital están exoneradas (dividendos salvo los que paguen contribuyentes de IRAE correspondientes a rentas gravadas por dicho tributo, enajenación de acciones al portador, intereses de títulos de Deuda Pública, entre otras).
Personas del Exterior SIN Establecimiento Permanente	
Personas del Exterior CON Establecimiento Permanente	Tributan IRAE al 25% sobre Renta Neta.
Rentas de Fuente Uruguay - Incrementos Patrimoniales	
Personas Físicas No Residentes	Tributan IRNR al 12% sobre Renta Bruta ó sobre determinación ficta de la renta para bienes adquiridos con anterioridad a la Reforma Tributaria.
Personas del Exterior SIN Establecimiento Permanente	
Personas del Exterior CON Establecimiento Permanente	Tributan IRAE al 25% sobre Renta Neta.

* En ciertas rentas internacionales se establece régimen optativo para la determinación de la materia gravada.

Se desprende del cuadro que todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes son alcanzadas por algún impuesto, será en última instancia la configuración o no de establecimiento permanente lo que determina qué impuesto recaerá sobre las mismas. En este sentido, cuando un no residente obtenga rentas en nuestro país a

través de Establecimiento Permanente tributará el IRAE en cabeza propia sobre las rentas netas a una tasa del 25%; de lo contrario, las personas jurídicas y físicas no residentes tributarán el IRNR vía retención sobre la renta bruta, con la tasa correspondiente para cada tipo de renta.

Al ser este último un impuesto recaudado principalmente vía retención, no solo genera obligaciones para el contribuyente, dado que quien paga o acredita las rentas gravadas se constituye en responsable como agente de retención, contrayendo determinadas obligaciones en cuanto a la recaudación y administración del tributo, provocando costos adicionales que terminen repercutiendo indirectamente en el costo del servicio.

Adicionalmente apreciamos que al recaer sobre la renta bruta es un impuesto que no atiende a la capacidad contributiva, sino a una manifestación de la misma como lo es el ingreso.

Por otro lado, de configurar EP, el no residente tributará IRAE en cabeza del EP por la totalidad de las rentas de fuente uruguaya, incluso por aquellas no obtenidas a través del mismo.

De este modo, siempre y cuando las características y particularidades del negocio lo permitan, a pesar de que no es voluntad del legislador, un no residente puede llegar a optar por qué impuesto va a tributar por sus rentas de fuente uruguaya. Dependiendo de cada actividad será más conveniente la aplicación de uno u otro impuesto, a modo de ejemplo, para actividades con márgenes de utilidad bajos es más conveniente tributar IRAE al 25% por las rentas netas; en contraposición el IRNR es más beneficioso para negocios con márgenes altos, ya que se tributa a una tasa más baja por toda la renta bruta.

8.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que grava básicamente la circulación de bienes, la prestación de servicios, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

Para detallar el tratamiento relacionado a este impuesto que se le da a los no residentes, debemos separar a las personas físicas y jurídicas del exterior que actúen en el país sin establecimiento permanente, de aquellas que realicen sus actividades a través de un EP.

En el primero de los casos, el pago del impuesto se realizará a través de retenciones, con una tasa del 22%. Estarán gravados solamente aquellos servicios prestados a contribuyentes del impuesto.

Asimismo, las entidades no residentes que actúen en el país mediante establecimiento permanente, tributarán el impuesto mediante régimen general, abarcando todas las hipótesis del aspecto objetivo del hecho generador.

Este impuesto presenta algunas inconsistencias en cuanto a la territorialidad, puesto que para determinadas operaciones comprendidas en el hecho generador se considera como referencia el territorio político, mientras que para otros se considera el territorio aduanero nacional.

Asimismo existen determinados casos en los que un no residente se ve beneficiado por el régimen del tributo, tal es el caso de la prestación de servicios desde el extranjero. En estos casos no corresponde tributar IVA, lo que competitivamente puede ser positivo, dependiendo del sujeto con quien se contrate.

Por último, es importante tener en cuenta lo ya expresado respecto a la repetición de determinados servicios tanto en el hecho generador del IRNR como en el del IVA, lo cual hace aún más pesada la carga tributaria sobre ciertos contribuyentes.

8.3 IMPUESTO AL PATRIMONIO

El Impuesto al Patrimonio recae sobre el patrimonio localizado, colocado o utilizado económicamente en la República.

En primer lugar, las personas físicas no residentes que tengan en el país, a fecha de cierre del año civil, un patrimonio neto cuya cuantía supere el mínimo no imponible, tributarán el impuesto al patrimonio de las personas físicas.

A su vez, cuando una persona física no residente o una persona jurídica no residente que actúe en el país sin establecimiento permanente, que sea acreedora de un contribuyente de IRAE a cierre del año civil, será objeto de retención del impuesto a una tasa del 1,5%.

Finalmente, las entidades del exterior que actúen en el país mediante establecimiento permanente, tributarán el impuesto mediante el régimen general.

En este impuesto, al igual que en el IVA, no existen diferencias sustanciales entre el actual y anterior régimen.

La principal crítica que la doctrina realiza a este tributo sucede en lo que respecta al sistema de deducción de pasivos, dado que viola una serie de principios, tales como el que establece que todos los pasivos financian todos los activos, el principio de capacidad contributiva y el de la neutralidad en las fuentes de financiamiento.

8.4 CONTRIBUCIONES ESPECIALES A LA SEGURIDAD SOCIAL.

La casuística en cuanto al alcance sobre los no residentes, es muy amplia, abarcando regímenes especiales para no residentes que trabajan en zonas francas, personal de embajadas, consulados y organismos internacionales y régimen de personal extranjero.

También es necesario destacar que el no residente tendrá distinto tratamiento en función de su país de origen, dado que existen convenios y acuerdos internacionales de seguridad social que comprenden diversos temas, dentro de los que se destaca el tratamiento del personal en régimen de traslado temporario y la acumulación de años de servicios.

Si bien la red de tratados que tiene Uruguay es muy amplia, aún así pueden suceder injusticias, como la de ciertos trabajadores que por provenir de países con los cuales no existen convenios, no puedan computar los años trabajados en su país de origen ni los aportes efectuados en el mismo para su posterior retiro en nuestro país.

8.5 IMPUESTO DE ASISTENCIA A LA SEGURIDAD SOCIAL

Al igual que para las personas residentes, los no residentes tributarán el IASS por los ingresos que obtengan correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República. Debemos destacar que por más que sean servidos por entidades residentes, no estarán comprendidos aquellos ingresos que sean originados en aportes a instituciones de previsión social no residentes.

La tributación, en principio, es vía retención y las tasas a aplicar son progresivas basándose en el nivel de ingresos.

8.6 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

En los últimos tiempos se ha experimentado una internacionalización de las economías de los Estados. En este contexto es que surge la doble imposición internacional como consecuencia del solapamiento de distintas competencias tributarias. Este fenómeno puede ser común en Uruguay dado que utiliza el criterio de la fuente para la atribución de la potestad tributaria, que a nivel internacional no es muy utilizado.

La doble imposición tributaria y los efectos que conlleva para el desarrollo de intercambio de capitales, bienes y servicios ha llevado a los Estados a buscar soluciones tanto unilaterales como multilaterales como los son los convenios internacionales. En este sentido, en Uruguay se están haciendo importantes esfuerzos los cuáles son más

que necesarios teniendo en cuenta la limitada red de tratados que dispone nuestro país, ya que a la fecha solo cuenta con sólo dos firmados y ratificados.

Los mencionados esfuerzos, sumados a la inclusión en la normativa de conceptos como el de Establecimiento Permanente, Residencia Fiscal y Precios de Transferencia, denotan un acercamiento a los estándares internacionalmente manejados, lo cual pretende generar seguridades en los inversionistas extranjeros que evalúen actuar en nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

Normas Constitucionales

- Constitución de la República Oriental del Uruguay

Normas Internacionales

- Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).
- Modelo de la ONU

Normas Legales

- Código Tributario
- Código Aduanero
- Título 2
- Título 4 -Anterior a la Reforma Tributaria-
- Título 4
- Título 7
- Título 8
- Título 10
- Título 14
- Título 19
- Ley Nº 15.921
- Ley Nº 16.002
- Ley Nº 16.060
- Ley Nº 16.713
- Ley Nº 16.929
- Ley Nº 17.207
- Ley Nº 17.453
- Ley Nº 17.659
- Ley Nº 17.927
- Ley Nº 18.083
- Ley Nº 18.131
- Ley Nº 18.172
- Ley Nº 18.314
- Ley Nº 18.341
- Decreto - Ley Nº 14.261
- Decreto - Ley Nº 14.407
- Decreto - Ley Nº 15.611

Decretos del Poder Ejecutivo

- Decreto Nº 334/970
- Decreto Nº 322/980
- Decreto Nº 600/988
- Decreto Nº 840/988
- Decreto Nº 412/992

- Decreto Nº 399/995
- Decreto Nº 113/996
- Decreto Nº 125/996
- Decreto Nº 221/996
- Decreto Nº 227/996
- Decreto Nº 269/996
- Decreto Nº 408/996
- Decreto Nº 220/998
- Decreto Nº 203/004
- Decreto Nº 207/007
- Decreto Nº 148/007
- Decreto Nº 149/007
- Decreto Nº 150/007
- Decreto Nº 281/007
- Decreto Nº 306/007
- Decreto Nº 342/007
- Decreto Nº 344/008
- Decreto Nº 494/007
- Decreto Nº 155/008
- Decreto Nº 272/008
- Decreto Nº 304/008
- Decreto Nº 492/008
- Decreto Nº 544/008
- Decreto Nº 56/009
- Decreto Nº 333/009
- Decreto Nº 392/009
- Decreto Nº 530/009
- Decreto Nº 572/009

Resoluciones de la Dirección General Impositiva

- Resolución Nº 51/997
- Resolución Nº 662/007
- Resolución Nº 981/007
- Resolución Nº 60/008
- Resolución Nº 891/008
- Resolución Nº 869/009
- Resolución Nº 2084/009
- Resolución Nº 2098/009

Jurisprudencia

- Sentencia TCA 796/994
- Sentencia TCA 19/005
- Sentencia 220/007

Consultas a la Dirección General Impositiva

- Nº 214
- Nº 886
- Nº 1278

- Nº 2057
- Nº 2084
- Nº 2391
- Nº 2528
- Nº 4731
- Nº 4749
- Nº 4773
- Nº 4801
- Nº 4804
- Nº 4805
- Nº 4815
- Nº 4836
- Nº 4842
- Nº 4860
- Nº 4883
- Nº 4891
- Nº 4892
- Nº 4946
- Nº 4969
- Nº 5054
- Nº 5093
- Nº 5184

Revistas Tributarias

- Revista Tributaria Nº 80
- Revista Tributaria Nº 143
- Revista Tributaria Nº 173
- Revista Tributaria Nº 176
- Revista Tributaria Nº 186
- Revista Tributaria Nº 193
- Revista Tributaria Nº 197
- Revista Tributaria Nº 201
- Revista Tributaria Nº 209
- Revista Tributaria Nº 212
- Revista Tributaria Nº 213

Libros

- SHAW, José Luis “El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio” – Fundación Cultura Universitaria – 1988.
- ROSSETTO, Jorge “La Fuente Territorial de las Rentas” – Ediciones Rosgal - 1995
- CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho Financiero” Octava Edición – Civita Ediciones – 2004.
- VALDES COSTA, Ramón, “Régimen de las contribuciones de seguridad social en el Código Tributario”, publicado en “Legislación Tributaria, t. 8, Oficina de Apuntes del CECEA, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Montevideo.
- SHAW, José Luis, “Impuesto al valor agregado”.
- MATRINS, Daniel Hugo “La inconstitucionalidad del Impuesto a la Renta sobre Jubilaciones y Pensiones” LJU Doctrina, Tomo 136, 2007.

- SALDAIN, Rodolfo "Beneficios laborales y seguridad Social en la reforma tributaria" – Fundación Cultura Universitaria - 2007.
- BORRÁS RODRIGUEZ, Alegría: "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales" – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid -1974
- BYRNE, Peter D.: "Convenios para evitar la doble tributación – un análisis del caso del Perú" – 2005.
- SAMPLON SALVADOR, Roser: "Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal", www.ief.es - 2007.

Otros

- Comentarios Deloitte.
- Comentarios KPMG.
- Comentarios Ferrere.

Web Sites

- 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 - Consultax
- www.iuet.com.uy – Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios
- www.oecd.org – OCDE
- www.un.org – ONU
- www.ief.es
- www.rae.es - Real Academia Española
- www.wikipedia.org – Wikipedia