

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE MÁGISTER EN TRIBUTACIÓN

Título:

**LA RESIDENCIA FISCAL DE LA PERSONA FÍSICA EN URUGUAY Y SU
APLICACIÓN EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN**

Autor:

Cr. Rodrigo Moyano

Director de Tesis:

Mag. Cra. Johanna Sonderegger

Montevideo

URUGUAY

2024

Página de Aprobación

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

Título:

La residencia fiscal de la persona física en Uruguay y su aplicación en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición.

Autor:

Rodrigo Moyano

Tutor:

Mag. Cra. Johanna Sonderegger

Maestría:

Maestría en Tributación

Puntaje:

.....

Tribunal

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor (nombre y firma).

FECHA

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad de la República, en su nombre al Coordinador Académico el Cr. Álvaro Romano que siempre ha estado cerca de los alumnos para apoyarnos.

Muy especialmente a la Cra. Johanna Sonderegger por su invaluable colaboración, dedicación y guía durante todo este tiempo.

A los compañeros y docentes, por el intercambio de conocimientos.

A toda mi familia, en particular a Elina, Delfina y Benicio que fueron grandes partícipes de esta Maestría, estaré eternamente agradecido a ellos por ser mi sostén.

RESUMEN

La configuración del concepto de residencia fiscal en un país por parte de una persona física, es un aspecto elemental en su vida como contribuyente tributario, ya que estará sometido a imposición en esa nación en función del ordenamiento jurídico tributario para residentes. En el caso de Uruguay la verificación del concepto de residencia fiscal por una persona física despliega una serie de implicancias tributarias, por lo que será objetivo de la presente tesis analizar por un lado, la definición que de dicho concepto realiza nuestra normativa interna, analizando en particular los aspectos controversiales que puedan surgir de la misma. Por otro lado, el concepto de residencia fiscal tiene un rol preponderante en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición, puesto que de acuerdo al ámbito de aplicación de los mismos, los Convenios son aplicables a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. En ese sentido, resulta fundamental precisar, qué se entiende por residente fiscal a los efectos de los Convenios, en particular considerando la definición incluida en los Convenios suscritos por nuestro país y de qué forma interactúa dicha definición con la establecida en la normativa interna.

Palabra clave: Residencia fiscal, Convenios para evitar doble imposición, persona física, sujeción a impuesto.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
I - CONCEPTOS PRELIMINARES	3
I.1 - Potestad tributaria o poder tributario	3
I.2 - Criterios para aplicar la potestad tributaria	3
I.2.1 - Principio de la territorialidad o de la fuente	4
I.2.2 - Principio de renta mundial	5
I.2.2.1 - Criterio de la nacionalidad	6
I.2.2.2 - Criterio de la residencia	7
I.2.2.3 - Residencia Fiscal	8
I.3 - Doble Imposición	10
I.3.1 - Concepto	10
I.3.2 - Doble imposición jurídica y doble imposición económica.	10
I.3.3 - Convenios para Evitar la Doble Imposición	11
I.3.4 - Modelos de CDI	12
II - RESIDENCIA FISCAL EN LOS MCOCDE Y MCONU	13
II.1 - Residencia fiscal en los Modelos OCDE y ONU	13
II.2 - Apartado 1 del Artículo 4	14
II.3 - Exclusión de una persona por la primera frase del Artículo 4 (1)	15
II.3.1 - Exclusión porque no se lo considere sujeto a impuestos	15
II.3.2 - Exclusión porque el criterio interno de residencia fiscal no está incluido en el CDI	16
II.4 - Exclusión de una persona por la segunda frase del Artículo 4 (1).	18
II.4.1 - Exclusión de determinadas personas que tributan únicamente por las rentas o por el patrimonio situado en un Estado	18
II.4.2 - Exclusión de personas que sean residentes de países que estén afiliados al principio de la fuente.	19
III - RESIDENCIA FISCAL EN URUGUAY	24
III.1 – Introducción	24
III.2 - Aspecto espacial del IRPF	24
III.3 - Concepto de residencia fiscal	25
III.3.1 - Permanecía física en territorio nacional	26
III.3.2 - Núcleo principal o base de sus actividades	31
III.3.3 - Intereses vitales	33

III.3.4 - Intereses económicos	38
III.4 – Nacionales uruguayos con cargo o empleo oficial	44
III.5 - Trabajadores no nacionales uruguayos que presten servicios en Zona Franca	45
III.6 - Opción IRNR por rendimientos de capital mobiliario del exterior: “Régimen de Impatriados” o “ <i>Tax Holiday</i> ”	45
IV - APLICACIÓN DE UN CDI POR PARTE DE UN RESIDENTE FISCAL URUGUAYO	50
IV.1 - Introducción	50
IV.2 - Exclusión porque no se lo considere sujeto a impuestos	50
IV.3 - Exclusión porque el criterio de residencia fiscal no esté incluido	52
IV.4 - Exclusión de determinadas personas que tributan únicamente por las rentas o por el patrimonio situado en un Estado	54
IV.5 - Exclusión de personas que sean residentes de países que estén afiliados al principio de la fuente	54
V - CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE EL TEMA DE INVESTIGACIÓN	57
BIBLIOGRAFÍA	60

INTRODUCCIÓN

La configuración del concepto de residencia fiscal en un país por parte de una persona física, es un aspecto elemental en su vida como contribuyente tributario ya que estará sometido a imposición en esa nación, en función del ordenamiento jurídico tributario establecido para los residentes.

En Uruguay el concepto comenzó a tener relevancia a mediados del año 2007, con la entrada en vigencia de la Ley 18.083, conocida como Ley de Reforma Tributaria (en adelante LRT), que incorporó una definición de residencia fiscal. Por otra parte, en los últimos años se han introducido modificaciones significativas en el referido concepto.

El objetivo de la presente tesis será precisamente analizar la definición incluida en nuestra normativa interna, en particular nos centraremos en la residencia fiscal de las personas físicas haciendo especial hincapié en los aspectos controversiales o dudas interpretativas que puedan surgir.

Por otro lado, el concepto de residencia fiscal tiene un rol preponderante en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDI), puesto que, de acuerdo al ámbito de aplicación de los mismos, los Convenios son aplicables a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. En ese sentido resulta fundamental precisar cuándo una persona física es residente fiscal a los efectos de un CDI.

Analizaremos en primer lugar la definición de residencia fiscal incluida en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, para luego centrarnos en la definición incluida en nuestra normativa interna

Seguidamente analizaremos de qué forma interactúa el concepto de residencia fiscal de nuestra normativa interna con los CDI suscritos por Uruguay, a los efectos de determinar si es posible ampararse a los beneficios de un CDI, haciendo especial énfasis en los casos que puedan resultar más dudosos. En particular nos referiremos a ciertas cláusulas de exclusión (sujeción plena a impuestos, principio de la fuente, entre otras). Nuestro país cuenta actualmente con más de veinte CDI vigentes¹, y posiblemente en los próximos años la red de convenios siga creciendo.

¹ Alemania, Argentina*, Bélgica, Brasil, Chile, Corea del Sur, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, España, Finlandia, Hungría, India, Italia, Japón, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, México, Paraguay, Portugal, Reino Unido, Rumania, Singapur, Suiza, Vietnam.* El Convenio firmado con Argentina en rigor no es un CDI en el entendido que no tiene una estructura que reparte potestades tributarias, sino es un Acuerdo de intercambio de información y de métodos para eliminar la doble imposición.

Por último, se realizarán algunas recomendaciones y/o consideraciones.

Lo expuesto anteriormente, nos lleva a plantear el siguiente tema de investigación: “La residencia fiscal de la persona física en Uruguay y su aplicación en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición”.

I - CONCEPTOS PRELIMINARES

I.1 - Potestad tributaria o poder tributario

El fenómeno de la globalización modificó de manera sustancial los límites geográficos de los países en lo referente a las actividades económicas, provocando que los sistemas tributarios, instrumentos fundamentales en las políticas económicas de estos, tuvieran que adaptarse a este nuevo fenómeno, siendo la potestad tributaria o poder tributario un concepto fundamental para delimitar la soberanía tributaria de los Estados.

Como sostiene GIULIANI FONROUGE Carlos el poder tributario *“es la facultad o la posibilidad jurídica que tienen los Estados de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallen en su jurisdicción”*² .

A su vez como reflexionan ORMAZA ÁVILA Diego y ZAMORA VÁZQUEZ Ana³ la potestad tributaria es la facultad que tienen los Estados de exigir tanto a los nacionales y no nacionales en determinadas circunstancias a contribuir al financiamiento de las erogaciones realizadas para solventar el gasto público para el desarrollo adecuado de los habitantes de un determinado Estado. La potestad tributaria tiene como característica que los tributos se pueden imponer dentro del territorio del Estado y en igual sentido se pueden gravar ingresos o patrimonios fuera del territorio nacional de las personas vinculadas al Estado por una condición subjetiva como puede ser la nacionalidad, el domicilio o la residencia.

En la actualidad, existen diferentes principios para que los Estados puedan delimitar hasta dónde llega su potestad tributaria y sobre quiénes pueden ejercer la misma.

I.2 - Criterios para aplicar la potestad tributaria

Se podría afirmar como sostiene ROSSETTO Jorge⁴ que básicamente existen dos criterios para vincular a los sujetos sometidos a las obligaciones tributarias: el criterio de la vinculación económica, es decir, el lugar donde las rentas se generan, o los bienes están situados, o los actos son realizados, conocido como el principio de la territorialidad o de la fuente; y el criterio que toma en consideración el aspecto subjetivo del sujeto pasivo, vinculado al domicilio, nacionalidad

² GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero. Volumen I Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 268.

³ ORMAZA ÁVILA, Diego y ZAMORA VÁZQUEZ, Ana, La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario, Revista Killkana Sociales. Vol.3. N.º 3, setiembre-diciembre 2019, p. 40.

⁴ ROSETTO, Jorge, La fuente territorial de las rentas, Ediciones Rosgal, 1995, p. 25.

o la residencia y que grava todas las rentas del sujeto sin considerar en que territorio se generaron, conocido como el principio de renta mundial. En el caso de las entidades y vinculado al criterio económico, se cuenta con el principio de sede de negocios que también reconoce efectos tributarios cuando se desarrolla una actividad en un lugar que no es el de residencia del contribuyente, a nivel doctrinario e internacionalmente este concepto se lo conoce como establecimiento permanente.

SAINZ DE BUJANDA Fernando⁵ expresa que la lucha entre el principio de la fuente y el principio del domicilio o residencia, no es una batalla puramente teórica o conceptual sino la expresión de una espectacular pugna entre los países centrales del capitalismo que buscan propagación y dominio, y la soberanía de los Estados en vías de desarrollo.

I.2.1 - Principio de la territorialidad o de la fuente

El principio de la territorialidad o de la fuente conocido en inglés como *Source Income Taxation*, implica que las rentas deben tributar en el país en donde se encuentra la fuente productora de la misma⁶, tributar por los bienes en función en donde estén situados o los actos realizados, sin tener la menor relevancia la condición subjetiva que tenga el beneficiario de las rentas o el titular de los activos. Es decir tanto la nacionalidad, residencia o domicilio de las personas involucradas no tienen trascendencia para que los Estados afiliados a este principio puedan ejercer su potestad tributaria.

Esto ocurre porque los principios del beneficio y de la soberanía del territorio son centrales como líneas argumentativas que justifican el principio de la fuente. El principio del beneficio se fundamenta en el resarcimiento por los servicios públicos y la infraestructura del país que fueron utilizadas para gestionar las actividades tendientes a generar la renta que puede ser canalizada hacia el exterior. Mientras que el principio de la soberanía se centra en el derecho que tienen los Estados a gravar a personas que desarrollan actividades o posean un patrimonio dentro del territorio de la nación, sin importar la condición subjetiva que tenga la persona.⁷

⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho. Tomo I, Institutos de estudios políticos, Madrid, 1962, p. 472.

⁶ Aunque también existe otro enfoque que expresa que las rentas deberían tributar en función en donde se situó la fuente pagadora de esa renta, es decir donde la renta queda disponible, aun cuando no se encuentren necesariamente los factores de producción o no se desarrolle la actividad ni física ni intelectualmente.

JAQUE LÓPEZ, Javier, Principios e introducción a la doble tributación internacional, Revista Impuesto N.º 162, Colombia, noviembre-diciembre 2010, p. 10.

⁷ JAQUE LÓPEZ, Javier. *Op. cit.*, p. 10.

Se podría afirmar que es un criterio utilizado en menor o mayor medida, por todos los países para gravar la generación de riqueza generada dentro de sus territorios. Como veremos, los países afiliados al principio de la renta mundial, también gravan a los sujetos que si bien no son considerados residentes, ni domiciliados ni nacionales del país, obtienen rentas locales o patrimonio situado dentro de su territorio, por lo que podemos afirmar que también utilizan el principio de la fuente.

Como enuncia JAQUE LÓPEZ Javier⁸, este principio desde la óptica de los países en vías de desarrollo, tiene relevancia vital en la medida que son estos países los que proveen los recursos o son utilizados en función de ventajas económicas para ciertas etapas productivas por parte de las empresas provenientes de los países desarrollados.

I.2.2 - Principio de renta mundial

El principio de renta mundial denominado en inglés como *World Wide Income Taxation* es utilizado por la mayoría de los países desarrollados, así como desde hace varias décadas por muchos otros países en vías de desarrollo. Tal es el caso de la tendencia observable desde los inicios de la década de los noventa en varios países latinoamericanos que han adoptado el criterio de renta mundial como principio rector de sus sistemas tributarios como sostiene SONDEREGGER Johanna⁹.

Según este principio y de acuerdo con el criterio de la nacionalidad, del domicilio o de la residencia, la potestad tributaria del Estado podrá ser ejercida a todos sus nacionales, domiciliados o residentes en el país por los ingresos generados o por los bienes radicados o utilizados económicamente tanto en el territorio (fuente local) como por aquellas que tengan fuera de aquel (fuente extranjera)¹⁰. Como sostiene SERRANO ANTÓN Fernando¹¹ se grava con total independencia del lugar en donde se generó o se percibe la renta.

Quienes defienden teóricamente este principio fundamentan que el mismo debe ser utilizado por razones de equidad; además de ser el único que cumple con el principio de consulta de la capacidad contributiva del contribuyente, apoyado en el fundamento democrático de igualdad de todos los

⁸ JAQUE LÓPEZ, Javier. *Op. cit.*, p. 10.

⁹ SONDEREGGER COLLAZO, Johanna, La fuente territorial. Análisis en el contexto del nuevo sistema tributario, Tesis de Master para optar al título de Master en Derecho y Técnica Tributaria en Universidad de Montevideo, julio 2009, p. 1.

¹⁰ SONDEREGGER COLLAZO, Johanna, *Op. cit.*, p. 27.

¹¹ MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores, Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Ius et Historiae Ediciones, Ecuador, 2019, p. 79.

habitantes de una nación ante la ley como manifiesta HERRÁN OCAMPO Catalina¹², dado que este principio grava a todos los contribuyentes sin considerar el lugar en donde la renta se genera, contrariamente a lo que sucede en el principio de la fuente, donde puede suceder que ante dos personas que obtengan la misma renta, una quede alcanzada por ser considerada de fuente local y la otra por tener rentas de fuente extranjera no tribute en el Estado.

Este principio es el que se encuentra ligado al criterio de potestad tributaria que toma en consideración el aspecto subjetivo de los sujetos para establecer el país que tendrá potestad tributaria para gravar las rentas o patrimonio, considerando aspectos tales como la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente como fue mencionado anteriormente.

La mayoría de los países que utilizan el principio de la renta mundial, también utilizan el principio de la fuente para quienes no sean considerados nacionales, ni residentes o tampoco estén domiciliados en el Estado, de esta manera toda la riqueza generada dentro del territorio queda alcanzada por el sistema tributario.

Para los países afiliados a este criterio, comienza a tener relevancia la definición de las características que deben poseer los sujetos para ser considerados como nacionales, residentes o domiciliados en el país. Unos pocos optan por el criterio de la nacionalidad, mientras que la mayoría opta por el criterio de la residencia.

1.2.2.1 - Criterio de la nacionalidad

En lo que concierne a este criterio las leyes tributarias del país se aplicarán a todas las personas que posean la condición de nacionales, sin considerar si los mismos residen o tienen domicilio en el país, como tampoco es trascendente donde obtienen sus ingresos o esté situado su patrimonio.

Como argumentan ORMAZA ÁVILA Diego y ZAMORA VÁZQUEZ Ana¹³ se basa en el sentido de pertenencia que tiene un Estado con sus nacionales, sostenido en un principio de soberanía política, donde todos los que posean la nacionalidad deben contribuir con una determinada porción de sus riquezas con el objetivo de lograr el desarrollo colectivo de la nación.

Si bien este principio puede fundamentarse en la soberanía que tienen los países para fijar sus políticas tributarias¹⁴, el mismo ha sido muy criticado por ser poco equitativo y justo, ya que las

¹² HERRÁN OCAMPO, Catalina, La doble tributación internacional, principio y realidades de los convenios, Tesis de grado, Pontificia Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas, Colombia, 2000, p. 4 y 5.

¹³ ORMAZA ÁVILA, Diego y ZAMORA VÁZQUEZ, Ana, *Op. cit.*, p. 41.

¹⁴ JAQUE LÓPEZ, Javier, *Op. cit.*, p. 11.

personas que sean considerados nacionales pero que no residen en el país, no se benefician en absoluto de los servicios públicos¹⁵. Es por esto que en la actualidad el mismo prácticamente no es utilizado. Los Estados han entendido que para poder exigir tributos para el desarrollo de los servicios públicos, es necesario que exista una conexión real entre el país y la persona, como puede ser que se resida, se obtengan rentas o se mantengan vínculos económicos¹⁶.

Actualmente un país que utiliza este criterio es Estados Unidos, aunque es escasamente empleado en el mundo. Si bien el país norteamericano basa su ordenamiento tributario en el principio de la nacionalidad, no es la única manera de quedar sujeto al pago de impuestos, especialmente en el caso de los extranjeros. Para las personas que poseen la calidad de extranjeros residentes, o sea titulares del permiso de residencia permanente (conocido como “*Green Card*”) aunque no hayan pasado ni un día en el país deben tributar, así como también aquellos extranjeros no residentes que hayan permanecido durante todo un año fiscal, debiendo verificar si cumplen con el test de presencia sustancial¹⁷. A su vez aquellas que no cumplan ninguna de las tres condiciones enumeradas anteriormente (sean nacionales, extranjeros residentes o extranjeros no residentes que cumplan la presencia sustancial) deberán tributar básicamente por las rentas generadas dentro del país. Podemos concluir que Estados Unidos utiliza el principio de nacionalidad (para sus nacionales), principio de residencia (para quienes tengan residencia permanente o cumplan con la presencia sustancial) y el principio de la fuente para los no residentes que obtengan rentas norteamericanas.

I.2.2.2 - Criterio de la residencia

El criterio de la residencia se basa en la vinculación existente entre el sujeto pasivo de los tributos y el Estado, esa conexión entre ambos se configura cuando la persona es considerada residente fiscal del Estado.

Al igual que en el criterio de la nacionalidad tampoco considera donde se genera la renta para gravarla, sino que grava tanto las obtenidas localmente como las internacionales.

¹⁵ ORMAZA ÁVILA, Diego y ZAMORA VÁZQUEZ, Ana. *Op. cit.*, p. 42.

¹⁶ SERRANO ANTÓN, Fernando, Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, N° 18/06, Madrid, 2006, p. 19.

¹⁷ Se cumple con el requisito de presencia sustancial, cuando en el año natural se ha estado físicamente presente en los Estados Unidos por lo menos: a) 31 días durante el año curso y b) 183 días durante un período de 3 años, que incluye el año en curso y los 2 años inmediatamente anteriores en curso. Para verificar el requisito de los 183 días se debe cumplir lo siguiente: - Todos los días en los que estuvo en el año en curso, - Un tercio de los días en los que estuvo presente en el primer año antes del año en curso y - Un sexto de los días en los que estuvo presente en el segundo año antes del año en curso. Fuente: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc851>

Como sostiene SERRANO ANTÓN Fernando¹⁸ el criterio de la residencia se basa en los lazos existentes entre la persona y el Estado, fundamentando que el contribuyente usa la infraestructura del Estado y se beneficia de la protección que le otorgan las autoridades administrativas.

Para que los Estados puedan aplicar este criterio y por ende recaudar los impuestos, como sostiene JACQUE LÓPEZ Javier¹⁹ es necesario definir el test o prueba que determine cuando una persona es considerada residente del Estado.

En la inmensa mayoría de los ordenamientos jurídicos se ha adoptado como criterio objetivo de sujeción a impuesto lo que se le ha denominado “test presencial” como lo expresan BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra²⁰ exigiendo un período de permanencia física dentro del país para que se configure la condición de residente fiscal como criterio objetivo, siendo el más extendido la permanencia por más de 183 días. Mientras que también existen otros criterios subjetivos, como la intención de permanecer en el país, la disposición de una vivienda permanente, realizar una actividad, contar con determinadas inversiones, o contar con el centro de intereses vitales²¹.

I.2.2.3 - Residencia Fiscal

La Real Academia Española define la residencia, entre otros, cómo: “*El lugar en que se reside*”²². La residencia normalmente es un concepto que se relaciona al lugar donde alguien habita con cierta frecuencia, no teniendo necesariamente un efecto en el ámbito tributario.²³

La residencia fiscal como sostiene JARAMILLO Juan Francisco²⁴ es un elemento de vinculación entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el Estado como ejecutor de la contraprestación de dicha obligación económica de la persona.

¹⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando, *Op. cit.*, p. 9.

¹⁹ JACQUE LÓPEZ, Javier, *Op. cit.*, p. 10.

²⁰ BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra, La Residencia fiscal en Uruguay, Tesis presentada ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República para obtener título de Magíster en Tributación, Uruguay, 2018, p.10.

²¹ MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores. *Op. cit.*, p. 60.

²² <https://dle.rae.es/residencia>

²³ MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores, *Op. cit.*, p. 99.

²⁴ MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores, *Op. cit.*, p. 100.

GARCÍA PRATS Alberto²⁵ menciona que la residencia fiscal sirve como criterio básico de sujeción a la imposición personal sobre la renta, y como consecuencia de esto sirve como criterio articulador de las medidas unilaterales para eliminar la doble imposición internacional, además de permitir la aplicación de un sistema tributario sobre la renta distinto para residentes y para no residentes. En lo referente al ámbito del derecho tributario internacional la residencia fiscal es el criterio subjetivo de aplicación de los CDI.

La residencia fiscal está estrechamente vinculada con el aspecto subjetivo de los tributos de los Estados, siendo una característica que se encuentra definida en el régimen jurídico. Como consecuencia una persona que ostente tal característica, quedará sujeto de manera personal a la imposición sobre la renta y a los tributos que así los estipule el ordenamiento jurídico de esa nación. Cuando hacemos referencia al concepto de residencia fiscal es aplicable tanto para las personas físicas como para las jurídicas.

La residencia fiscal es un concepto básicamente definido en el derecho tributario doméstico, considerando como veremos más adelante, que las fuentes del derecho tributario internacional han omitido dar una definición material y relevante sobre la misma.

Si bien el concepto de residencia fiscal está directamente vinculado a los países que aplican el principio de la residencia, de manera coloquial es frecuente utilizarlo como un concepto para definir el lugar donde la persona tiene sus obligaciones tributarias, particularmente en lo que refiere al impuesto a la renta y al patrimonio.

El principio de la residencia es el de preferencia por los países desarrollados o exportadores de capital, es por eso que el principal problema que da origen a la contienda por la aplicación del poder tributario se da, como argumentan ORMAZA ÁVILA Diego y ZAMORA VÁZQUEZ Ana, cuando un país se basa en el principio de la fuente y el otro en el de la residencia. La aplicación de diferentes principios para definir la potestad tributaria por parte de los Estados, así como por la imposición a no residentes por las rentas de fuente en sus territorios, son unas de las causantes de la doble imposición tributaria internacional cuando hay actividad económica transnacional.

²⁵ GARCÍA PRATS, Alberto, La residencia fiscal y el derecho comunitario, Editor: Instituto de Estudios Fiscales, Crónica Tributaria Núm. 146/2013, España, 2013, p. 156.

I.3 - Doble Imposición

I.3.1 - Concepto

El fenómeno de la globalización, y particularmente el impacto económico que ha tenido este suceso ha provocado que tanto las personas como el capital y en consecuencia los factores productivos se hayan vuelto más internacionales, multiplicando exponencialmente el número de operaciones transfronterizas generadas a lo largo y ancho del mundo, provocando como consecuencia el surgimiento de la doble imposición tributaria internacional.

La doble imposición se produce cuando existe una superposición entre normas aplicadas que gravan la misma manifestación de riqueza, dando lugar a más de una obligación tributaria.

I.3.2 - Doble imposición jurídica y doble imposición económica.

La doctrina distingue dos clases de doble imposición: una denominada como doble imposición jurídica y otra concebida como doble imposición económica. La doble imposición jurídica se produce cuando la misma renta, bien o consumo de un mismo contribuyente son gravados por dos o más jurisdicciones distintas. Esta situación se verifica cuando concomitantemente se cumple la regla de las cuatro identidades; identidad en cuanto al objeto del impuesto, identidad en cuanto al sujeto gravado, identidad en cuanto al período fiscal e identidad en cuanto al impuesto. Mientras que la doble imposición económica se genera cuando una misma renta, bien o consumo, es gravada por dos o más estados, pero en cabeza de sujetos distintos, es decir no se exige que se cumpla la identidad subjetiva. Un caso típico de este fenómeno lo podemos observar cuando una sociedad tributa sobre sus ganancias, y sus accionistas residentes en otro país, deben pagar impuesto a las rentas cuando los dividendos son distribuidos.²⁶

Las causas para que el fenómeno de la doble imposición jurídica se produzca principalmente, se deben a los distintos principios de potestad tributaria que utilizan los Estados para gravar las rentas y el patrimonio, por las distintas condiciones exigidas a las personas por los países para ser considerados como residentes fiscales, así como por los distintos criterios tributarios utilizados por los Estados para calificar las rentas y la ubicación de la fuente generadora de las mismas, o inclusive, por las asimetrías que existen entre los distintos sistemas tributarios entre los países.

²⁶ LOSADA, Víctor Alejandro, Doble imposición tributaria. Documento de trabajo en Ciencias Empresariales No. 5 del Departamento de Investigación “Francisco Valsecchi”, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Católica Argentina, Argentina, 2015, p. 5 y 6.

I.3.3 - Convenios para Evitar la Doble Imposición

La Convención de Viena del 23 de mayo de 1969 define a un tratado internacional como: *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular...”*

Los CDI son tratados internacionales que básicamente regulan aspectos específicos del ámbito tributario. Como sostienen CARPIO Romeo y MOYA Andrea: *“... los tratados internacionales tributarios son normas acordadas por Estados soberanos que tienen como objeto limitar la soberanía de quienes lo suscriben...”*²⁷, regulando cómo distribuyen la potestad tributaria cada uno de los Estados contratantes en función del tipo de renta y patrimonio en cuestión.

Un CDI es firmado por dos o más naciones, denominados “Estados Contratantes”, cuyo objetivo principal es establecer a qué país le corresponde la potestad tributaria sobre determinada manifestación de riqueza, cuando inicialmente podrían ser varios los que tienen derecho a su imposición. La figura del CDI surge así, buscando mitigar los efectos de la doble imposición tributaria jurídica.

El típico caso de CDI es el convenio bilateral firmado por dos países, que regula la imposición sobre la renta y el patrimonio. Siendo menos habitual los convenios multilaterales, como los firmados por los países del Pacto Andino (Chile, Bolivia Perú, Colombia y Ecuador) y los países nórdicos (Finlandia, Islandia, Suecia, Dinamarca y Noruega) por ejemplo.

Conforme CÁCERES Gabriel²⁸ si bien no existe unanimidad de posiciones sobre diversos aspectos relativos a los CDI, hay cierto consenso sobre el rol y la finalidad de estos convenios asociados a: evitar la doble imposición internacional, brindar certeza jurídica para que las Administraciones Tributarias tengan un mayor y mejor control de los flujos internacionales de la renta a través de los intercambios de información entre estas, mejorar las relaciones políticas entre los países, prevenir la elusión y evasión fiscal así como consolidar instrumentos que incentiven las inversiones y evitar los efectos nocivos que produzcan la doble imposición tributaria sobre las actividades económicas.

²⁷ MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores, *Op. cit.*, p. 369.

²⁸ CÁCERES, Gabriel, Los convenios para evitar la doble imposición internacional. Renuncia a la competencia tributaria y perjuicio a la inversión extranjera directa. El caso uruguayo, XXIX CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, Puerto Rico, 2010, p. 8.

I.3.4 - Modelos de CDI

A pesar de existir distintos modelos de CDI los más utilizados y difundidos a nivel internacional son el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCOCDE) y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (en adelante MCONU). No siendo imperativo el seguimiento por parte de los países de estos modelos a la hora de establecer un CDI, aunque estos resultan fundamentales como punto de partida o documentos de referencia a la hora de negociar acuerdos fiscales internacionales²⁹.

Si bien muchas de las disposiciones que se pueden encontrar en el MCOCDE como el MCONU son idénticas o muy similares, los dos modelos difieren en áreas importantes. El MCONU tiende a preservar mayores derechos tributarios para el país fuente. Por esto, los países en vías de desarrollo intentan utilizar el MCONU a la hora de negociar los Convenios, mientras que los países desarrollados son fieles defensores del MCOCDE. Uno podría concluir que el MCONU es más favorable para los países en desarrollo que el MCOCDE, pero entendemos que sería más apropiado afirmar que es un Modelo menos desfavorable para los países en desarrollo que el de la OCDE.

Existen otros formatos como puede ser el Modelo USA³⁰, elaborado por Estados Unidos desde 1976, siendo actualmente el único utilizado por el país norteamericano a la hora de negociar un CDI o el Modelo Pacto Andino, modelo elaborado por primera vez en el 1971, pero que, en la actualidad, no es seguido por casi ninguno de los países integrantes del Pacto.

²⁹ Actualmente son utilizados: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE versión abreviada del año 2017 y la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo de las Naciones Unidas del año 2021.

³⁰ Actualmente utilizada la versión del año 2016.

II - RESIDENCIA FISCAL EN LOS MCOCDE Y MCONU

II.1 - Residencia fiscal en los Modelos OCDE y ONU

La configuración de la residencia fiscal de una persona en al menos uno de los Estados contratantes, resulta fundamental según lo enunciado por el Artículo 1 para ser un sujeto comprendido dentro del CDI. En esos términos solo podrán aplicar el convenio los residentes de uno o de ambos Estados contratantes.³¹

Tanto en el MCOCDE como en MCONU la definición de residente la encontramos en el Artículo 4³² que está dividido en tres apartados: el primero define el concepto, el segundo determina las reglas de desempate para personas físicas y el último determina las reglas de desempate para personas distintas de personas físicas.

En forma general lo que se estipula en el primer apartado es, que serán residentes todos aquellos que en función de la normativa doméstica de cada uno de los países configure la condición de residente fiscal. Por lo tanto, los Modelos no realizan una definición del concepto de residencia fiscal, sino que remiten a la normativa de cada uno de los Estados contratantes.

El segundo apartado fija las reglas de desempate para personas físicas, conocidas en inglés como “*tiebreaker rules*”³³ son reglas que se deberán aplicar en los casos que una persona sea considerada

³¹ Salvo en lo referente a los Artículo 24 (No discriminación), Artículo 26 (Intercambio de información) y Artículo 27 (Asistencia en la Recaudación) que no necesariamente deben ser residentes de los Estados contratantes.

³² “A los efectos de este Convenio, el término “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado. Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.” OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 34.

El primer apartado del Artículo 4 en el MCONU solo se diferencia con el MCOCDE en la inclusión de “lugar de incorporación” como uno de los criterios usado por las legislaciones para considerar que una persona queda sujeta a imposición en un Estado contratante.

³³ Lo primero que se deberá ver en qué país tiene vivienda permanente, ya que en el caso de tener vivienda permanente en uno de los países será considerado residente fiscal de ese país a los efectos de aplicar el CDI. Si tuviera vivienda permanente en ambos países se considera residente fiscal exclusivamente en el cual mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que es denominado el centro de sus intereses vitales. Si no pudiera determinarse dónde la persona tiene el centro de sus intereses vitales o no tuviera vivienda permanente en ninguna de los dos Estados, se considerará residente exclusivamente en aquel país donde viva habitualmente. Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, será residente del país del que sea

residente fiscal de ambos Estados contratantes. Aquí también es importante mencionar que la persona física seguirá igualmente siendo residente fiscal de ambos países, solo que a los efectos de aplicar el CDI entre los referidos países, esa persona será considerada residente fiscal del Estado contratante que se haya sobrepuesto en estas reglas.

Mientras que el tercer apartado estipula que cuando una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados harán lo posible por determinar a través de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona.

A continuación se analizan las distintas disposiciones contenidas en el Artículo 4.

II.2 - Apartado 1 del Artículo 4

La primera frase del apartado 1 del Artículo 4 (en adelante Artículo 4(1)) expresa que para que una persona sea considerada residente fiscal de uno de los Estados contratantes la misma deberá estar *sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.*

Esta definición tiene dos cuestiones sobre las cuales resulta fundamental profundizar: la sujeción a impuesto y los criterios utilizados domésticamente para definir la residencia fiscal, cuestiones que podrían excluir a una persona de los beneficios de un CDI.

Por su parte, la segunda frase del Artículo 4 (1) también podría excluir a una persona de los beneficios del CDI:

“...Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo...”.

Se comenzará el análisis sobre la eventual exclusión de una persona por la aplicación de la primera frase del Artículo 4 (1) y seguidamente por la exclusión que se podría dar por la parte final del mencionado apartado.

nacional. Si fuera nacional de ambos países o no lo fuera de ninguno, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante un acuerdo amistoso.

II.3 - Exclusión de una persona por la primera frase del Artículo 4 (1)

II.3.1 - Exclusión porque no se lo considere sujeto a impuestos

DIRKIS Michael³⁴ realiza un análisis que resulta muy interesante, abordando la interpretación sobre el concepto de “sujeción a impuestos” en inglés “*liable to tax*”. Menciona que hay muchos países que consideran a una persona sujeta a una imposición integral de impuestos inclusive cuando el Estado no le cobre impuestos o lo haga cobrando a una tasa reducida.

Como afirma SALASSA BOIX Rodolfo³⁵ es sabido en la dogmática tributaria que una persona se puede encontrar sujeta o no a un determinado impuesto, y que estando sujeta a ese impuesto, luego puede estar exonerado. Expresando que resulta técnicamente erróneo considerar como antónimos la noción de sujeción y la de exención. Es por ello que el término sujeción a impuestos no está exigiendo una efectiva exacción del impuesto, sino que se encuentre formalmente sujeto al tributo en el Estado de su residencia. Solo bastaría que la persona esté alcanzada por el hecho imponible del gravamen, aunque luego se encuentre exonerado del pago.

Es importante resaltar la posición jurisprudencial que existe en la India sobre ciertos casos³⁶ que fueron llevados a tribunales, donde un potencial gravamen es suficiente para que una persona esté sujeta a impuestos a los efectos de un Convenio. Los casos elevados al tribunal se presentaron en aplicación del CDI firmado entre India y los Emiratos Árabes Unidos, preguntándose si una persona que tenía fuerte vínculo personal con los Emiratos Árabes Unidos podría estar sujeta a impuestos en dicho país a los efectos del CDI, aun cuando este país no gravaba la renta. Los tribunales argumentaron que si los Emiratos Árabes Unidos creaba un impuesto sobre la renta lo más probable es que la persona esté dentro del ámbito de la aplicación del impuesto, por lo que se aceptaba que la persona estaba sujeta a impuestos siendo suficiente un potencial gravamen para poder beneficiarse de la aplicación del CDI.³⁷

³⁴ MAISTO, Guglielmo, editor, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law Volume 6*. Series Editor, IBFD, Países Bajos, mayo 2010, p. 135 y 151.

³⁵ III Jornadas de Tributación Internacional, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, Argentina, 2018, p. 104.

³⁶ Por ejemplo: Abdul Razak A. Meman In re, caso n.º AAR No. 637 de 2004, 9 de mayo de 2005; y Green Emirate Shipping & Travels Ltd v. Assistant Director of Income Tax, caso n.º 99 TTJ 988, 30 de noviembre de 2005

³⁷ WHEELER, Joanna, *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, Naciones Unidas, abril 2015, p. 74.

PÉREZ BERNABEU Begoña³⁸ sostiene que hay dos visiones de interpretación sobre el significado de sujeción de impuestos. Aquellos que identifican la sujeción a impuestos con el gravamen nominal, es decir cuando una renta se situara en una posición de sujeción la persona se podría igualmente beneficiar del CDI, aunque no soportara la carga tributaria en la vía de los hechos por encontrarse exonerado. Mientras que una segunda línea de interpretación sostiene que la persona se encuentra sujeta a imposición únicamente cuando soporta la carga tributaria efectiva, es decir que una persona no cumpliría con el requisito de sujeción a efectos de la aplicación del CDI, si la persona está sujeta pero disfruta de un beneficio fiscal en la normativa doméstica que lo exime del impuesto en el Estado contratante.

Los comentarios 8.11 y 8.12 del MCOCDE³⁹ reconocen la presencia de estas diferentes interpretaciones entre las distintas naciones, y expresan que estas diferentes visiones, que pueden coexistir entre los países que van a celebrar un CDI pueden ser abordadas en las negociaciones bilaterales.

Se puede concluir que el concepto de sujeción a impuesto no tiene una única interpretación por lo que dependerá, en última instancia cómo los Estados contratantes se posicionan sobre el tema.

II.3.2 - Exclusión porque el criterio interno de residencia fiscal no está incluido en el CDI

En este escenario la exclusión podría darse en aquellos casos de personas físicas que sean residentes fiscales en virtud de un criterio incluido en la normativa interna que no esté mencionado en la primera frase del Artículo 4 (1).

Hay quienes sostienen⁴⁰ que si bien el Artículo 4 (1) remite a la normativa doméstica, cuando define como residente a una persona *en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación* (solo MCONU) *o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*, el criterio de configuración de residencia fiscal definido en la normativa interna de cada país, debería estar

³⁸ PÉREZ BERNABEU, Begoña, La condición de sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades como requisito para la aplicación del Convenio de Doble Imposición. Una reflexión sobre la *potential tax liability*, Instituto de Estudios Fiscales, Crónica Tributaria: Boletín de actualidad, España, junio 2013, p. 77 y 82.

³⁹ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada (21 de noviembre de 2017), 2017, p. 110.

⁴⁰ VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, Tesis doctoral inédita, Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Derecho, España, 2002, p. 145.

dentro de los mencionados en la frase enunciada anteriormente, ya que debe existir un vínculo fáctico con el territorio del Estado de la residencia ⁴¹.

No obstante, el artículo también expresa que podría ser considerado residente por *cualquier otro criterio de naturaleza análoga*. Esta frase tiene dos líneas de interpretación: la primera de un tenor literal, defiende que cualquier característica que posea el residente que lo haga estar sujeto a impuestos sería suficiente para quedar incluido en el CDI ⁴². Mientras que la segunda línea de interpretación requiere que haya una conexión territorial real entre la persona física y el Estado ⁴³, por ejemplo, el mero hecho de obtener una renta o tener un patrimonio situado en ese Estado no debería ser considerado como una conexión territorial real y no podría ser considerado como residente a los efectos del CDI.

En función a esta segunda línea de interpretación, hay ciertos países que han modificado este apartado, incluyendo criterios de residencia relevantes en su normativa doméstica para evitar posibles exclusiones frente a la ausencia de textos expresos. Es el caso, por ejemplo, de Estados Unidos que ha incluido a la ciudadanía y el lugar de incorporación como criterio de residencia en sus CDI ⁴⁴, ya que la sujeción a impuestos bajo el criterio de la nacionalidad responde a un criterio jurídico y no a criterios fácticos que son los requeridos bajo esa posición.⁴⁵

De esta forma nos enfrentamos nuevamente a dos posiciones interpretativas bien marcadas, la primera que sostiene que cualquier criterio que sea utilizado para definir a una persona como residente fiscal de uno de los Estado contratante es válido, mientras que la segunda exige un vínculo real territorial entre la persona y uno de los Estado contratantes.

⁴¹ SHANNON, Harry A., *The General definition of residence under United States income tax.*, Intertax, Volume 16 num 8/9, Wolters Kluwer, 1988, p. 206.

⁴² SALASSA BOIX, Rodolfo Rubén, *La residencia fiscal de las personas físicas en la normativa argentina frente al modelo de convenio de la OCDE*, Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales; *RecorDip*; Volumen 1-Número 1, Argentina, agosto 2015, p. 11., el autor sostiene que además la persona debe estar sujeto a sujeción plena o renta mundial, lo que será analizado posteriormente.

⁴³ REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Fifth Edition*, Wolters Kluwer, 2022, Art. 4 Com 60-61

VEGA BORREGO, Félix Alberto, *Artículo 4 MC OCDE. Residencia*, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, España, 2004, p. 226.

⁴⁴ OBUOFORIBO, Belema R., *Article 4: Resident - Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics IBFD (accessed and printed on 20 July 2021 by Universiteit van Maastricht), p. 4.

⁴⁵SALASSA BOIX, Rodolfo, *Op. cit.*, p. 11.

II.4 - Exclusión de una persona por la segunda frase del Artículo 4 (1).

II.4.1 - Exclusión de determinadas personas que tributan únicamente por las rentas o por el patrimonio situado en un Estado

La segunda frase del apartado 1 dispone “*Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.*”

El comentario 8.1 del MCOCDE⁴⁶ establece que no se consideran residentes, a los efectos del CDI, a las personas que según la normativa doméstica de uno de los Estados contratantes son residentes fiscales del mismo, pero están sometidas a una imposición limitada sobre las rentas o el patrimonio obtenido en dicho Estado.

Es lo que sucede en el caso de los diplomáticos y empleados consulares extranjeros que viven en otro Estado y que si bien por un tema de permanencia física o de intereses vitales configuran la residencia fiscal en dicho otro Estado, por una condición de reciprocidad, en general quedan gravados exclusivamente por las rentas o patrimonio que tengan en ese país, mientras que las restantes rentas o patrimonio son consideradas por el país de origen.

Estos casos serían lo que se pretende excluir de la aplicación de los CDI⁴⁷, esta cláusula fue incorporada en el MCOCDE en 1977 principalmente para atender la situación particular de los diplomáticos y agentes consulares de los Estados, en el MCONU fue incorporada por el Comité de Expertos en la versión de 1999⁴⁸.

Como sostiene DIRKIS Michael dado los comentarios realizados por la OCDE con esta línea de interpretación, se podría tener un conjunto muy limitado de sujetos que quedarían excluidos de la aplicación de un CDI.⁴⁹

⁴⁶ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 108.

⁴⁷ MAISTO, Guglielmo, editor, *Op. cit.*, p. 528.

⁴⁸ ONU, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2021, Naciones Unidas, 2021, p. 188 y 189.

⁴⁹ MAISTO, Guglielmo, editor, *Op. cit.*, p. 146.

Por otra parte, hay quienes afirman que las personas sujetas a un régimen de tributación de remesas conocido en inglés como *remittance base principle*, donde un contribuyente puede bajo ciertas condiciones, optar por estar sujeto a impuesto sobre los ingresos extranjeros solamente cuando las rentas son remitidos al país de residencia de la persona. Como es el caso de países como Reino Unido, Japón o Singapur que tienen este régimen especial para determinados residentes, no se podrían beneficiar del CDI.⁵⁰ Aunque hay quienes sostienen lo contrario que es posible beneficiarse de los CDI, pero este solamente podría aplicarse cuando se produzca la remisión o transferencia del rendimiento que es cuando pasa a estar gravado.⁵¹

II.4.2 - Exclusión de personas que sean residentes de países que estén afiliados al principio de la fuente.

II.4.2.1 - Posición de exclusión de residentes de países afiliados al principio de la fuente.

Hay quienes realizan una interpretación literal de la segunda frase del apartado 1, afirmando que aquellos que estén exclusivamente gravados por las rentas o el patrimonio situados en un Estado, es decir que sean residentes fiscales de un país afiliado al principio de la fuente, no podrán ser considerados residentes de ese Estado contratante en lo que refiere al CDI.^{52 53}

VEGA BORREGO Félix Alberto⁵⁴ sostiene que un domiciliado en un país afiliado al principio de la fuente no podría ser considerado residente a los efectos de un CDI, en la medida que no está sujeto a tributación por renta mundial. Pero afirma que dicho criterio produciría paradójicamente una situación en donde en el caso de un CDI firmado entre un país afiliado al principio de la fuente y el otro al principio de renta mundial, solo los residentes del Estado contratante afiliados al país que aplica renta mundial se podrían beneficiar de lo estipulado por el CDI, lo que claramente llevaría a un injusto desequilibrio entre las pérdidas y beneficios para cada uno de los Estados que celebraran el convenio.

⁵⁰ REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, *Op. cit.*, Art. 4 Com 49.

⁵¹ VEGA BORREGO, Félix Alberto, Artículo 4 MC OCDE. Residencia, *Op. cit.*, p. 224.

⁵² SOLER ROCH, María Teresa, Una reflexión sobre la residencia como criterio de sujeción: gravamen global vs. gravamen único, V Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, España, setiembre 2017.

⁵³ GIL GARCÍA, Elizabeth, La residencia como criterio de aplicación de los CDI. A cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia, Instituto de Estudios Fiscales, España, julio 2018, p. 359.

⁵⁴ VEGA BORREGO, Félix Alberto, El convenio para evitar la doble imposición entre Costa Rica y España, particularidades y aspectos controvertidos, Suplemento Enfoque Internacional de la Revista Análisis Tributario, , N° 13, AELE, Perú, 2015, p. 27.

SALASSA BOIX Rodolfo⁵⁵ entiende que la segunda frase del Artículo 4 (1) da prevalencia a la sustancia sobre el contenido. Aun cuando la normativa interna de un Estado contratante disponga que es residente en su territorio, lo importante es que exista un vínculo estable por medio del cual se gravan las rentas mundiales de la persona. Argumenta que esta cláusula viene a complementar la primera parte del artículo definiendo los criterios para configurar la residencia pero de manera negativa.

Por su parte CUEVAS OZIMICA Alberto sostiene que la responsabilidad frente a los impuestos no puede estar limitada a las rentas cuya fuente se encuentre en el Estado, que se pretende acreditar la residencia, debiendo tratarse de una responsabilidad ilimitada o sobre la renta mundial del contribuyente. Aunque menciona que la exigencia de sujeción por renta mundial parece imponerse solo en abstracto, no exigiendo que se produzca efectivamente la tributación, como consecuencia por ejemplo de alguna exención o normas internas sobre deducción de gastos.⁵⁶

CARMONA FERNÁNDEZ Néstor⁵⁷ sostiene que si la persona se somete a una imposición limitada respecto a las rentas obtenidas en el Estado o al patrimonio situado en este, no podrá calificar como residente fiscal a los efectos de beneficiarse del CDI.

La Dirección General de Tributos española en las consultas V 2918-17 y V 2919-17 ⁵⁸ se afilia a este criterio pero como motivo de exclusión de los CDI de ciertos residentes fiscales. El sistema tributario español tiene un régimen conocido como de Impatriados, donde las personas físicas que adquieran la residencia fiscal como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, pueden optar por un régimen especial del Impuesto a la Renta de la Persona Física (en adelante IRPF) donde bajo ciertas condiciones, se les permite tributar como no residentes durante una cierta cantidad limitada de años. El citado órgano expresa que un residente español acogido al régimen, dado que tributa solo por las rentas generadas en España, si bien tributa por la totalidad de los rendimientos del trabajo (tanto por los obtenidos local como extranjeramente) no puede asemejarse a una tributación por renta mundial, estableciendo que no puede ser considerado residente fiscal a efectos del convenio en aplicación de la segunda frase del Artículo 4 (1).⁵⁹

⁵⁵ SALASSA BOIX, Rodolfo, *Op. cit.*, p. 13.

⁵⁶ CUEVAS OZIMICA, Alberto, Cláusulas de limitación de beneficios en convenios de DTI. *Revista De Estudios Tributarios*, nº4, Chile, 2011, p. 43 y 46.

⁵⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición en Carmona Fernández, N.: Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, 2014, p. 96.

⁵⁸ <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

⁵⁹ Transcribimos lo expuesto: “...En aplicación del artículo 93, los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a trabajadores desplazados tributan de acuerdo

Esta posición a diferencia de la interpretación literal que excluye a aquellos que pertenecen a un país afiliado al principio de la fuente, va más allá de la literalidad del enunciado, ya que las personas que ejercen la referida opción, resultan gravadas por las rentas de trabajo obtenidas en el extranjero. España sortea este tema justificando que las rentas de trabajo generadas en el exterior por la ley son reputadas como si hubieran sido generadas en el país⁶⁰, por lo que, por ese artificio legislativo la persona sigue tributando exclusivamente por las rentas generadas únicamente en España.

DIRKIS Michael⁶¹ comenta que hay quienes sostienen que para quedar excluidos de la aplicación del CDI, la exoneración por los ingresos de fuente extranjera debe ser completa ya que si hay algunos ingresos que están exonerados y otros no, se podría aplicar el CDI de todas maneras.

II.4.2.2 - Posición de no exclusión de residentes de países afiliados al principio de la fuente.

La otra posición, la podemos ver reflejada en el comentario 8.3 del MCOCDE sobre el Artículo 4 (1):

“...Sin embargo, la aplicación de la segunda frase conlleva dificultades y limitaciones. Debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende...”⁶²

De acuerdo al comentario transcrito, excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de la fuente, es un cometido que evidentemente no se pretende. De lo contrario, sería un enorme desestímulo para que los países afiliados al principio de la fuente

a las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas que se consideran obtenidas en España, rentas, en consecuencia, de fuente española. La única excepción a esta regla de fuente la constituyen los rendimientos del trabajo, al indicar el artículo 93.2.b) que: “La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.”

De esta dicción literal no se puede colegir que exista una tributación por rentas mundiales, sino una calificación de un tipo de renta -y sólo uno- como es la derivada del trabajo personal a la que se atribuye como punto de generación el territorio nacional...”

⁶⁰Transcribimos lo expuesto: “... el hecho de que la normativa interna considere que toda renta del trabajo se origina en España implica que el consultante estaría en su caso en el supuesto de exclusión por cuanto sigue tributando sólo por rentas generadas en ese Estado en concreto...”

⁶¹ MAISTO, Guglielmo, editor, *Op. cit.*, p. 146.

⁶² OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 109. Este comentario del MCOCDE no ha sido recogido por ninguna de las versiones del MCONU.

celebren convenios con otros países, ya que sus residentes fiscales no se podrían beneficiar de los mismos, posición compartida por varios autores.⁶³

Ahora bien, el comentario del MCOCDE deja entrever un nuevo concepto, el de “sujeción plena”.

CHIRI GUTIÉRREZ Isabel⁶⁴ en línea con este comentario, enfatiza que la segunda frase del Artículo 4 no tiene por finalidad excluir a los residentes de los países con sistema territorial, aunque afirma que en los comentarios del MCOCDE no hay ninguna explicación respecto a cómo entender el sentido de “sujeción plena”, en el caso de los países afiliados al criterio de la fuente.

Vale aclarar que en realidad tampoco hay una definición clara de cómo debe entenderse el mencionado concepto en un país afiliado al principio de renta mundial, aunque muchos académicos asimilan el concepto de sujeción plena al de renta mundial. MORENO CARRASCO Ramón⁶⁵ expresa que la sujeción plena no debe interpretarse como una categoría absoluta, cuya aplicación provoca automáticamente la exclusión de todos los beneficios del CDI, dado que existen sistemas tributarios intermedios entre el principio de renta mundial y el de la fuente, que también gravan ciertas rentas de fuente extranjera.

Analizado dentro de las observaciones preliminares a los comentarios al Artículo 4 en los párrafos 3, 4 y 5⁶⁶, disponen que las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto o sujeción plena, basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado. Una interpretación sobre el tema podría ser que sujeción plena se da cuando una persona física es residente en función de la normativa doméstica del país y queda sujeta al sistema tributario como residente fiscal de esa nación, posición sostenida por muchos expertos según lo comentado por WHEELER Joanna⁶⁷. Quedando fuera de este concepto las personas que están sujetas únicamente a impuestos por tener rentas o patrimonio situados en este Estado, pero que no son considerados como residentes fiscales del país.

Hay quienes afirman que las personas que tienen ciertas rentas no gravadas porque se las considera como si hubieran sido obtenidos como un no residente, si el resto de sus rentas se encuentran

⁶³ REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, *Op. cit.*, Art. 4 Com 46.

⁶⁴ CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel; La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá, CIAT, Documento de Trabajo N°1-2012, p. 24.

⁶⁵ MORENO CARRASCO, Ramón, La residencia tributaria en personas físicas, partnerships y economía digital, Tesis Doctoral, Universidad de Castilla, España, 2020, p. 93 y 94.

⁶⁶ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 107 y 108.

⁶⁷ Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo, abril 2015, p. 74.

gravadas, igualmente se consideran con una sujeción plena a impuestos. Aunque tengan una responsabilidad limitada para determinadas rentas, pueden ser calificados como sujetos plenamente a impuestos y por ende beneficiarse del CDI.⁶⁸

Una interpretación literal sobre el tema, implicaría considerar que además de ser residente fiscal, la persona esté sujeta integralmente al sistema tributario como cualquier otro residente fiscal, es decir que no tenga regímenes especiales exoneratorios sobre determinados tipos de renta, como podría ser el caso de los residentes amparados al Régimen de Impatriados en España que se comentó anteriormente.⁶⁹ WHEELER Joanna mantiene una visión con algún punto de conexión, cuando afirma que los beneficios del CDI podrían concederse cuando la renta se encuentre gravada y negarse los mismos si la renta no estuviera sujeta a imposición.⁷⁰

ISMER Roland y REIMER Ekkehart⁷¹ afirman que la finalidad de la segunda frase del Artículo 4 (1) es evitar las denominadas “*homeless entities*”, que no residen en ningún Estado. Además, concluyen que sería ilógico pensar que un Estado afiliado al principio de la fuente podría firmar un CDI si sus residentes fiscales no podrían ser calificados como residentes a los efectos del Convenio.

Por lo que podemos concluir que ante la segunda frase del Artículo 4 (1), hay quienes entienden que los residentes de Estados contratantes afiliados al principio de la fuente no pueden acogerse a los beneficios del CDI, mientras que otros académicos sostienen lo contrario.

Si bien la posición que niega los beneficios del CDI parecería tener una buena cantidad de adeptos, debemos puntualizar que quienes la defienden son académicos pertenecientes a países afiliados al principio de la renta mundial, siendo esta interpretación claramente más beneficiosa para estos Estados. Por otra parte no debe perderse de vista el Comentario 8.3 del Artículo 4 del MCOCDE, el cual constituye una justificación muy fuerte a favor de los países afiliados al principio de la fuente.

⁶⁸ REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, *Op. cit.*, Art. 4 Com 50.

⁶⁹ Aunque está no fue la justificación empleada por España para negarles los beneficios del CDI.

⁷⁰ WHEELER, Joanna, *The missing Keystone of income tax treaties*, IBFD Doctoral Series, Países Bajos, 2012.

⁷¹ REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, *Op. cit.*, Art. 4 Com 46.

III - RESIDENCIA FISCAL EN URUGUAY

III.1 – Introducción

Uruguay es un país que históricamente se ha afiliado al criterio de la fuente como principio rector de la aplicación de la potestad tributaria. Seguramente es por esto, como sostienen PÉREZ NOVARO César y CACERES Gabriel⁷², que no es hasta la entrada en vigencia de la Ley 18.083 (LRT), que no existía una definición de residente en lo referente al ámbito del derecho tributario, en el entendido que podía considerarse no necesario, teniendo en cuenta que en la afiliación al principio de la fuente carece de relevancia el aspecto subjetivo de la persona para que una renta o patrimonio se encuentre gravada.

La LRT como se aludió anteriormente fue la que incluyó el concepto de residencia fiscal en nuestro sistema tributario, además creó y modificó sustancialmente los impuestos a la renta en nuestro país, estableciendo así el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), que entraron en vigencia a partir del 1º de julio de 2007.

Concomitantemente con la creación del IRPF, se crea el IRNR impuesto que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en el país.

Es así que cobra vital importancia en nuestro sistema tributario el concepto de residencia fiscal, ya que configurar la residencia fiscal o no, básicamente delimitará el ser contribuyente del IRPF o IRNR; en el caso de rentas empresariales, del IRAE o del IRNR (dependiendo si configura un establecimiento permanente o no, en nuestro país).

III.2 - Aspecto espacial del IRPF

En lo referente al IRPF el principio de la fuente se encuentra consagrado en el Artículo 6 del Título 7⁷³ y del Decreto 148/007 que definen el aspecto espacial del impuesto, que expresa estarán gravadas por el IRPF: *“las rentas de fuente uruguaya, entendiéndose por tales las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.”*⁷⁴

⁷² PÉREZ NOVARO, César y CACERES, Gabriel, El Concepto de Residencia en el Sistema Tributario Uruguayo. Universidad de la Empresa (acceso: <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,763,O,S,0,15267%3BS%3B2%3B870,>) p. 10.

⁷³ Los artículos de los Títulos del IRPF, IRNR, IRAE e IP mencionados serán referentes al nuevo Texto Ordenado del 2023 aprobado por el Decreto N°101/024 de 4 de abril de 2024.

⁷⁴ Artículo 6 del Título 7.

Similar definición encontramos en sede del IRNR en el Artículo 7 y Artículo 11 del Título 8 y del Decreto 149/007 respectivamente.

Fue con la Ley 18.718 del 24 de diciembre del 2010 que nuestro sistema tributario tuvo un cambio paradigmático⁷⁵, dado que se modifica el principio de la fuente que se mantenía hasta ese momento en el IRPF para ejercicios iniciados a partir del 1º de enero del 2011, pasando a estar gravadas ciertas rentas obtenidas en el exterior: “ *...Los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes...* ” .

Pero este cambio trascendental justificado principalmente por un tema de equidad tributaria, que buscó que la carga impositiva no dependa del lugar en donde se generó la renta, así como también contemplar la capacidad contributiva de las personas además de estimular la inversión en nuestro país, fue el primero de varios que se produjeron en los siguientes años. En efecto posteriormente se consideraron de fuente uruguaya las retribuciones por servicios en relación de dependencia desarrollados fuera del territorio nacional a contribuyentes de IRAE o IRPF⁷⁶, la prestación desde el exterior de servicios técnicos, servicios de publicidad o propaganda en relación de independencia prestados a contribuyentes de IRAE en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el mencionado impuesto⁷⁷, las rentas vinculadas a diversas operaciones asociadas a deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes⁷⁸, las rentas de derivados financieros⁷⁹ y las rentas correspondientes a determinadas transmisiones de acciones y otras participaciones patrimoniales de entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación⁸⁰.

III.3 - Concepto de residencia fiscal

En lo que respecta a las personas físicas la definición de residencia fiscal y en consecuencia las condiciones que se deben cumplir para que la misma se configure las podemos encontrar en el

⁷⁵ La ley de IRPF inicialmente sólo aplicaba un mecanismo de extensión de fuente para rentas de trabajo provenientes de servicios de carácter oficial (miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares, titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo).

⁷⁶ Artículo 792 de la Ley 18.719 del 27 de diciembre del 2010, modificada luego por artículo 317 de la Ley 18.996.

⁷⁷ El artículo 717 de la Ley 19.355 del 19 de diciembre de 2015 agregó a los servicios de publicidad y propaganda, en el IRNR ya encontrábamos una extensión de fuente similar para para los servicios prestados a contribuyentes de IRAE con ciertas condiciones desde los orígenes de la Ley 18.083.

⁷⁸ El artículo 718 de la Ley 19.355 fue la que introdujo ciertas modificaciones relevantes, dado que había rentas gravadas vinculados a los deportistas desde la Ley 18.083.

⁷⁹ Artículo 11 y 18 de la Ley 19.479 del 5 de enero del 2017.

⁸⁰ Artículo 48 de la Ley 19.484 del 5 de enero del 2017.

Artículo 2 del Título 7 y en el Artículo 5 Bis del Decreto 148/007. Básicamente las podemos incluir dentro de dos grandes criterios: el primero de carácter objetivo, que sería la condición de permanencia física en territorio nacional mientras que el segundo, de carácter subjetivo, sería el de contar en el país con el núcleo principal o la base de sus actividades, o que los intereses vitales radiquen en Uruguay o que, por último, se encuentren en el país sus intereses económicos.

Resulta fundamental aclarar que no existe un orden de prelación entre las cuatro condiciones estipuladas en el Artículo 2 del Título 7 pudiendo por lo tanto configurar la residencia fiscal, de una u otra de manera indistinta. Como la condición de residente fiscal es una condición dinámica, es decir cada 1º de enero comienza un nuevo año fiscal para las personas físicas, para configurar la misma se deberá volver a cumplir con alguna de las condiciones ya enunciadas, pudiendo por ejemplo, una persona ser residente fiscal un año por permanencia física y al siguiente por intereses económicos.

III.3.1 - Permanecía física en territorio nacional

Históricamente esta fue la condición más sencilla de comprobar y la que generaba menos dudas dada la objetividad sobre la cual se sustenta el criterio, en el entendido que básicamente se debe realizar una simple suma aritmética de la cantidad de días que se estuvo en territorio nacional para determinar si se verifica la condición.

No obstante, en el año 2019 a raíz de un fallo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante TCA) a favor de la Dirección General Impositiva (en adelante DGI) sobre una resolución que negaba la solicitud de un certificado de residencia fiscal a un ciudadano español que pretendía incluir las ausencias esporádicas para considerar los días de presencia en Uruguay, generó ciertas dudas que afectan la objetividad sobre la cual se sustenta el criterio, tema que será abordado cuando se analice el concepto de ausencias esporádicas.

Las condiciones para configurar la residencia fiscal por permanencia física las podemos encontrar en el literal A) del Artículo 2 del Título 7⁸¹ reglamentado por el Artículo 5 bis del Decreto 148/007⁸².

⁸¹ “... *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...*”

⁸² “...*Para determinar el período de permanencia en territorio uruguayo de las personas físicas, se considerarán todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo. No se computarán los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países. Las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro*”

Analizando la normativa, la primera conclusión a la cual podemos arribar es que la persona física debe permanecer en Uruguay al menos 184 días, ya que la norma dice más de 183 días en el año civil y que el período para contar esa permanencia es desde el 1° de enero hasta el 31° de diciembre de cada año.

Por ejemplo una persona que ingresa el 1° de octubre del 2023 y se va el 31° de mayo del 2024 y no vuelve por el resto del año, no calificaría como residente en el 2023 ni el 2024 a pesar de haber pasado 244 días de manera continua, ya que en el 2023 estuvo 92 días en el país, mientras que en el 2024 fueron 152 días de presencia física, por lo que en ningún año calendario permanece más de 183 días.

Como dato relevante los 184 días en Uruguay no tienen por qué ser continuos ni se requiere alguna exigencia adicional de índole subjetiva, el único requisito es que se debe tener esa presencia física en el país durante el año civil en el cual se está evaluando si se es residente fiscal uruguayo o no.

El decreto reglamentario estipula que deben considerarse todos los días de presencia física en el país, sin importar la hora de ingreso ni la hora de salida, por lo que una persona que ingresa al país a la hora 23:59 ya puede contar ese día como presencia en el país, lo mismo sucede para una persona que sale del país a las 00:01 también puede considerar ese nuevo día como presencia en Uruguay. Ni la ley ni el decreto hacen referencia a que la persona deba pernoctar para poder considerar ese día, condición que sí se debe cumplir en muchos casos en el derecho comparado.⁸³

La reglamentación estipula que no se deberán considerar los días que la persona se encuentre como pasajero en tránsito en Uruguay en el curso de un viaje entre terceros países. Por ejemplo si una persona hace escala aérea en Uruguay, y arriba a Uruguay a las 23:00 y sale a un tercer país al día siguiente a las 02:00 esos dos días no deben computarse.

El decreto no define el concepto de pasajero en tránsito. La Ley 18.250 denominada como Ley Migratoria en su Artículo 36 dispone: “*Se considera no residente a la persona extranjera que ingresa al país sin ánimo de permanecer en forma definitiva ni temporaria en el territorio nacional...*”, dando una lista enunciativa de quienes integran la categoría migratoria incluyendo en su numeral 6 a los pasajeros en tránsito. Si bien no define qué se entiende por pasajero en tránsito, podemos inferir que se trata de aquellas personas que no tienen el ánimo de permanecer en el país ni siquiera de manera temporal.

Pero para la Ley Migratoria debe tratarse de personas extranjeras con lo que un nacional uruguayo no podría ser considerado un pasajero en tránsito a los efectos de la referida ley, posición sostenida

país. La residencia fiscal en otro país, se acreditará exclusivamente mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado...”

⁸³ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel, *Op. cit.*, p. 19.

por PÉREZ NOVARO César y CÁCERES Gabriel.⁸⁴ No obstante no podemos perder de vista que cuando la norma tributaria ha querido dar un tratamiento diferente a los nacionales de los extranjeros, lo ha hecho a título expreso por lo que no se comparte que a los efectos de la residencia fiscal en el IRPF solo los extranjeros puedan ser calificados como pasajeros en tránsito.

PEREZ Ana Laura y SABBIA Ana Inés⁸⁵ interpretan que cuando una persona realiza el trámite en Migraciones para ingresar a Uruguay deja de ser considerada como pasajero en tránsito. Esta interpretación tiene la ventaja de que hace más sencilla la tarea de controlar los días de permanencia en el territorio uruguayo analizando los movimientos migratorios⁸⁶. En ese sentido imaginemos un argentino que ingresa por el pase fronterizo de Fray Bentos a los solos efectos de ir hacia Brasil, los días que permanezca en nuestro país, incluso si lo hiciera por unas horas en un día, si hizo migraciones, ese día se computará como un día de presencia a los efectos del cómputo de los 184 días, no considerándose como un pasajero en tránsito. De lo contrario, se tendría que calificar situaciones en donde habría que evaluar el ánimo de permanencia, lo que le quitaría objetividad al criterio y complejizaría la tarea administrativa.

Por lo tanto, entendemos que, por un tema de simplicidad y objetividad, pasajeros en tránsito serían las personas físicas, nacionales o extranjeros, que no hayan pasado por Migraciones y en consecuencia su ingreso al país no quedó reflejado en los movimientos migratorios.

Un concepto que tiene relevancia marcada para este test de permanencia física según el texto legislativo, son las ausencias esporádicas que podrán ser consideradas siempre y cuando la persona no acredite su residencia fiscal en otro país. La acreditación de esta condición a la Administración Tributaria según el Artículo 5 BIS del Decreto 148/007 será exclusivamente mediante el certificado de residencia emitido por la autoridad competente del otro estado.

Pero no es la ley la que define el concepto de ausencias esporádicas, sino que la norma delega al Poder Ejecutivo su reglamentación, y es así que en el Artículo 5° BIS del Decreto 148/007 establece: “...*Las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos...*”.

⁸⁴ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel, *Op. cit.*, p. 19, aunque afirman que esa solución puede ser cuestionable, dado la introducción a través de una norma reglamentaria una discriminación entre ciudadanos extranjeros y ciudadanos uruguayos.

⁸⁵ PÉREZ, Ana Laura y SABBIA, Ana Inés, *Residencia Fiscal de la Persona Física*, CADE Tomo 6 Año 3, noviembre 2014, p. 131 y 140.

⁸⁶ Como se desprende del Instructivo de solicitud del certificado de residencia fiscal, así como sostienen BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra en su tesis ya citada, el certificado de movimientos migratorios emitido por Migraciones es el documento principal utilizado como medio de prueba, pero también puede ser probado a través de otra documentación.

Como sostienen COLLAZO Carolina, VIROGA Valeria y ZITTO Carolina⁸⁷ de nuestra norma no surge cuántas son el número de ausencias que se pueden tener en el año para que puedan ser consideradas esporádicas, además se prescinde de las causas por la cual la persona se ausente, basta con que no pasen más de 30 días entre la salida del país y el reingreso al mismo, para que esos días se consideren como si la persona hubiese estado efectivamente en el territorio nacional.

Pero a partir de la Sentencia 179/019 se produce un cambio de posición, ya no solamente administrativo, sino también jurisprudencial que viene a provocar una importante incertidumbre en un criterio considerado objetivo.

El caso en cuestión refiere a una persona física de nacionalidad española, que solicitó a la Administración Tributaria los certificados de residencia fiscal de los años civiles 2013, 2014 y 2015, con estos la persona pretendía acreditar su residencia fiscal en Uruguay para poder aplicar el CDI vigente con España. El criterio por el cual la persona solicitaba el certificado de residencia fiscal era por la permanencia física en territorio nacional y pretendía computar las ausencias esporádicas. La Administración Tributaria accedió a conceder los certificados de residencia fiscal por los años 2013 y 2015, en el entendido que sí cumplió con el criterio de permanencia física, pero le negó el certificado de residencia por el año 2014 por entender que no cumplía con el criterio objetivo para obtener la residencia fiscal, ya que durante el 2014 había permanecido efectivamente en el país solo 76 días, si bien computaba un total de 228 días en el país al considerar las ausencias menores a 30 días como esporádicas.

El ciudadano de nacionalidad española amparado en lo estipulado en los Artículo 317 y 319 de la Constitución y en los Artículos 4 y 9 de Ley 15.869 se presentó ante el TCA para impugnar el acto administrativo que originó el rechazo del certificado de residencia fiscal por el año 2014, argumentando que la Administración Tributaria interpretó forzada y antojadizamente la normativa desconociendo el criterio objetivo y normativo respecto a la noción de ausencia esporádica.

Por su parte la Administración indicó que resulta necesario interpretar las normas tributarias a fin de establecer los significados de “residencia” y “de permanecer” donde la “residencia” se asocia al lugar en donde se vive, mientras que la “de permanecer” implica una situación de estabilidad en el tiempo siendo todo lo contrario lo esporádico, accidental y ocasional. Argumentado que el ciudadano español efectuó una interpretación estrictamente literal debiéndose haber efectuado una interpretación a través de todos los métodos reconocidos por nuestro Código Tributario, no pudiendo procurar que la excepción incluida en el cómputo de las ausencias esporádicas pase a ser la regla general.

⁸⁷ COLLAZO, Carolina, VIROGA, Valeria y ZITTO, Carolina, Residencia fiscal por permanencia física en Uruguay a la luz del reciente fallo emitido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.(acceso: <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,381,O,S,0,35361%3BS%3B1%3B126>), p. 4.

El TCA sostuvo que el criterio de la permanencia física no puede abarcar casos donde la situación de permanencia se transforme en excepcional y que las ausencias esporádicas pierdan la calidad de tales y pasen a ser la regla. De esta manera, el Tribunal asiste la razón a la Administración considerando que no es acorde al espíritu de la norma considerar las ausencias esporádicas que se den con tan alta frecuencia y que a efectos de evitar un abuso de la norma, no es posible considerar las reiteradas ausencias como esporádicas.

Si bien se comparte tanto la posición de la Administración como la del Tribunal, como se desprende del expediente formulado por el Departamento de Fiscalidad Internacional, para computar las ausencias esporádicas en el criterio de permanencia, las mismas no sólo deben ser breves sino también eventuales y ocasionales, respetando así el significado del propio concepto. No obstante se genera una incertidumbre importante ante situaciones menos abusivas a la del ciudadano español⁸⁸, por lo que sería recomendable el dictado de una norma reglamentaria que de certezas para determinar en qué casos las ausencias se consideran esporádicas. Hoy sabemos que si la presencia física efectiva en el país es menor a 76 días en un año civil no se configuraría la residencia fiscal, pero qué sucede si la presencia efectiva está entre 77 a 183 días, ¿cuál es el límite? Sería bueno establecer un criterio objetivo que elimine la incertidumbre.

Por último como se ha comentado el criterio de permanencia física es un criterio objetivo, por lo que el ánimo de permanecer no tendría relevancia en la configuración de la residencia fiscal, como sí lo tiene en algunos casos en el Derecho Comparado.

La posición de la Administración Tributaria sobre este tema es clara y la podemos encontrar en la Consulta 5660, donde expresa: “...*que si bien el concepto de “ánimo de permanencia” está contemplado en el Artículo 24° del Código Civil, no se considera en la definición de “residente” que establece el Artículo 6° del Texto Ordenado 1996...*”. Por lo que: si una persona se enferma o se accidenta en Uruguay y permanece 184 días en nuestro país por su estado de salud, por más que aduzca que no tuvo ánimo de permanecer en el país igualmente será considerado residente fiscal uruguayo.

Este concepto tomó relevancia en muchos países debido a los confinamientos obligatorios, así como por el cierre de las fronteras de los países debido a la pandemia del COVID-19, lo que generó que muchas personas que no tenían el ánimo de permanecer en un país lo hicieron de manera forzada por la situación sanitaria mundial. Como consecuencia de esto la OCDE emitió un documento recomendando a los países que articulen los mecanismos necesarios en su legislación e interpretación de las normas para que los días de presencia en un estado por el efecto del COVID-

⁸⁸ COLLAZO Carolina, VIROGA Valeria y ZITTO Carolina, *Op. cit.*, p. 12.

19 no alteren la residencia fiscal, esto significa que los días de ausencia o presencia en un estado a causa de la pandemia no sean considerados para determinar la residencia fiscal⁸⁹.

III.3.2 - Núcleo principal o base de sus actividades

Pasando a analizar el otro criterio de carácter subjetivo nos encontramos con la primera condición en el literal B) del Artículo 2 del Título 7 que dispone que se entenderá que una persona es residente fiscal cuando radique en el país el núcleo principal o la base de sus actividades.

Como sostienen FRASCHINI Juan Ignacio⁹⁰, PÉREZ NOVARO César y CÁCERES Gabriel⁹¹ la determinación del núcleo principal o base de actividades es un concepto jurídico indeterminado dado que la ley no lo define, por lo que no sería correcto que la reglamentación precise cuando se cumple con el aspecto subjetivo que haría acaecer el hecho generador del IRPF, en el entendido que no se estaría respetando el principio de legalidad consagrado en nuestro ordenamiento jurídico.

El decreto reglamentario en su Artículo 5 BIS reglamenta el concepto⁹² disponiendo que para radicar que el núcleo principal o base de sus actividades en Uruguay la persona física deberá tener rentas en el país de mayor volumen que en cualquier país. Lo anterior no debe ser interpretado en el sentido de que es necesario que la persona tenga más rentas en Uruguay que en los demás países de manera absoluta; sino que se deben comparar las rentas país por país, bastando con que las rentas obtenidas en Uruguay sean mayores de manera individual a las obtenidas en cada país.

Pongamos un ejemplo para ilustrar la situación; una persona física tiene rentas en Uruguay por un valor de 100.000 unidades monetarias, mientras que en Brasil tiene rentas por 95.000 unidades monetarias y en Argentina por 90.000 unidades monetarias. En este caso, si bien el total de rentas que obtiene de terceros países es mayor a las que obtiene en Uruguay como la comparación debe ser realizada de manera individual, la persona configuraría la residencia fiscal en Uruguay por el criterio de núcleo principal o base de sus actividades ya que las rentas que obtiene en Uruguay son mayores a las que obtiene de manera individual en cada país.

⁸⁹ OCDE, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, abril 2020.

⁹⁰ FRASCHINI, Juan Ignacio, La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo, Revista Tributaria, N.º 193, julio-agosto 2006.

⁹¹ PÉREZ NOVARO, César y Cáceres, Gabriel, *Op. cit.*, p. 27.

⁹² “...Se entenderá que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país. No obstante, no configurará la existencia de la base de sus actividades, por la obtención exclusivamente de 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 Título 4 del Texto Ordenado 1996...”

Un tema que puede llegar a generar ciertas dudas interpretativas es el concepto de renta, dado que lo que exige la norma reglamentaria es que se generen mayor volumen de rentas en el país, ¿pero se refiere a renta contable, renta fiscal, renta bruta o renta neta? Entendemos que acertadamente la DGI en la Consulta 5.457 expone lo siguiente: “... *De acuerdo a la normativa expuesta el concepto de renta debe interpretarse en este caso asociado a la noción de núcleo principal, lo que implica que será aquel lugar donde se realice la actividad económica que genere el mayor caudal de ingresos brutos...*”. Por lo que la posición de la Administración en este tema es clara, no habría que considerar las rentas, sino los ingresos brutos. Se comparte esta posición, dado que considerar rentas brutas o netas, contables o fiscales, puede dar una asimetría en los datos comparables, teniendo en cuenta a los diferentes criterios para la deducción o reconocimientos de costos y gastos que se pueden dar de acuerdo a la normativa doméstica existente en cada Estado.

PÉREZ NOVARO César y CÁCERES Gabriel argumentan que no es lo mismo renta que ingreso en el ámbito tributario y que cuando la norma tuvo la voluntad de asimilar ambos conceptos lo hizo a texto expreso, por lo que entienden, posición que se comparte, que sería conveniente realizar una modificación al texto reglamentario.

Respecto al momento para realizar la comparación, será al finalizar cada año civil de acuerdo al acaecimiento del hecho generador, salvo fallecimiento. Esto puede traer algunos inconvenientes prácticos ya que la persona física sabrá con certeza si es residente fiscal al 31/12 por lo tanto no sabrá por qué impuestos estará alcanzada su actividad desarrollada en el país, así como qué rentas quedarán gravadas.

Otro punto relevante es que la norma reglamentaria estipula que no se configurará el núcleo principal o base de sus actividades cuando la persona obtenga en el país exclusivamente rentas puras de capital. Con lo cual, las rentas de capital que se originen en nuestro país se pueden considerar en la medida que se obtengan otro tipo de rentas en el país.

Pongamos un ejemplo ilustrativo; una persona física tiene rentas de trabajo en Uruguay por 10.000 unidades monetarias y rentas exclusivas de capital también en el país por 100.000 unidades monetarias, mientras que en Argentina tiene rentas por un total de 105.000 unidades monetarias y en Brasil tiene rentas por un total de 100.000 unidades monetarias. En este caso, como la persona física tiene rentas en Uruguay que no son exclusivamente puras de capital, para llegar al valor de las rentas totales en el país se podrán sumar todas, por lo que será residente fiscal uruguayo por tener mayor cantidad de rentas en Uruguay que en cualquier país.

Ahora bien, cabría preguntarse por qué se excluyen los casos donde las rentas generadas en nuestro país provienen exclusivamente del factor capital. Parecería que se entendió que el factor trabajo implica una mayor conexión territorial con el país.

Esta exclusión implica que: supongamos una persona que no verifica el criterio de permanencia en nuestro país y que es socio de una empresa uruguaya, siendo las utilidades su único ingreso que tiene en el país y que no cumple ningún tipo de función en la empresa, no podría considerarse residente fiscal en nuestro país, ya que sus ingresos en Uruguay serían exclusivamente rentas puras de capital.

Supongamos ahora el mismo caso pero el socio además presta efectivamente servicios en la empresa no cobrando una remuneración por los mismos en la sociedad. En este caso tampoco podría calificar como residente fiscal, ya que solo estaría percibiendo utilidades. Pero si cobrara una remuneración, es decir si percibiera un sueldo, sí podría calificar como residente porque estaría percibiendo rentas de ambos factores, capital por las utilidades y trabajo por el sueldo.

Por último, la norma reglamentaria estipula que las rentas deben ser generadas en el país, no que deban ser de fuente uruguaya, por lo tanto ni las rentas de fuente extranjera ni aquellas rentas que verifican el aspecto espacial por alguno de los criterios de extensión de la fuente pueden ser consideradas para este criterio de residencia fiscal, por más que las mismas sean generadas a través de una empresa uruguaya. Esta es la posición administrativa que se desprende de la Consulta 5.672 que concluye que un dependiente que presta servicios a un contribuyente de IRAE en el exterior si bien cumple el aspecto espacial del IRPF por la extensión de la fuente, no puede considerar que son rentas generadas en el país para aplicar el criterio de núcleo principal o base de sus actividades.

PÉREZ NOVARO César, CÁCERES Gabriel⁹³, BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra⁹⁴, en posición que se comparte, entienden que se debería considerar toda renta que obtenga una persona física en Uruguay, independientemente que verifique o no el hecho generador del IRPF, ya que podría considerarse que el argumento para considerar la renta es la conexión territorial con el país.

III.3.3 - Intereses vitales

Este concepto es uno de los que genera mayor incertidumbre ya que ni el cuerpo legislativo ni el decreto reglamentario realiza una definición sobre qué se entiende por intereses vitales.

⁹³ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel: *Op. cit.*, p. 30.

⁹⁴ BRUZZONE, Leonardo y LIMA, Alejandra, *Op. cit.*, p. 24

El Título 7 en su Artículo 2⁹⁵ y el Artículo 5 BIS del decreto reglamentario⁹⁶ son los encargados de hacer referencia al concepto. Como se desprende del texto legislativo nos encontramos ante una presunción relativa, es decir que admite prueba en contrario. A la presunción se la define como la consecuencia que la ley o el juez infiera de un hecho conocido para afirmar uno desconocido⁹⁷, por lo que podríamos decir que a partir de un hecho que se conoce, se considera como cierto o altamente probable otro hecho⁹⁸ con el correspondiente efecto jurídico que corresponda. Las presunciones pueden clasificarse en relativas (*iuris tantum*) si admiten prueba en contrario y absolutas (*iuris et de iure*), no admiten prueba en contrario es decir presumen un hecho como cierto e indiscutible, eliminando la necesidad de probarlo dado que lo que se afirma es irrefutable.⁹⁹

Teniendo en cuenta que lo que se encuentra en nuestra normativa son presunciones relativas al concepto de intereses vitales, pero no se cuenta con una definición específica al respecto, sería importante recurrir a la doctrina para poder interpretar de mejor manera el concepto, para esto podríamos recurrir a los comentarios del MCOCDE.

En los comentarios al apartado 2 del Artículo 4 en el párrafo 15)¹⁰⁰ se incluyen varios conceptos que permitirían definir el “*centro de intereses vitales*” como las relaciones familiares, sociales, de ocupación, de actividades políticas, culturales, entre otras. De buena manera esto es recogido por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta los otros medios de prueba exigidos para demostrar la residencia por intereses vitales en el Instructivo del Formulario 5202 V6.0 ¹⁰¹ en el caso que no se aplique la presunción existente en la normativa.

⁹⁵ ... 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...”

⁹⁶ “...Se presumirá que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en la República su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente (artículo 154 y siguientes del Código Civil) y los hijos estén sometidos a patria potestad. En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge...”

⁹⁷ FAGET, Alberto y VARELA, Alfonso, La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta, en Revista Tributaria, N.º 69, noviembre - diciembre 1985, p. 455.

⁹⁸ ZAVALA TOYA, Salvador, Las presunciones en el Derecho civil, Derecho 48/1994. Facultad de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 1994, p. 98.

⁹⁹ PÉREZ, Ana Laura y SABBIA, Ana Inés; *Op. cit.*, p. 136.

¹⁰⁰ OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 112.

¹⁰¹ “... (...) documentación relativa al período (...) A modo de ejemplo: constancia de cobertura médica; constancia de socio en clubes deportivos; estados de cuenta bancarios con gastos en el país; estudios académicos; estudios y/o gastos médicos; constancia de trabajo en el país; contrato de alquiler como arrendatario o constancia de propiedad del inmueble de residencia y gastos asociados a su nombre (servicio de cable, UTE, OSE, ANTEL, tributos

Vale recordar la presunción existente en el texto legislativo que estipula: “... 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...”. Resulta sustancial resaltar, como ya fue mencionado anteriormente que, al ser una presunción relativa, admite prueba en contrario y será el contribuyente el que deberá demostrar que no tiene sus intereses vitales en el país.

Si observamos lo que estipula el ya mencionado Instructivo emitido por la DGI para solicitar el certificado de residencia fiscal por este criterio; el cónyuge e hijos menores a cargo, o el cónyuge, en el caso de que no existan hijos menores deberán haber obtenido previamente el certificado de residencia por cualquiera de los criterios estipulados o por intereses vitales, por un período que comprenda el periodo de residencia que se pretende probar. Esto bastará para que el interesado pueda obtener el certificado de residencia fiscal, es decir la Administración Tributaria interpreta que el significado de residir habitualmente sería igual al de residencia fiscal.

Sin embargo de acuerdo a dicha interpretación por ejemplo: en el caso de un matrimonio sin hijos, bastará con que uno de ellos realice una inversión inmobiliaria o que radique el núcleo principal o base de sus actividades en el país, para que ambos sean residentes fiscales cuando quizás ninguno de ellos resida en forma habitual en el país.

La interpretación que hace la Administración Tributaria sobre el concepto de residir habitualmente se basa entre otras cosas, en la inspiración en la norma española que tiene nuestra configuración de la residencia fiscal. En el Artículo 8 de la Ley 35/2006 (IRPF español), se estipula que serán contribuyentes del impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en España, mientras que el Artículo 9 enuncia las características que la persona debe cumplir para que se configure la residencia habitual. Como podemos analizar en la misma norma tributaria española la residencia fiscal se la asimila al concepto de residir habitualmente.

Nuestra norma más allá de que está inspirada en la española, no utiliza los mismos conceptos ya que tanto en el Artículo 8 del Título 7 cuando expresa quienes serán contribuyentes como en el Artículo 2 cuando refiere a las condiciones que se deben cumplir para ser residente fiscal no se hace mención al concepto de residir habitualmente.

En efecto, si analizamos el proyecto de ley que fue enviado por el Poder Ejecutivo al Parlamento en marzo del 2006 sí se asimilaba el concepto de residencia habitual a residencia fiscal, ya que el Artículo 6 que fue propuesto para el IRPF estipulaba que se entendería que: “...el contribuyente

domiciliarios, etc.); servicio de telefonía celular; seguros de auto; libreta de propiedad de vehículo; etc. En caso de tener hijos a su cargo, podrá presentar la inscripción del o de los hijos en instituciones de enseñanza ...”

*tiene su residencia habitual en territorio nacional cuando...*¹⁰², además de contar en varios pasajes del proyecto de ley con esa expresión. Vale destacar que finalmente cuando la ley fue aprobada se eliminó casi de manera completa esa expresión salvo para los intereses vitales o la reciprocidad que se exige a los nacionales extranjeros por lo que podemos concluir que los legisladores no quisieron asimilar los conceptos de residir habitualmente y residencia fiscal.

Asimismo, el decreto reglamentario cuando menciona el caso de la no existencia de hijos menores estipula que *bastará la presencia del cónyuge*, nuevamente un concepto más asimilable a una presencia física en el país. La norma no estipula a título expreso que los hijos o el cónyuge deben ser residentes fiscales uruguayos, sino que deben residir habitualmente en el país. Parecería ser un concepto diferente al de residencia fiscal. Supongamos que una persona fuera residente fiscal en Uruguay porque tiene su núcleo principal o la base de sus actividades en el país teniendo 30 días de presencia efectiva en el año ¿esto quiere decir que reside habitualmente? O un caso más extremo, supongamos que tiene inversiones inmobiliarias a título personal que superan el monto exigido para ser residente fiscal sin presencia física en Uruguay y que no haya estado ni siquiera un día en el país ¿esto lo podríamos asimilar a residir habitualmente?

Entendemos que el concepto de residir habitualmente no se verificaría en estos casos y por ende si bien la persona es residente fiscal, su cónyuge no podría adquirir la residencia en nuestro país por intereses vitales.

Pero claramente nos enfrentaríamos a una interrogante: qué se entiende por residir habitualmente. En nuestro Código Civil los Artículos 24 a 38 estipulan aspectos del domicilio de las personas, los mismos dan ciertas presunciones sobre lo que podría involucrar al ánimo de permanencia por ejemplo: abrir un negocio para administrarlo en persona, aceptar un cargo concejil o un empleo fijo, pero no definen qué se entiende por residir habitualmente.

Según la RAE “residir” entre otros significa: “...*Estar establecido en un lugar...*”¹⁰³ mientras que por “habitual” se entiende: “...*Que existe o se da normalmente o con frecuencia. Que acude repetidamente o por hábito a un lugar...*”.

Con lo cual podríamos interpretar que residir habitualmente significa vivir con determinada frecuencia en el mismo lugar. Pero ¿con qué frecuencia?

Si analizamos el derecho comparado en el caso de México, en el artículo 29 del Código Civil: “...*El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de, el lugar donde simplemente residan*”

¹⁰² <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/29054/tramite> , p. 58.

¹⁰³ <https://dle.rae.es/residir>

*y, en su defecto, el lugar donde se encontraren. Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses...*¹⁰⁴.

En el artículo 2613 del Código Civil argentino que trata ciertas normas del derecho internacional privado, hace mención a que la residencia habitual la tendrá en el Estado en que viva y establezca vínculos durables por un tiempo prolongado.

Por lo expuesto anteriormente, se podría considerar que una persona reside habitualmente en nuestro país cuando permanece más de 183 días. Lo que parecería coherente porque una persona que vive esa cantidad de días al año en un país en términos absolutos, es en el lugar donde reside más habitualmente.

Ahora bien, la posición de nuestra Administración Tributaria es que, si los integrantes de su centro de intereses vitales son residentes fiscales en Uruguay, entonces la persona podría configurar la residencia fiscal sin importar por qué criterio, su centro de intereses vitales adquirió la residencia fiscal en el país, esto es, no se exige que la hayan configurado la residencia por permanencia (184 días en Uruguay). Si bien la posición de la Administración Tributaria es más flexible, entendemos que la misma no se desprende de la normativa, por lo que sería conveniente que la norma legislativa fuera modificada, eliminando el requisito de habitualidad, de forma que coincidan los conceptos de residir habitualmente con el de residencia fiscal.

La norma legislativa dispone que quienes deben residir habitualmente son el cónyuge y los hijos menores de edad que dependa de aquél, mientras que la norma reglamentaria estipula que en el caso del cónyuge no puede estar separado legalmente y que los hijos deben estar sometidos a la patria potestad y en el caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge. Pero no se hace referencia a que sucedería si existieran los hijos pero fueran mayores, ni el caso de que existan hijos mayores y menores, como vemos estamos ante situaciones que ni la ley ni el decreto establecen un tratamiento específico¹⁰⁵. Tampoco está previsto dentro de la presunción la falta del cónyuge, por lo que ante esta situación no podría invocarse la misma.¹⁰⁶

En el caso de los hijos, son dos los requisitos que se deben cumplir por la presunción, que los mismos sean menores de edad y que dependan de la persona física. La dependencia podría ser económica o en un sentido civil, está última fue a la que se inclinó la reglamentación cuando estipula que deben estar sujetos a la patria potestad.

¹⁰⁴ <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-civil-federal/libro-primero/titulo-tercero/#articulo-29>

¹⁰⁵ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel, *Op. cit.*, p. 40.

¹⁰⁶ BRUZZONE, Leonardo y LIMA, Alejandra, *Op. cit.*, p. 35.

PÉREZ NOVARO César y CÁCERES Gabriel¹⁰⁷ basándose en la doctrina española sostienen que deben residir la totalidad de los hijos y que si en algún momento alguno de los miembros perteneciente al núcleo familiar que haya sido considerado por la presunción dejara de residir habitualmente en el territorio, no se podría invocar la presunción por intereses vitales.

La reglamentación establece que el cónyuge no debe estar separado legalmente acorde a las disposiciones del Código Civil, por lo que se centra en un criterio formal y objetivo, quedando de esta manera sin regulación las situaciones específicas del concubinato (legisladas por la Ley 18.246 del 27 de diciembre del 2007¹⁰⁸) a los efectos de intereses vitales como sostiene FRASCHINI Juan Ignacio¹⁰⁹. Es importante destacar, que la norma legislativa cuando quiso incluir al concubinato lo hizo a título expreso.

Resulta importante señalar como lo hacen BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra que la hipótesis de la presunción mencionada anteriormente, es simplemente a los efectos de facilitar la prueba en los casos en donde se cumple con esta, pero que se podrán acreditar bajo otras circunstancias semejantes, así como utilizar otros medios de pruebas para comprobar la residencia de la persona física bajo la radicación en el país de sus intereses vitales.¹¹⁰

III.3.4 - Intereses económicos

Por último la norma legislativa en el apartado B) del Artículo 2 del Título 7 dispone que también se entenderá que la persona tiene su residencia fiscal en nuestro territorio, cuando radique en nuestro país los intereses económicos. Originalmente la norma reglamentaria no incluía una definición de esta hipótesis, como sí lo hacía para las causales anteriores, por lo que hubo un vacío normativo por casi una década. En ese sentido, y teniendo en cuenta lo estipulado por el Decreto 530/009, se entendía que intereses económicos era prácticamente lo mismo que núcleo principal o base de sus actividades.

En la Consulta 4.804 del 18 de febrero del 2008 la Administración Tributaria expresa que una persona física que presta el servicio desde el exterior del país, seguramente radique en el país sus intereses económicos en la medida que los servicios son prestados y facturados a una empresa uruguaya. La Consulta 4.883 del 13 de mayo del 2008 responde que correspondería presumir que

¹⁰⁷ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel, *Op. cit.*, p. 40.

¹⁰⁸

¹⁰⁹ FRASCHINI, Juan Ignacio, *Op. cit.*, p. 492.

¹¹⁰ BRUZZONE, Leonardo y LIMA, Alejandra, *Op. cit.*, p. 36.

la persona tiene radicado sus intereses económicos en el país en la medida que se trata de un dependiente de una empresa uruguaya que tiene dos cuentas bancarias y tres inmuebles en el país.

El 13 de octubre de 2016 con el Decreto 330/016 se estipuló de manera reglamentaria en el Artículo 5 bis en los literales a) y b)¹¹¹ que se entiende por intereses económicos.

La definición aplica siempre que no se acredite la residencia fiscal en otro país. Es de hacer notar que es una opción para la persona física, en el entendido de que es la persona quien debe acreditar tal condición, por ende el responsable de la carga de la prueba es el individuo. Uno se puede plantear: ¿si una persona física podría querer ser residente fiscal de varios países? Sí, dependerá del tratamiento tributario que reciba en dicho país, así como de la red de CDI vigentes que tenga el mismo (cabe precisar que los CDI tienen reglas de desempate para resolver quién sería el Estado “ganador” en caso de doble residencia), en ese sentido, el interés de ser residente en un país puede estar asociado a que se quiera acoger a los beneficios de un CDI determinado o que existan vacaciones fiscales, por el tratamiento que reciban las rentas en dicho país o por cuestiones referentes al *Common Reporting Standard* (CRS)¹¹². Se comparte la posición de BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra de que esta característica le quita solidez conceptual a como se encuentra definido los intereses económicos en la norma.¹¹³

Como ya fue comentado la residencia fiscal en otro país, según el decreto reglamentario, se demuestra exclusivamente con la presentación de un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del correspondiente Estado.

Pasando a analizar el literal a) se requiere una inversión en inmuebles de 15.000.000 de UI para poder calificar como residente fiscal. Primer punto la inversión está expresada en Unidades Indexadas (unidad que se actualiza por la inflación) como sabemos el mercado inmobiliario se maneja en dólares americanos, por lo que resulta fundamental convertir correctamente los montos a UI para determinar si se cumple la condición. La norma cuando hace referencia al término

¹¹¹ “... Salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, se considerará que una persona radica la base de sus intereses económicos, cuando tenga en territorio nacional, una inversión: a) en bienes inmuebles por un valor superior a 15:000.000 UI (quince millones de Unidades Indexadas). A estos efectos se considerará el costo fiscal actualizado de cada inmueble valuado de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del presente Decreto. b) directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 45.000.000 UI (cuarenta y cinco millones de Unidades Indexadas), que comprenda actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley N.º 16.906 de 7 de enero de 1998, y su reglamentación. A efectos de determinar el monto de la inversión realizada, se considerarán las normas de valuación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas...”.

¹¹² CRS es un modelo de reporte para el intercambio automático de información financiera entre países con finalidad tributaria, basado en un Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras aprobado en octubre del 2014.

¹¹³ BRUZZONE, Leonardo y LIMA, Alejandra, *Op. cit.*, p. 29.

inmuebles lo hace en plural por lo que la inversión a considerar puede ser una o varias propiedades que posea la persona.

En lo referente a la valuación de los inmuebles nos remitimos según lo estipulado por la norma al Artículo 26 del decreto reglamentario, siendo el que regula entre otras cosas la actualización del costo fiscal de los inmuebles al momento de las ventas, así como la valuación de las mejoras en los inmuebles si las hubiere.

Si bien en el texto reglamentario no se hace mención específica respecto a si las mejoras realizadas en un inmueble pueden ser consideradas como una inversión, el Instructivo del Formulario 5202 V6.0 así como como el mismo Formulario 5202 (formulario de solicitud de certificado de residencia fiscal) prevén la inclusión de mejoras, criterio que se comparte ya que en definitiva las mejoras son una inversión en un inmueble. Por lo tanto se podría concluir que para determinar el valor en UI del inmueble, deberíamos tomar el tipo de cambio interbancario del día anterior al momento de la compra, convertido al valor de la UI del primer día del mes siguiente al de la compra y de existir mejoras, las cuales deben estar debidamente documentadas en aplicación de lo estipulado por el Artículo 26 del decreto reglamentario, así como por la mano de obra deberá haberse liquidado y pagado el Aporte Unificado de la Construcción, se deberá seguir el mismo procedimiento de conversión al mencionado anteriormente.

Resulta muy importante analizar si el modo de adquisición, así como el financiamiento del inmueble repercute en la posibilidad de computar la inversión para poder configurar la residencia fiscal por intereses económicos. La Administración Tributaria en las Consultas 6.038, 6.147, 6.422 y 6.426 considera que la adquisición se produce desde la promesa de compraventa (no debiendo esperar a la escritura definitiva) remitiéndose a la solución planteada en sede del Impuesto al Patrimonio en el literal C) del Artículo 11 del Título 14. En lo que tiene que ver con la forma de financiamiento, sostiene que en la medida que la inversión supere el monto estipulado por el decreto reglamentario, no interesa la forma de financiar la adquisición de los inmuebles.

Otro de los modos de transmisión patrimonial de un inmueble es la adjudicación que se puede dar cuando una sociedad comercial transfiere a sus accionistas los bienes sin precio, dado que el accionista en la adjudicación no realiza un pago para adquirir el inmueble. En este caso, si bien hay una transferencia del dominio del bien y la persona física pasa a ser titular de un inmueble en nuestro territorio, no habría una inversión en un sentido económico por lo que se entiende que no configuraría la condición para calificar como residente fiscal.

En la Consulta 6.038 se plantea el caso de que los inmuebles hubieran sido adquiridos en forma conjunta, es decir que varias personas comparecen en la compra de bienes inmuebles. La Administración entendió que se estará frente a bienes en condominio, por lo que el interesado

deberá proporcionar el importe de la inversión efectuada a los efectos de considerarla para los intereses económicos. Posición que se comparte.

¿Pero qué sucede cuando quién compra el bien es una persona casada sin capitulaciones matrimoniales? Estaríamos frente a un bien inmueble ganancial según lo definido por el Artículo 1955 de nuestro Código Civil, un bien que es de la sociedad conyugal. ¿No podríamos realizar el mismo razonamiento que la Administración efectuó en la consulta citada anteriormente? Es decir, que el monto invertido debe ser proporcionado en partes iguales entre los integrantes de la sociedad conyugal, lo que además resultaría en línea con lo estipulado en el Artículo 1 del Título 14 cuando se expresa que cuando no se opte por liquidar el Impuesto al Patrimonio como núcleo familiar, cada cónyuge deberá declarar sus bienes propios y la mitad de los gananciales. HEINE Ernesto Francisco¹¹⁴ entiende que el hecho de que un bien sea ganancial no se traduce en una copropiedad del bien, siendo el propietario del mismo al menos durante la vigencia de la sociedad conyugal, el cónyuge administrador. La Administración Tributaria asume esta misma posición en la Resolución 727/007 de 10 de julio de 2007 al disponer que a los efectos del IRPF, cada cónyuge imputará como propias las rentas derivadas de sus bienes propios y de los gananciales que administra de acuerdo a lo previsto en el artículo 1970 del Código Civil. Por lo expuesto entendemos que a los efectos de computar la residencia por intereses económicos en los casos de sociedad conyugal, habrá que estar a quién compareció en la escritura o promesa de compraventa, pudiendo proporcionar el monto en partes iguales en el caso en que ambos cónyuges hayan comparecido, de lo contrario se considerará solamente al cónyuge que sea el socio administrador.

Por otro lado y si bien la norma es clara, cabe puntualizar la Consulta 6.295 relativa a una persona física, que es titular del 100% de las participaciones patrimoniales de una sociedad que tiene inmuebles en su patrimonio que superan los 15.000.000 de UI, consulta si puede configurar la residencia fiscal por el literal a), la Administración responde en sentido negativo, la norma solo admite acreditar la residencia por inversión en forma indirecta en el supuesto previsto en el literal b) no así para el literal a) que requiere que sea en forma directa.

Pasando analizar el literal b) el mismo dispone que se entenderá que una persona tiene sus intereses económicos, cuando tenga una inversión en una empresa, de manera directa o indirecta, por un valor superior a 45.000.000 UI siempre que la empresa tenga actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional de acuerdo a la Ley 16.906, más conocida como Ley de Inversiones, a los efectos de valorar el monto de la inversión realizada se considerarán las normas de valuación del IRAE.

¹¹⁴ HEINE, Ernesto Francisco, Algunas reflexiones sobre un caso práctico: bienes gananciales y su persecución, Revista CADE, mayo 2022, p. 83.

Como se desprende de la norma la inversión puede ser efectuada de manera directa o indirecta. Inversión indirecta implicaría que la persona no hace la inversión de en forma “personal” o a su nombre, sino que puede ser realizada a través de otro vehículo jurídico, del cual la persona física es beneficiaria (por ser socia, accionista, etc.).

La otra exigencia es que la empresa debe tener actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional de acuerdo a la Ley 16.906. Por lo que entendemos que no basta que la empresa haya presentado un proyecto de inversión sino que el mismo ya debe tener la declaratoria promocional emitida por parte del Poder Ejecutivo.

En la Consulta 6.486 una persona física consulta sobre si unas inversiones que está proyectando efectuar en distintas sociedades mediante la compra de acciones le permitirían calificar como residente fiscal por el literal b), en particular teniendo en cuenta que la sociedad obtuvo la declaración de promoción con anterioridad a la fecha de la compra de acciones y al hecho de que no existen beneficios del Impuesto a las Rentas de las Actividades Empresariales (IRAE) pendientes de utilización para el ejercicio en el cual pretende ser considerado residente fiscal uruguayo. La Administración responde que se podrá computar la inversión realizada en la empresa promovida independientemente de que el proyecto haya obtenido la declaratoria promocional con anterioridad a la fecha de efectuada la inversión, siendo necesario que el proyecto se encuentre vigente o en plazo de ejecución en el ejercicio en el cual se solicita la residencia fiscal. Se entiende que el proyecto continúa vigente hasta que no haya concluido el último de los plazos a que refiere el artículo 11, inciso 2, del Decreto 268/020.¹¹⁵

En el año 2020 época de pandemia del COVID-19, con el objetivo de reactivar la economía a través de la generación de nuevas inversiones con la aprobación del Decreto 163/020 el 11 de junio del 2020 se incluyeron dos nuevas hipótesis para ser considerado como residente fiscal por intereses económicos, agregándose de esta manera los literales c) y d) al Artículo 5 bis del Decreto 148/007¹¹⁶.

En lo que concierne al literal c) valen los mismos comentarios efectuados cuando fue analizado el literal a) pero con tres diferencias importantes, i) el monto de la inversión es sustancialmente

¹¹⁵ “...el último de los siguientes plazos: el plazo para la ejecución de inversiones establecido en la resolución o la ejecución efectiva, el plazo establecido en la resolución para la utilización de los beneficios o su utilización efectiva y el cronograma de indicadores...”.

¹¹⁶ c) en bienes inmuebles, por un valor superior a 3:500.000 UI (tres millones quinientas mil Unidades Indexadas), siempre que la misma se realice a partir del 1° de julio de 2020, y en tanto registre una presencia física efectiva en territorio uruguayo durante el año civil de, al menos, 60 (sesenta) días de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo. A estos efectos, se considerará el costo fiscal actualizado de cada inmueble valuado de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del presente decreto. d) directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 15.000.000 UI (quince millones de Unidades Indexadas), siempre que se realice a partir del 1° de julio de 2020 y generen, al menos, 15 (quince) nuevos puestos de trabajo directo en relación de dependencia, a tiempo completo, durante el año civil (...)...”

menor, pasando a ser 3.500.000 UI, ii) el inmueble debe ser adquirido con posterioridad al 1° de julio de 2020, por lo tanto inversiones realizadas con anterioridad no computarán y iii) por último se agrega un requisito de presencia en territorio uruguayo, no ya la permanencia de más de 183 días, sino 60 días de presencia física efectiva, es decir que las ausencias esporádicas no tienen la menor relevancia para contar la cantidad de días exigidos.

Las Consultas 6.038, 6.147 y 6.486 señalan que la condición a los efectos de obtener la residencia fiscal por intereses económicos se deberá cumplir al 31 de diciembre de cada año civil. Esto es aplicable para los cuatro literales, quiere decir que la persona deberá tener la inversión el último día del año civil. Pongamos un ejemplo para ilustrar de mejor manera lo expuesto, supongamos que una persona física adquirió en agosto del 2020 un inmueble por 4.000.000 UI, estuvo 70 días durante el año 2023 y la inversión al 31 de diciembre de ese año estaba en su patrimonio, no habría dudas que podría configurar la residencia fiscal por intereses económicos en lo que respecta al año 2023. Esta persona en abril del 2024 enajena el inmueble por lo que si durante el 2024 pretende configurar la residencia fiscal por intereses económicos por el literal c) además de permanecer al menos 60 días deberá realizar una nueva inversión superior a los 3.500.000 UI y mantenerla en su patrimonio al 31 de diciembre del 2024.

Por otra parte, la Administración en la Consulta 6.338 relativa a la posibilidad de considerar que se configura la residencia fiscal por inversiones en inmuebles, en el caso de la celebración de un contrato de adhesión a un fideicomiso de construcción al costo, donde una persona física de nacionalidad extranjera en calidad de fideicomitente, se obligará a realizar los aportes necesarios para la construcción de un edificio. Se expide en forma negativa ya que entiende que la inversión se realizará en una entidad y no en un inmueble, pero sostiene que podría verificarse la inversión directa o indirecta en una empresa según lo estipulado en el literal d). En esta consulta también resulta interesante destacar que se establece que para poder computar la inversión es suficiente la promesa de compraventa, aunque sea sin entrega del bien y por ende que no haya posesión del mismo.

En lo que tiene que ver con el literal d) valen los mismos comentarios efectuados para el literal b) siendo las diferencias más importantes las siguientes: i) el monto a considerar de la inversión es sustancialmente inferior siendo la cota mínima las 15.000.000 de UI, ii) las inversiones deben ser realizadas con posterioridad al 1° de julio de 2020 mientras que en literal b) no había un plazo a partir desde cuándo se debían realizar y iii) a diferencia del literal b) que exige que la empresa tenga actividades o proyectos promovidos por la Ley de Inversiones, para este literal no es necesario que la actividad sea declarada de interés nacional pero sí se exige que se generen 15 nuevos puestos de trabajo en relación de dependencia en el año civil que se pretende configurar la residencia.

En lo referente a los nuevos puestos de trabajo para ver su incremento se debe comparar contra la línea de base, es decir con el momento que se invirtió, por ejemplo si en el momento que se invirtió había 10 puestos de trabajo parecería que habría que ver si en el año que se pretende configurar la residencia fiscal hubo en algún momento 25 empleados, es decir no se exigiría el mantenimiento de los puestos durante todo el ejercicio, sino llegar a esa cifra en algún momento del año civil. Aunque si bien no hay una posición formal por parte de la Administración, esta parecería ser su postura sobre el tema.

Se deberá computar la inversión acumulada desde la fecha que se inicia con la misma, que debe ser posterior al 1º de julio del 2020 hasta la finalización del año civil en el cual se pretende configurar la residencia fiscal. En el caso que se realicen inversiones en rentas en especie a los efectos de su valuación será aplicable lo estipulado en el Artículo 73 del Decreto 150/007.

Ahora bien, supongamos que se realiza la inversión y ese mismo año se generan en el algún momento los 15 nuevos puestos de trabajo, en principio no habría dudas que es residente fiscal por ese ejercicio. Pero qué pasa en los años siguientes ¿se debe exigir el incremento de 15 personas en cada año? Entendemos que los 15 nuevos puestos de trabajo deben ser comparados contra la situación inicial al momento de realizar la inversión, no correspondiendo exigir que en cada año civil se deban incrementar 15 nuevos puestos laborales, sino que haya en algún momento 15 nuevos puestos comparada a la situación inicial.

Aunque la posición en cómo contar los nuevos 15 puestos de trabajo puede ser al menos cuestionable y la manera de considerarlos deba ser otra, como por ejemplo que sea un incremento promedio anual de al menos 15 puestos en el año que se pretende configurar la residencia fiscal, sería importante al menos contar con una posición formal sobre el tema.

III.4 – Nacionales uruguayos con cargo o empleo oficial

Existe un determinado elenco de individuos de nacionalidad uruguaya que se consideran residentes fiscales en nuestro país, aun si no cumplen ninguno de los criterios expuestos anteriormente, estos están nominados en una lista taxativa en el segundo inciso del Artículo 2 del Título 7¹¹⁷

¹¹⁷ “...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...”

básicamente se trata de miembros de misiones diplomáticas, de oficinas consulares, de delegaciones ante organismos internacionales y funcionarios activos que ejerzan en el exterior trabajo diplomático.

A su vez se estipula que los nacionales extranjeros que se encuentren en nuestro país cumpliendo las mismas funciones que los nacionales uruguayos referidos anteriormente, serán considerados no residentes fiscales, a condición de reciprocidad.

III.5 - Trabajadores no nacionales uruguayos que presten servicios en Zona Franca

Los Artículos 43 del Título 7 y 2 del Título 8 establecen que las personas físicas que no posean nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en zona franca estando excluidos del régimen de tributación del Banco de Previsión Social, pueden optar por tributar el IRNR por las rentas de trabajo, lo que en la práctica implica tributar a una tasa fija del 12% en concepto de este último impuesto, en lugar de tributar por IRPF con tasas que van del 0% al 36%, opción que en caso de sueldos elevados como son, generalmente los de estos sujetos, implica tributar a una tasa efectiva bastante inferior a la que implicaría estar alcanzados por IRPF.

Esta opción está condicionada únicamente a estas rentas y solo podrá ejercerse respecto de actividades que se presten exclusivamente en la zona franca o en régimen de teletrabajo de acuerdo a con lo establecido en el Artículo 14 TER de la Ley N 15.921. Además los servicios no podrán formar parte directa o indirectamente de otras prestaciones de servicios realizados a residentes en territorio nacional no franco, salvo que los ingresos representen menos del 5% del monto total de ingresos del ejercicio.

En rigor esta opción no constituye una excepción a la configuración del concepto de residencia fiscal, sino que la opción es respecto al impuesto a tributar.

En efecto, ¿qué pasaría si un extranjero que presta servicios en zona franca y opta por tributar el IRNR por las mismas, obtiene otras rentas de trabajo por la prestación de servicios en nuestro país a no usuarios de zona franca? Nos enfrentaríamos a un caso en donde una persona sería contribuyente de los dos impuestos, IRNR por opción e IRPF por las restantes rentas.

III.6 - Opción IRNR por rendimientos de capital mobiliario del exterior: “Régimen de Impatriados” o “Tax Holiday”

Cuando Uruguay aprueba la Ley 18.718 en el 2010, pasaron a quedar alcanzados por el IRPF a partir del 1º de enero de 2011 los rendimientos de capital mobiliario generados en el exterior. El gravamen de esas rentas de fuente extranjera, motivó el dictado de otra norma a través de la cual se otorgó un periodo por el cual los “nuevos residentes” pueden optar por tributar el IRNR por los referidos rendimientos. De esa forma teniendo en cuenta que el IRNR no grava esas rentas por

considerarlas de fuente extranjera, la opción por tributar dicho tributo en la práctica implica que las mismas no quedan gravadas.

Este régimen, conocido coloquialmente como “*Tax Holiday*” o “Vacaciones Fiscales”, fue incorporado por primera vez en nuestro país con la Ley 18.910 de 25 de mayo de 2012, el mismo se inspira en el régimen ya existente en esos años en España, conocido como “Régimen de Impatriados”.

En efecto la referida Ley 18.910 agrega al Título 7 en el Artículo 24¹¹⁸ las condiciones para hacer uso de la opción. La misma aplica para las personas que adquieran la residencia fiscal en Uruguay a partir del 2012. La opción se realiza en el ejercicio de cambio de residencia y por los siguientes cinco ejercicios fiscales y exclusivamente por los rendimientos de capital mobiliario aludidos.

No obstante la ley permite, optar además a aquellos que adquirieron la residencia fiscal a partir del 1º de julio 2007 por cambios de residencia, en este caso se establece que el período se computa a partir del 1º de enero de 2011 (período a partir del cual comenzaron a quedar gravados por el IRPF los citados rendimientos en el exterior). Por lo tanto tendrán cinco ejercicios de vacaciones fiscales culminando estas el 31 de diciembre del 2015.

La opción por tributar el IRNR por esos rendimientos según lo que estipulaba la anterior redacción del Artículo 5 Quáter del Decreto 148/007 (texto dado por el Decreto 254/012 de 8 de agosto de 2012), se consideraba ejercida con la presentación al responsable de una declaración jurada destinada a la Dirección General Impositiva. De no existir ningún responsable designado, el contribuyente debía presentar la referida declaración ante la Dirección General Impositiva, opción que se materializaba en el formulario 3.106¹¹⁹.

Es interesante exponer algunas posiciones administrativas en lo referente a esta opción. Vinculado al cómputo de los 5 ejercicios la Consulta 6.274 trata el caso de una persona física que había sido residente fiscal por primera vez en el 2016 y que también lo fue en el 2017, pero en el 2018 abandona el país -por lo que no configura la residencia fiscal durante ese año-, luego retorna en el 2019 recuperando la condición de residente fiscal. Consulta si es posible mantener la opción realizada en el 2016, aun cuando en el 2018 se haya transformado en no residente. La Administración entiende que, dado que la persona adquirió la condición de residente fiscal por primera vez en el 2016, por dicho año y por los siguientes 5 podrá optar por tributar el IRNR por

¹¹⁸ “... Las personas físicas que adquieran la calidad de residente fiscal en la República podrán optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia a territorio nacional y durante los cinco ejercicios fiscales siguientes. Dicha opción podrá realizarse por única vez y exclusivamente con relación a los rendimientos del capital mobiliario a que refiere el numeral 2 del artículo 6º del mismo Título...”

¹¹⁹ Véase Consultas 6.006, 6.274 y 6.369 interesantes sobre el ejercicio de la opción.

los rendimientos de capital mobiliario, independientemente de que en el año 2018 haya perdido la calidad de residente fiscal uruguayo.

En lo que tiene que ver con la posibilidad de modificar la opción, en la Consulta 6.369 se presenta un ciudadano extranjero que solicita dejar sin efecto en el año 2019 la opción ejercida en el año 2017 cuando fue por primera vez residente fiscal uruguayo. La posición de la Administración en relación a modificar las opciones que se efectúan con la presentación de una declaración jurada, ha sido restrictiva, admitiendo únicamente la rectificación de la opción en los casos en que se acredite la existencia de un error de hecho o de derecho en virtud del Artículo 64 del Código Tributario.

Por último, la Consulta 6.006 plantea si la opción de tributar el IRNR por los rendimientos de capital mobiliario del exterior, aplica también cuando un contribuyente de IRAE distribuye dividendos cuyo origen corresponde a rendimientos de capital mobiliario generados en el exterior. En el IRPF existe una norma anti-elusiva, cuando se canalizan inversiones de capital mobiliario del exterior a través de un contribuyente de IRAE, si los mismos son distribuidos a una persona física, esos dividendos quedan alcanzados por IRPF a la tasa del 12% siempre y cuando los rendimientos se hayan devengados en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2011. La Administración responde que, atendiendo al espíritu anti-elusivo de la norma surge que lo que el legislador buscó fue subsumir ambas modalidades de recepción de rentas dentro de la misma lógica tributaria, por lo que el período de opción de IRNR también es aplicable cuando un contribuyente de IRAE distribuye dividendos que fueron originados en rendimientos de capital mobiliario que provengan del exterior a una persona física con la opción en vigencia.

El referido Régimen de Impatriados, fue posteriormente modificado en el año 2020 por la Ley 19.904 del 18 de setiembre del 2020 la cual incorporó un inciso al Artículo 24 del Título 7¹²⁰ únicamente aplicable para aquellas personas físicas que adquirieran la condición de residente fiscal a partir del año 2020 otorgando a las mismas la opción de: a) tributar el IRNR por los rendimientos de capital mobiliario del exterior por el ejercicio en que se verifique el cambio de residencia fiscal y durante los diez ejercicios fiscales siguientes o b) optar por tributar el IRPF a la tasa del 7%.¹²¹

Con lo cual la Ley 19.904 a diferencia del anterior Régimen de Impatriados consagrado por la Ley 18.910 no solamente amplió el período de la opción para quienes opten por tributar el IRNR (extendiendo el plazo de 5 a 10 ejercicios); sino que además habilitó otra alternativa a la opción

¹²⁰ “...Las personas físicas que adquieran dicha calidad a partir del ejercicio fiscal 2020, podrán optar, en las condiciones dispuestas en el inciso primero, por tributar: a) el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia a territorio nacional y durante los diez ejercicios fiscales siguientes; o b) el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas a la tasa dispuesta en el artículo 26 de este Título...”

¹²¹ Véase Decreto 342/020 y Resolución 2.481/2020 que tratan temas relevantes del ejercicio de la opción.

de tributar el IRNR por 10 ejercicios, que es la de tributar el IRPF a una tasa menor (7% en lugar del 12%) sin fijar un límite temporal.

El Decreto 342/020 del 15 de diciembre de 2020 reglamentó la Ley 19.904 modificando al Decreto 148/007 el Artículo 5 - Quáter. Por su parte la Administración reguló las formalidades de esta opción en la Resolución 2.481/2020 donde al igual que en la Consulta 6.369 se remarcó que la opción se realiza por una única vez y que la misma no podrá ser modificada.

Las personas físicas que hubieran ejercido la opción por tributar por IRNR con anterioridad al 2020, deberán presentar una nueva declaración jurada conjuntamente con la constancia de haber presentado oportunamente la referida opción ante DGI o el responsable designado. Asimismo, se estipula que deberán presentar la declaración jurada aquellos residentes fiscales que hubieran configurado tal condición antes del 2020 y que no hubieran materializado la mencionada opción. También deberán presentar la nueva declaración jurada aquellos residentes fiscales que adquirieron tal condición a partir del 2020. La resolución da un plazo hasta el 30 de junio del 2021 para la presentación, ¿pero qué sucede si la persona física no presentó tal declaración en plazo? ¿no puede hacer uso de la opción? Parecería que el no cumplimiento del plazo no imposibilita el ejercicio de la opción, desde ya que habrá una omisión en el cumplimiento de los deberes formales y por ende será plausible de una multa por contravención según lo que estipula el Artículo 95 de nuestro Código Tributario. Tampoco queda claro si aquellos residentes fiscales que adquieran tal condición a partir del 2021 tienen un plazo determinado para presentar la mencionada declaración.

Por último el 24 de diciembre del 2020 se aprueba la Ley 19.937¹²² que incorpora una tercera modificación al régimen. La misma consiste en extender el período de la opción del IRNR de 5 a 10 ejercicios para quienes realizaron la opción en función a la Ley 18.910, siempre que acrediten haber adquirido un inmueble por un valor superior a 3.500.000 UI y siempre que registren una presencia efectiva de al menos 60 días en el país a partir de la vigencia de la ley.

Esta nueva opción fue reglamentada por el Decreto 141/021, el cual agrega al Decreto 148/007 el Artículo 5 - Quinquies. De acuerdo al citado artículo podrán optar por tributar el IRNR con relación a las rentas devengadas a partir del ejercicio fiscal 2021, por hasta un plazo máximo de diez ejercicios fiscales, quienes optaron al amparo de la Ley 18.910 (primer Régimen de Impatriados) siempre que tengan una presencia efectiva de 60 días en el país y que realicen una inversión en

¹²² “...Las personas físicas que hayan hecho uso de la opción prevista en el inciso primero de este artículo, podrán optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), por hasta un plazo máximo de diez ejercicios fiscales contados desde el año civil siguiente a que obtuvo la residencia fiscal en las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, siempre que acrediten haber adquirido un inmueble por un valor superior a UI 3.500.000 (tres millones quinientas mil unidades indexadas) a partir de la vigencia de la Ley N° 19.937, de 24 de diciembre de 2020 y registren en el país una presencia efectiva durante el año civil de al menos 60 (sesenta) días calendario. ...”

inmuebles por un valor superior a 3.500.000 UI a partir del 22 de enero del 2021. En caso de que hayan realizado anteriormente la opción de tributar el IRNR a los efectos de computar los 10 ejercicios, deberán deducir los ejercicios de la primera opción.

La Resolución 898/021 reglamenta como debe ser formalizada la opción, además de exigir determinadas formalidades que se deben cumplir todos los años mientras la misma se encuentre vigente, exige que se demuestre a la Administración Tributaria antes del 31 de enero de cada año, que se verifica en el año fiscal la presencia efectiva requerida, así como que se mantiene la inversión realizada.

Pongamos un ejemplo práctico para entender mejor la opción, supongamos una persona física que en el año 2013 adquirió la residencia fiscal en Uruguay e hizo uso de la opción a que refiere la Ley 18.910, por lo que hasta el 31 de diciembre de 2018 la opción por IRNR se encontró válida. Supongamos que dicha persona en mayo de 2021 realizó una inversión en inmuebles superior a 3.500.000 UI y además permaneció más de 60 días en Uruguay, cumpliendo estos dos requisitos en los próximos años, con lo cual puede ejercer la opción estipulado por la Ley 19.937 por ende como son diez ejercicios fiscales a partir del 2021, la nueva opción será válida hasta el 31 de diciembre del 2024, dado que hay que descontar los seis ejercicios fiscales que ya utilizó anteriormente, desde el 2013 al 2018.

IV - APLICACIÓN DE UN CDI POR PARTE DE UN RESIDENTE FISCAL URUGUAYO

IV.1 - Introducción

Cuando se analizó la definición de residencia fiscal por parte del MCOCDE y MCONU en el Artículo 4 se pudo observar que ambos modelos realizan una remisión a la normativa doméstica de los Estados contratantes para la definición de la misma. Sin embargo, el artículo dispone de ciertas exclusiones que implican negarle los beneficios del CDI a una persona física por no ser considerado residente fiscal a los efectos de la aplicación del mismo.

En el presente capítulo se analizarán las referidas exclusiones, considerando nuestra normativa interna así como la red de CDI suscritos por nuestro país.

IV.2 - Exclusión porque no se lo considere sujeto a impuestos

Tal como se planteó en el punto II.3.1 existen dos interpretaciones relativas a qué se entiende por sujeto a impuestos.

Una interpretación amplia que entiende que una persona está sujeta a impuesto incluso si el Estado no aplica efectivamente el impuesto sea porque existen pérdidas, exoneraciones, eventuales deducciones o aplicación de mínimos no imponibles. De acuerdo a esta interpretación una persona física que verifica la residencia fiscal en Uruguay, no quedaría excluida de la aplicación del CDI, ya que si se trata de un contribuyente del IRPF, puede estar potencialmente sujeto a impuesto por sus rentas y patrimonio.

La otra interpretación más restrictiva considera que una persona se encuentra sujeta a impuesto cuando efectivamente soporta la carga tributaria. Conforme a esta interpretación las personas que obtengan rentas exentas (por ejemplo, las del artículo 38 del Título 7), rentas no comprendidas o incluso cuando se obtengan rentas de trabajo o de pasividades por las que no se tribute por no llegar al mínimo no imponible, cabría concluir que no pueden aplicar los beneficios de un CDI firmado en Uruguay.

En nuestra opinión se podría afirmar que Uruguay ha optado por la primera interpretación. Si bien no se establece a texto expreso para el caso de las personas físicas, podemos encontrar algunos antecedentes para el caso de entidades, donde se consideran residentes a los efectos del CDI a ciertos contribuyentes exentos.

Por ejemplo, se podría citar el protocolo del CDI firmado con España en donde a título expreso, se estipula que no podrán aplicar el CDI ciertas sociedades y entidades acogidas a regímenes especiales (Sociedades de Zonas Francas previstas en la Ley 15.921 o sus modificaciones posteriores a la prestación de servicios financieros; Sociedades Anónimas Financieras de Inversión, Instituciones Financieras externas acogidas al régimen fiscal previsto en el Decreto de 17 de agosto de 1989). Similar situación encontramos, en el protocolo de Finlandia con respecto a las Zonas Francas uruguayas respecto de los servicios financieros.

Cabe destacar el protocolo del CDI firmado con Chile, que dispone que el término “residente de un Estado Contratante” incluye *una organización establecida y mantenida en ese Estado exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, educacionales o científicos; y b) un fondo de pensiones reconocido, esto es, establecido y regulado en ese Estado, de conformidad a su legislación de seguridad social principalmente para el beneficio de los residentes de ese Estado, aunque todo o parte de su renta o ganancia se encuentre exenta de impuesto en ese Estado de acuerdo a su legislación interna.* En el entendido que estas organizaciones podrían estar exoneradas de impuestos, se las incluye a texto expreso en la definición. Similar situación encontramos en el protocolo del CDI firmado con el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Suiza.

El protocolo del CDI firmado con Bélgica expresa que: *se entiende que una persona esta "sujeta a impuestos" en un Estado Contratante cuando dicha persona está sujeta a las leyes tributarias vigentes en ese Estado Contratante aun cuando, conforme a dichas leyes, la totalidad o parte de su renta o patrimonio esté exenta de impuestos.*

Por su parte, en el protocolo del CDI firmado con Luxemburgo incluye que serán consideradas como residentes en Uruguay a las entidades que atribuyen rentas, ya que podría ser cuestionable que las mismas se encuentren sujetas a impuestos en el país. Semejante situación encontramos en el protocolo del CDI firmado con Malta y Liechtenstein.

No obstante se podría argumentar que el hecho de que se incluyan ciertas hipótesis en algunos CDI, podría indicar que dicha interpretación es válida sólo para los CDI que lo incluyen.

Ahora bien, se podría plantear la siguiente interrogante: ¿una persona física que se haya acogido al Régimen de Impatriados, es decir que tenga un período de gracia por los rendimientos de capital mobiliario del exterior, podría calificar como sujeto a impuesto y por lo tanto acogerse a los beneficios del CDI? En nuestra opinión, si nos afiliamos al criterio de sujeción plena entendido como una sujeción potencial al impuesto, que implica que, si se verifica el hecho generador, pero por la existencia de una norma legislativa que lo exonera del pago (en rigor la ley no lo exonera,

sino que no lo grava al permitirle optar por el IRNR), la persona podría considerarse sujeta a impuesto conforme al artículo 4.¹²³

Por lo expuesto en los párrafos anteriores nos posicionamos ante la interpretación realizada, que para estar sujeto a impuesto no es necesario que haya un pago efectivo del tributo, sino que exista una sujeción potencial, como se puede dar en casos en donde por exoneraciones, eventuales deducciones o aplicación de mínimos no imponibles no se termine gravando la renta o el patrimonio.

IV.3 - Exclusión porque el criterio de residencia fiscal no esté incluido

Pasando a analizar las interpretaciones efectuadas sobre los criterios domésticos utilizados para definir la condición de residente fiscal hay dos posiciones: la primera que expresa que si es residente fiscal según la normativa doméstica, se cumple con la definición para el CDI. En consonancia con esta línea de interpretación, las personas físicas en Uruguay no tendrían problemas para acogerse a los beneficios de un CDI firmado por nuestro país.

Si bien no constituye objeto del presente trabajo el análisis de la residencia fiscal en el marco de los CDI para las personas jurídicas, cabe tener presente que en los casos de los CDI firmados por Uruguay tanto con Alemania, Corea, España y Hungría no se incluye el lugar de incorporación o constitución en la definición de residente del artículo 4 del respectivo CDI. El Artículo 3 del Título 4 define el criterio de residencia para las personas jurídicas y otras entidades estipulando que serán consideradas residentes en nuestro país las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales. Por lo que se podría plantear la siguiente interrogante dado que este criterio de sujeción a impuesto no fue incorporado en estos CDI, ¿cabría entender que a una persona jurídica uruguaya se le podrían negar los beneficios de los cuatro CDI mencionados por no estar incluido el lugar de constitución? No parece razonable negar los beneficios por dicho motivo, por un lado, podría interpretarse que cuando el artículo expresa que será residente cualquier persona que esté sujeta a impuesto por “cualquier otro criterio de naturaleza análoga”, el lugar de incorporación calificaría como tal. Por otro lado, por una interpretación finalista, sostener lo contrario implicaría negarle los beneficios de los referidos CDI a todas las entidades constituidas en Uruguay, objetivo no perseguido al negociar los CDI.

La otra interpretación para configurar la residencia de una persona física a los efectos de un CDI, se centra en que debe existir una conexión territorial real entre la misma y el Estado. Bajo este supuesto, podría haber casos donde una persona física no se considere residente fiscal a los efectos de un CDI, nos referimos a quienes hayan adquirido la residencia fiscal en nuestro país por

¹²³ Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo, abril 2015, p. 72.

intereses económicos, principalmente por el literal a) que únicamente exige una inversión en inmuebles superior a 15.000.000 UI. Si bien existe una inversión económica relevante podría descartarse como una conexión territorial real entre la persona física y el país, más cuando quizás la persona tenga inversiones en otros países muy superiores a las que tenga en Uruguay. En lo concerniente a las restantes condiciones de intereses económicos, se exige una presencia en el país además de la inversión; a pesar de que la presencia física parece ser breve, podríamos presumir que existe una conexión territorial o en el caso de las inversiones realizadas indirectamente hay otras exigencias además de los montos de inversión como proyectos de inversión promovidos o generación de empleo, por lo que en principio también podríamos presuponer la existencia de una conexión territorial. No obstante, podrían descartarse estas tres condiciones también por entender que bajo estos supuestos, no existe un vínculo territorial real fuerte entre la persona y Uruguay.

En el caso del núcleo principal o base de sus actividades no se define la residencia por la mera tenencia de rentas en el país, sino que las mismas deben ser mayores comparadas individualmente a las obtenidas en terceros países y al no poder ser exclusivamente de capital se exige un vínculo más estrecho con nuestro país, ya que deben generarse rentas de trabajo.

En las condiciones de permanencia física no parecería haber dudas de la existencia de un vínculo territorial, especialmente cuando la inmensa mayoría de los países utilizan este criterio de una manera muy similar.

En el caso de intereses vitales, puede ser cuestionable la conexión territorial cuando el cónyuge no configuró la residencia fiscal por permanencia física sino por los criterios citados anteriormente que no tienen dicha conexión.

En suma, si bien se puede llegar a aceptar pacíficamente que mientras la persona física sea residente fiscal en Uruguay puede aplicar los beneficios de un CDI, resulta difícil considerar la existencia de una conexión territorial fuerte que permita configurar la residencia en el marco de los CDI, cuando la misma se adquiere por intereses económicos (salvo eventualmente en la hipótesis que se exige una presencia física de 60 días) o por intereses vitales cuando no se tenga una permanencia física en el país.

No obstante los casos anteriores podrían resolverse si nos enfrentemos a situaciones de doble residencia fiscal en el marco de un CDI, ya que si existiera una conexión territorial débil entre la persona y uno de los Estados es muy probable que ese frágil vínculo haga perder a ese Estado cuando se apliquen las reglas de desempate.

Resulta importante resaltar la incorporación de las denominadas cláusulas LOB en los CDI, por sus siglas en inglés *limitation on benefits clauses*, que justamente tienen como finalidad aumentar los requerimientos para tener derecho a los beneficios de los CDI, donde además de ser residente

de uno de los Estados contratantes, debe acreditarse la existencia de un vínculo real con el Estado de residencia. Con estas cláusulas lo que se intenta, entre otras cosas, es evitar un uso abusivo de los convenios, siendo el *treaty shopping* una de las prácticas más importantes.¹²⁴ El plan de acción BEPS, por su sigla en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, en su acción número 6 está dirigida a combatir específicamente las conductas de abuso de los Convenios. Aunque las cláusulas LOB no aplican para el caso de las personas físicas, ya que las personas físicas se consideran personas calificadas.

IV.4 - Exclusión de determinadas personas que tributan únicamente por las rentas o por el patrimonio situado en un Estado

Una interpretación de la segunda frase del Artículo 4 (1) es que la misma excluye de los beneficios del CDI únicamente a determinados casos especiales, como pueden ser los diplomáticos y empleados consulares.

Tal como se describió en el capítulo II.4.1 la normativa interna de nuestro país está en línea con dicha interpretación, ya que considera no residentes, siempre que exista reciprocidad, a los extranjeros diplomáticos, empleados consulares y asimilados que trabajen en Uruguay. Con lo cual, quedarían excluidos de la aplicación de los beneficios de los CDI.

IV.5 - Exclusión de personas que sean residentes de países que estén afiliados al principio de la fuente

Como ya fue expuesto en el capítulo II. 4.2 existen dos posiciones bien marcadas sobre este tema, aquellos que defienden que las personas pertenecientes a países afiliados al principio de la territorialidad no podrían acogerse a los beneficios de un CDI mientras que la otra línea de interpretación sostiene lo contrario.

¿Qué consecuencias tiene sostener una u otra interpretación en el caso de Uruguay?

Las personas físicas residentes fiscales en Uruguay, no están sujetas al pago de impuestos exclusivamente por la renta generada en el país, ya que como fue analizado previamente se gravan ciertas rentas obtenidas en el exterior. Por lo que podríamos considerar que nuestros residentes fiscales no se verían excluidos de beneficiarse de los CDI.

No obstante, no se gravan todas las rentas obtenidas en el exterior, por lo que una posición más restrictiva implicaría considerar que una persona física en Uruguay no podría aplicar los beneficios del CDI, dado que la regla general es que el país se afilia al principio de la fuente, siendo el

¹²⁴ VEGA BORREGO, Félix Alberto, El *treaty shopping* y las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición: incidencia del proyecto BEPS de la OCDE y del modelo de convenio de Estados Unidos, Almacén de Derecho, España, abril 2018.

gravamen de fuente extranjera una excepción. Este fue el criterio seguido por España para el caso de los residentes fiscales españoles que hubieran ejercido la opción del Régimen de Impatriados.

La otra línea de interpretación recogida en los comentarios del MCOCDE entiende que una persona física residente de un país afiliado al principio de la fuente, puede acogerse a los beneficios de un Convenio. Posición que claramente se comparte, ya que aceptar una interpretación contraria, implicaría reconocer que nuestro país excluye a sus residentes de la aplicación de los beneficios de un CDI atendiendo a su sistema territorial.

Analizando los CDI firmados por Uruguay, encontramos que solamente con tres países se excluyó la segunda frase del apartado 1 del Artículo 4: “*Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo...*”, lo que evidencia que no ha sido una política firme de nuestro país excluirla de los CDI.

En efecto, los Convenios suscritos con Alemania, Hungría y Singapur no la incluyen.

El caso de Singapur es relativamente sencillo de justificar dado que el mencionado país consistentemente ha excluido la segunda frase del primer apartado del Artículo 4 de sus CDI¹²⁵ teniendo en cuenta su afiliación al principio de la territorialidad.

En el caso de Alemania y Hungría la razón de la exclusión no es tan clara. Analizando otros CDI firmados por estos países con otros afiliados al principio de la territorialidad, se puede encontrar lo siguiente; Alemania¹²⁶ tiene firmado un CDI con Costa Rica y Georgia donde incluyen la frase, mientras que con Malasia y Panamá (en rigor es un acuerdo de transporte firmado para evitar la doble imposición en buques y aeronaves) no la incluye. Hungría¹²⁷ con países como Singapur, Hong Kong y Emiratos Árabes Unidos define la residencia en los mencionados CDI no siguiendo el MCOCDE ni el MCONU, aunque si incluye la frase cuando menciona a los residentes húngaros que quedarán excluidos en los CDI firmados con Hong Kong y Emiratos Árabes Unidos¹²⁸. Mientras que con Georgia la incluye, entretanto con Malasia no. Por lo que seguramente la exclusión de la frase haya sido resultado de la negociación con cada contraparte.

¹²⁵ OBUOFORIBO, Belema R., *Op. cit.*, p. 31.

¹²⁶ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/doppelbesteuerungsabkommen.html

¹²⁷ <https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/ketoldalualadoegyezmenyek>

¹²⁸ *...In the case of Hungary: any person who under the laws of Hungary, is liable to tax in Hungary by reason of his domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any local authority thereof. This term, however does not include any person who is liable to tax in Hungary in respect only of income from sources in Hungary...*

Ahora bien, hay un concepto que podría complejizar esta interpretación y es el de “sujeción plena”¹²⁹.

Una interpretación literal del término entiende que la persona debe estar sujeta integralmente al sistema tributario como cualquier otro residente fiscal. En ese sentido, podría plantearse la duda respecto al Régimen de Impatriados de nuestro país analizado en el capítulo III.6. Aunque habría que puntualizar que la cuestión se plantearía en algunos casos, no serían todos, sino aquellos que tengan vigente la opción y que además hayan optado por tributar el IRNR (opción que equivale a exonerar las rentas por un plazo limitado), porque aquellos que optaron por la tasa reducida del 7% están sujetos integralmente.

Mientras que la segunda posición es que una persona física está sujeta plenamente cuando es residente en función de la normativa doméstica del país y queda sujeto al sistema tributario como residente fiscal de ese Estado. Por lo que bajo esta interpretación, que se comparte, cabría concluir que una persona física que haya optado por el Régimen de Impatriados puede acogerse a los beneficios de un CDI firmado por Uruguay.

¹²⁹ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada (21 de noviembre de 2017), p. 107 y 108.

V - CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE EL TEMA DE INVESTIGACIÓN

Teniendo en cuenta las distintas interpretaciones con respecto al alcance del apartado 1 del artículo 4 que define la residencia fiscal en los CDI, resulta relevante que cuando dos naciones negocian un CDI se discuta por el equipo de negociación la posición de cada país con relación al concepto de residencia fiscal. En particular con relación a la interpretación de los conceptos de sujeción a impuestos, sujeción plena, así como qué se entiende por la frase que excluye a las personas que están sujetas a impuestos exclusivamente por las rentas que obtengan o el patrimonio situado en su Estado de residencia, de forma de evitar controversias respecto a si una persona física será considerada residente fiscal en el marco de la aplicación del CDI.

En ese sentido sería conveniente que los países fijaran su posición respecto a los temas que pueden originar diferencias de interpretación, incluyendo cláusulas específicas o generales de ser necesario, donde se definan por ejemplo regímenes especiales (como son los previstos por Reino Unido e Irlanda, donde baja ciertas circunstancias específicas las rentas de fuente extranjera no tributan cuando se devengan sino cuando se repatrían)¹³⁰. Como ya fue mencionado Singapur consistentemente ha excluido la segunda frase del primer apartado del Artículo 4 de sus CDI. Uruguay podría asumir esta postura en sus CDI. No obstante quizás esta postura no sea aceptada con facilidad en las negociaciones por otro lado, podría generar dudas interpretativas en los CDI firmados anteriormente que sí incluyen la frase.

Asimismo resulta importante resaltar que la residencia fiscal en ciertas hipótesis de intereses económicos, así como la utilización de la presunción bajo ciertos casos específicos en los intereses vitales, podría implicar negar los beneficios del CDI a una persona física si se considera que no existe una conexión territorial fuerte con nuestro país.

En lo que tiene que ver con la definición de nuestra normativa interna referente al concepto de residencia fiscal de una persona física, se realizarán las siguientes recomendaciones, principalmente para evitar controversias e incrementar la seguridad jurídica.

Vale aclarar que estas observaciones no pretenden mejorar objetivamente el concepto de residencia fiscal en nuestro país, sino aclarar aquellos aspectos de la normativa que generan incertidumbres.

¹³⁰ MORENO CARRASCO, Ramón, *Op. cit.*, p. 94.

Vinculado al criterio objetivo de permanencia física en el país, este presenta aspectos que deberían ser definidos en la norma reglamentaria, tal es el caso del concepto de pasajero en tránsito que no está definido. Aunque el aspecto más controversial e importante, es el concepto de ausencias esporádicas, sería conveniente que se den certezas exigiendo por ejemplo una presencia física efectiva mínima durante el año civil para poder computarlas, limitando la cantidad a un determinado número, reduciendo la cantidad de días para que las ausencias sean consideradas esporádicas o permitir un máximo de días en el año para que las mismas sigan calificando como esporádicas.

En lo que refiere a los criterios subjetivos, entendemos que sería importante que la norma legislativa sea la encargada de definir qué se entiende por los conceptos de núcleo principal o bases de actividades o de sus intereses económicos o vitales ya que al ser conceptos fundamentales del hecho generador, en consonancia con el principio de legalidad, estos deberían ser definidos por la norma legislativa y no por la norma reglamentaria.

A su vez entendemos que sería también importante definir en la norma legislativa que estos criterios subjetivos deben cumplirse al 31° de diciembre de cada año, que coincide además con el acaecimiento del impuesto dando mayor certeza jurídica. Debemos comentar que esta solución no deja de tener múltiples problemas prácticos¹³¹, en el entendido que recién al 31° de diciembre la persona podrá saber si califica como residente fiscal, generando una gran incertidumbre para la persona a la hora de determinar su situación tributaria, así como para los eventuales sujetos pasivos responsables a la hora de realizar retenciones de impuesto, así como para la Administración Tributaria.

Sobre el núcleo principal o bases de actividades, cuando la norma reglamentaria hace referencia a que se obtengan mayores rentas en el país, sería importante que se modifique la palabra rentas por ingresos en consonancia con la posición de la Administración, generando así certidumbre. También podría plantearse que aquellas personas que desarrollen actividades empresariales, puedan considerar los retiros de utilidades a condición de que la persona registre efectiva actividad en la misma y en el país.

En lo que respecta a los intereses vitales, resultaría importante definir el concepto de residencia habitual por parte del cónyuge e hijos menores; sea que se le exija cumplir con cualquiera de los requisitos de residencia fiscal (que sería actualmente la posición administrativa); por ende se lo asimile al concepto de residencia fiscal o que se lo defina en función de otros parámetros cómo

¹³¹ BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra en su ya citada tesis, exponen aspectos temporales de los criterios, y culminan su tesis con un ejercicio constructivo de perfeccionamiento de la norma buscando eliminar o atenuar cuestiones que se presentan como problemáticas, buscando generar una norma que de certezas en todo momento.

podría ser la presencia de más de 183 días en territorio nacional coincidiendo así con el criterio objetivo de configuración de residencia fiscal.

Sería importante clarificar dentro del texto reglamentario varios puntos en cuanto a la existencia de hijos y cónyuge. En el caso de que existieran únicamente hijos mayores, ¿se debe hacer la ficción de no existencia de hijos y por ende bastará únicamente la presencia del cónyuge? La norma reglamentaria estipula únicamente que ante la no existencia de hijos bastará la presencia del cónyuge, pero ¿qué pasaría si no existiera el cónyuge, pero si existen hijos menores? La norma tampoco enuncia si deben residir en el país la totalidad de los hijos menores sujetos a la patria potestad, si bien doctrinalmente se ha entendido que sí. Es importante destacar que todos los puntos que estamos haciendo mención, refieren a elementos presuntivos que facilitan la prueba en los casos que se cumplan con los supuestos, pero nada impide que también se puedan probar con otras circunstancias.

En lo concerniente a los intereses económicos, sería importante que las posiciones administrativas que tenemos frente a los modos de adquirir, así como la forma de financiamientos de los bienes queden plasmadas en la norma reglamentaria, ya que de esta manera no será únicamente una posición, dotando así de mayor seguridad jurídica al concepto. También sería significativo que se reglamente, qué sucede cuando la compra es realizada por un matrimonio sin capitulaciones matrimoniales, dada la frecuencia con la que se da este tipo de operaciones. Parecería que ser propietario de un inmueble no sería un nexo muy fuerte con el país para indicar que se tienen los intereses económicos, cuando quizás se puedan tener inversiones inmobiliarias ampliamente superiores en otros países. Por otro lado, dejar librado a que sea la persona la que acredite su residencia fiscal en otro país, implica una intención de presunción a favor de la residencia en Uruguay. También sería importante tener una posición formal en cómo considerar el incremento de los 15 nuevos puestos de trabajo.

En definitiva, las modificaciones sugeridas dotarían de mayor certidumbre al concepto, evitando de esta manera que se produzcan situaciones que puedan soslayar la certeza jurídica del concepto de residencia fiscal en nuestra normativa doméstica.

BIBLIOGRAFÍA

- III Jornadas de Tributación Internacional, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Errepar, Argentina, 2018.
- BRUZZONE Leonardo y LIMA Alejandra, La Residencia fiscal en Uruguay, Tesis presentada ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República para obtener título de Magíster en Tributación, Uruguay, 2018.
- CÁCERES, Gabriel, Los convenios para evitar la doble imposición internacional. Renuncia a la competencia tributaria y perjuicio a la inversión extranjera directa. El caso uruguayo, XXIX CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, Puerto Rico, 2010.
- CÁCERES, Gabriel y GUTIÉRREZ, Gabriela, El concepto de Establecimiento Permanente en la legislación uruguaya. Alcance y aplicación, Cuadernos Tributarios N°32, Perú, noviembre 2012.
- CALLEJA Ana Laura y ACOSTA Juan Andrés, Las rentas del trabajo en el IRPF: Casos de extensión del principio de la fuente territorial, Revista CADE, agosto 2012.

- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición en Carmona Fernández, N.: Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, 2014.
- CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá*, CIAT, Documento de Trabajo N 1-2012.
- COLLAZO, Carolina, VIROGA, Valeria y ZITTO, Carolina, *Residencia fiscal por permanencia física en Uruguay a la luz del reciente fallo emitido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo*, (acceso: <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,381,O,S,0,35361%3BS%3B1%3B126,>)
- CUEVAS OZIMICA, Alberto, *Cláusulas de limitación de beneficios en convenios de DTI*. Revista De Estudios Tributarios, nº4, Chile, 2011.
- FAGET, Alberto y VARELA, Alfonso, *La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta*, en Revista Tributaria, N.º 69, noviembre - diciembre 1985.
- FRASCHINI, Juan Ignacio, *La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo*, Revista Tributaria, N.º 193, julio-agosto 2006.

- GARCÍA PRATS, Alberto, La residencia fiscal y el derecho comunitario, Editor: Instituto de Estudios Fiscales, Crónica Tributaria Núm. 146/2013, España, 2013.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero. Volumen I Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997.

- GIL GARCÍA, Elizabeth, La residencia como criterio de aplicación de los CDI. A cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia, Instituto de Estudios Fiscales, España, julio 2018.

- HEINE, Ernesto Francisco, Algunas reflexiones sobre un caso práctico: bienes gananciales y su persecución. Revista CADE, mayo 2022.

- HERRÁN OCAMPO, Catalina, La doble tributación internacional, principio y realidades de los convenios, Tesis de grado, Pontifica Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas, Colombia, 2000.

- JAQUE LÓPEZ, Javier, Principios e introducción a la doble tributación internacional, Revista Impuesto N.º 162, Colombia, noviembre-diciembre 2010.

- LOSADA, Víctor Alejandro, Doble imposición tributaria. Documento de trabajo en Ciencias Empresariales No. 5 del Departamento de Investigación “Francisco Valsecchi”, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Católica Argentina, Argentina, 2015.

- MAISTO, Guglielmo, editor, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law Volume 6, Series Editor, IBFD, Países Bajos, mayo 2010.

- MONTAÑO GALARZA, César, CARPIO RIVERA, Romeo, y VILLEGAS LANDÁZURI, Pablo, coordinadores, Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, / Ius et Historiae Ediciones, Ecuador, 2019.

- MORENO CARRASCO, Ramón, La residencia tributaria en personas físicas, partnerships y economía digital, Tesis Doctoral, Universidad de Castilla, España, 2020.

- OBUOFORIBO, Belema R., Article 4: Resident - Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD (accessed and printed on 20 July 2021 by Universiteit van Maastricht).

- OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE versión abreviada (21 de noviembre de 2017), OCDE, 2017.

- ONU, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2021, Naciones Unidas, 2021.

- ORMAZA Ávila, Diego y ZAMORA Vázquez, Ana, La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario, Revista Killkana Sociales. Vol.3. N.º 3, setiembre-diciembre 2019.
- PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel. El Concepto de Residencia en el Sistema Tributario Uruguayo. Universidad de la Empresa (acceso: [https://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,763,O,S,0,15267%3BS%3B2%3B870,\).](https://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,763,O,S,0,15267%3BS%3B2%3B870,))
- PÉREZ BERNABEU, Begoña, La condición de sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades como requisito para la aplicación del Convenio de Doble Imposición. Una reflexión sobre la potential tax liability, Instituto de Estudios Fiscales, Crónica Tributaria: Boletín de actualidad, España, junio 2013.
- PÉREZ, Ana Laura y Sabbia, Ana Inés, Residencia Fiscal de la Persona Física, CADE Tomo 6 Año 3, noviembre 2014.
- POLTI DERRÉGIBUS, G., POUSO GIMÉNEZ, P., SUÁREZ LÓPEZ, L. "Residencia fiscal de las personas físicas en el Uruguay". Monografía de grado, Universidad de la República (Uruguay). Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, 2012.
- REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander, editores, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Fifth Edition, Wolters Kluwer, 2022.
- ROSETTO, Jorge, La fuente territorial de las rentas, Ediciones Rosgal, 1995.

- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho. Tomo I, Institutos de estudios políticos, Madrid, 1962.
- SALASSA BOIX, Rodolfo Rubén, La residencia fiscal de las personas físicas en la normativa argentina frente al modelo de convenio de la OCDE; Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Argentina, agosto 2015.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, N° 18/06, Madrid, 2006.
- SHANNON, Harry A., The General definition of residence under United States income tax., Intertax, Volume 16 num 8/9, Wolters Kluwer, 1988.
- SONDEREGGER COLLAZO, Johanna, La fuente territorial. Análisis en el contexto del nuevo sistema tributario, Tesis de Master para optar al título de Master en Derecho y Técnica Tributaria, julio 2009.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, Tesis doctoral inédita. Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Derecho, España, 2002.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, Artículo 4 MC OCDE. Residencia, en Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por

España (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, España, 2004.

- VEGA BORREGO, Félix Alberto, El convenio para evitar la doble imposición entre Costa Rica y España, particularidades y aspectos controvertidos, Suplemento Enfoque Internacional de la Revista Análisis Tributario, N° 13, AELE, Perú, 2015.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, El treaty shopping y las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición: incidencia del proyecto BEPS de la OCDE y del modelo de convenio de Estados Unidos, Almacén de Derecho, España, abril 2018.
- WHEELER, Joanna, The missing Keystone of income tax treaties, IBFD Doctoral Series, Países Bajos, 2012.
- ZAVALA TOYA, Salvador, Las presunciones en el Derecho civil, Derecho 48/1994. Facultad de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 1994.