



UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN



TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

ASPECTOS PRÁCTICOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN FIRMADOS POR URUGUAY



MAXIMILIANO CORRALES - VERÓNICA FERNÁNDEZ - MARCELO GARCÍA PINTOS

TUTOR: CR. ENRIQUE ERMOGLIO

Montevideo, URUGUAY

2012

ASPECTOS PRÁCTICOS DE LOS CONVENIOS DE
DOBLE TRIBUTACIÓN FIRMADOS POR
URUGUAY

MAXIMILIANO CORRALES

VERÓNICA FERNÁNDEZ

MARCELO GARCÍA PINTOS

TUTOR: CR. ENRIQUE ERMOGLIO

Montevideo

URUGUAY

2012

Página de Aprobación

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la Monografía:

Título: Aspectos prácticos de los convenios de doble tributación firmados por Uruguay

Autores: Maximiliano Corrales

Verónica Fernández

Marcelo García Pintos

Tutor: Cr. Enrique Ermoglio

Carrera: Contador Público

Cátedra: Legislación y Técnica Tributaria

Puntaje.....

Tribunal:

Profesor(nombre y firma).

Profesor(nombre y firma).

Profesor(nombre y firma).

FECHA:

Agradecimientos

Le agradecemos muy especialmente a nuestras familias, las cuales nos han brindado su apoyo incondicional a lo largo de todos estos años.

A nuestro tutor, Cr. Enrique Ermoglio, por orientarnos con tanto interés durante el desarrollo de nuestra investigación y enriquecer nuestro trabajo con ideas y gran profesionalismo.

A nuestros compañeros de trabajo, por el continuo intercambio de ideas, y a los amigos por estar siempre.

ABSTRACT

En abril de 2009, la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE) clasifica a los países en cuatro categorías en función de su cooperación en materia de intercambio de información tributaria, situando en ese momento a Uruguay en la peor de ellas. Es a partir de esta situación que nuestro país se compromete a firmar una serie de acuerdos que incluyeran el estándar de intercambio de datos tributarios exigido por dicha organización, con la finalidad de salir de esta categorización. Aprovechando esta situación, nuestro país buscó firmar tratados donde además se solucionara el problema de la doble imposición internacional.

Es a partir de la firma de estos tratados de doble imposición que surgen cambios respecto a la normativa local en el tratamiento de los no residentes, siendo el motivo del presente trabajo analizar dichas consecuencias, desde el punto de vista de la tributación de los no residentes, de la recaudación del fisco y las obligaciones por parte de las empresas uruguayas vinculadas a la retención de impuestos de los no residentes.

Para esto, primeramente, debemos analizar el régimen general sobre el tratamiento tributario vigente aplicable a los no residentes, a través del desarrollo de los diferentes impuestos que puedan llegar a tributar.

Una vez expuesto este régimen, se desarrollará el modelo de convenio (MC) propuesto por la OCDE para la realización de tratados de doble tributación, ya que es el MC al cual se alinean los tratados que están entrando en vigencia. Asimismo, se realizará un análisis comparativo de este MC, con el propuesto por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) ya que Uruguay se basa en los lineamientos de este último al momento de la negociación de los tratados.

Planteados estos dos temas, el enfoque central del trabajo consistirá en desarrollar las consecuencias prácticas mencionadas anteriormente. Dichas consecuencias serán analizadas a partir del modelo general de la OCDE, considerando algunos casos particulares cuando su importancia lo amerite.

ÍNDICE

Página de Aprobación	iii
Agradecimientos	iv
ABSTRACT	v
ÍNDICE	vii
1. CAPÍTULO I – INTRODUCCIÓN	1
1.1. METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	1
1.1.1. Selección del tema.....	1
1.1.2. Formulación del objetivo y alcance del trabajo.....	3
1.1.3. Recopilación y procesamiento de la información.....	4
1.1.4. Desarrollo del trabajo.....	4
2. CAPÍTULO II – REGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES	6
2.1. INTRODUCCIÓN.....	6
2.2. CRITERIOS PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	7
2.2.1. Criterios subjetivos.....	7
2.2.1.1. Criterio de la nacionalidad.....	7
2.2.1.2. Criterio de la residencia.....	8
2.2.2. Criterios objetivos: fuente.....	11
2.2.3. Establecimiento permanente.....	12
2.3. TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN URUGUAY.....	14
2.3.1. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).....	15
2.3.1.1. Aspecto objetivo.....	16
2.3.1.2. Aspecto espacial.....	20
2.3.1.3. Aspecto temporal.....	22
2.3.1.4. Aspecto subjetivo.....	22

2.3.1.5. Monto imponible y tasa.....	23
2.3.1.6. Establecimiento permanente	24
2.3.2. Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).....	36
2.3.2.1. Aspecto subjetivo	36
2.3.2.2. Aspecto objetivo.....	41
2.3.2.3. Aspecto espacial.....	51
2.3.2.4. Aspecto temporal	53
2.3.2.5. Otras consideraciones.....	54
2.3.3. Impuesto al Patrimonio (IP)	55
2.3.3.1. Aspecto objetivo.....	56
2.3.3.2. Aspecto subjetivo	57
2.3.3.3. Aspecto espacial.....	58
2.3.3.4. Aspecto temporal	59
2.3.3.5. Monto imponible y tasas	60
2.3.3.6. Agentes de retención	61
2.3.3.7. Tratamiento de las personas físicas y jurídicas extranjeras que no actúan en el país mediante establecimiento permanente.....	63
2.3.3.8. Situaciones especiales para sujetos pasivos no residentes	67
2.4. CONCLUSIONES	68
3. CAPÍTULO III – MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN. COMPARACIÓN OCDE - ONU	70
3.1. INTRODUCCIÓN	70
3.2. DOBLE TRIBUTACIÓN – MEDIDAS PARA EVITARLA	71
3.2.1. Medidas unilaterales	72
3.2.1.1. Medidas basadas en el crédito.....	72
3.2.1.2. Medidas basadas en la exención	74
3.2.2. Medidas multilaterales: Convenios para evitar la doble imposición internacional.....	75

3.3. ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO OCDE Y DIFERENCIAS CON EL MODELO DE CONVENIO ONU	76
3.3.1. Capítulo I – Ámbito de aplicación del convenio.....	77
3.3.1.1. Artículo 1° - Personas comprendidas.....	77
3.3.1.2. Artículo 2° - Impuestos comprendidos	77
3.3.2. Capítulo II – Definiciones.....	78
3.3.2.1. Artículo 3° - Definiciones generales.....	78
3.3.2.2. Artículo 4° - Residentes	78
3.3.2.3. Artículo 5° - Establecimiento permanente	80
3.3.3. Capítulo III – Imposición de las rentas	90
3.3.3.1. Artículo 6° - Rentas inmobiliarias	90
3.3.3.2. Artículo 7° - Rentas empresariales.....	91
3.3.3.3. Artículo 8° - Navegación marítima, por aguas interiores y aérea	97
3.3.3.4. Artículo 9° - Empresas asociadas.....	99
3.3.3.5. Artículo 10° - Dividendos	101
3.3.3.6. Artículo 11° - Intereses.....	109
3.3.3.7. Artículo 12° - Regalías	117
3.3.3.8. Artículo 13° - Ganancias de capital.....	124
3.3.3.9. Artículo 14° - Rentas del trabajo independiente	125
3.3.3.10. Artículo 15° - Rentas del trabajo dependiente	126
3.3.3.11. Artículo 16° - Remuneraciones en calidad de consejeros.....	129
3.3.3.12. Artículo 17° - Artistas y deportistas.....	130
3.3.3.13. Artículo 18° - Pensiones.....	133
3.3.3.14. Artículo 19° - Funciones públicas	135
3.3.3.15. Artículo 20° - Estudiantes	136
3.3.3.16. Artículo 21° - Otras rentas.....	137
3.3.4. Capítulo IV – Imposición del patrimonio	138
3.3.4.1. Artículo 22° - Patrimonio	138
3.3.5. Capítulo V – Métodos para eliminar la doble imposición	139

3.3.6. Capítulo VI – Disposiciones especiales	140
3.3.6.1. Artículo 24° - No discriminación	140
3.3.6.2. Artículo 25° - Procedimiento amistoso	141
3.3.6.3. Artículo 26° - Intercambio de información	142
3.3.6.4. Artículo 27° - Asistencia en la recaudación	144
3.3.6.5. Artículo 28° - Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares	145
3.3.6.6. Artículo 29° - Extensión territorial	145
3.3.7. Capítulo VII – Disposiciones finales	145
3.3.7.1. Artículo 30° - Entrada en vigor	145
3.3.7.2. Artículo 31° - Denuncia	146
3.4. CONCLUSIONES	146
4. CAPÍTULO IV – ANÁLISIS DE CONSECUENCIAS PRÁCTICAS EN URUGUAY ANTE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN	149
4.1. INTRODUCCIÓN	149
4.2. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS	150
4.2.1. Residencia fiscal - Reglas de desempate	150
4.2.2. Artículo 6° - Rentas inmobiliarias	153
4.2.3. Artículo 7° - Rentas empresariales	154
4.2.4. Artículo 8° - Navegación marítima, por aguas interiores y aérea	168
4.2.5. Artículo 9° - Empresas asociadas	174
4.2.6. Artículo 10° - Dividendos	176
4.2.7. Artículo 11° - Intereses	189
4.2.8. Artículo 12° - Regalías	195
4.2.9. Artículo 13° - Ganancias de capital	203
4.2.10. Artículo 15° - Rentas del trabajo dependiente	205
4.2.11. Artículo 16° - Participación de consejeros	207
4.2.12. Artículo 17° - Artistas y deportistas	209

4.2.13. Artículo 18° - Pensiones.....	209
4.2.14. Artículo 19° - Funciones públicas.....	211
4.2.15. Artículo 20° - Estudiantes.....	212
4.2.16. Artículo 21° - Otras rentas.....	212
4.2.17. Artículo 22° - Patrimonio.....	214
5. CAPÍTULO V – CONCLUSIONES.....	218
ANEXO A: MODELO DE CONVENIO OCDE.....	225
ANEXO B: MODELO DE CONVENIO ONU.....	243
ANEXO C: CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN FIRMADOS POR URUGUAY.....	263
BIBLIOGRAFÍA.....	268

1. CAPÍTULO I – INTRODUCCIÓN

1.1. METODOLOGÍA DEL TRABAJO

1.1.1. Selección del tema

Luego de la crisis del 2008 los países más golpeados convocaron al G20 con el fin de adoptar medidas para aumentar la recaudación, decidiendo dar “sentencia de muerte” al secreto bancario a los efectos de contar con información sobre la actividad de sus residentes en el extranjero. En esta cumbre se clasifican a los países según su postura frente al levantamiento del secreto bancario a pedido de fiscos extranjeros, creándose tres listas. La blanca, integrada por los países que levantaban el secreto bancario por intereses tributarios de otros países. La gris, compuesta por países que no dan información sujeta al secreto bancario pero que se comprometían a firmar doce tratados de acuerdo al MC OCDE en los que se obligan a dar esa información; y por último la lista negra integrada por aquellos países que no levantan el secreto bancario y no se comprometen a suscribir tratados. Al mismo tiempo se crearon medidas de defensa contra estos últimos países.

Tres días después de haber sido incluido Uruguay en la lista negra, se comprometió a firmar doce tratados, levantando el secreto bancario, pasando así a formar parte de la lista gris, en la que permanecería hasta que estos no estén suscriptos.

Actualmente Uruguay ha firmado suficientes acuerdos bilaterales con otros países, incluyendo los mismos el Artículo 26° del MC OCDE en su redacción actual referente al intercambio de información, siendo removido por tal motivo de la lista gris de la OCDE.

Los tratados que se han firmado no son únicamente de intercambio de información tributaria (solo en el caso de Francia), sino que la mayoría de ellos son también convenios para evitar la doble imposición internacional.

Es a partir de la firma de estos tratados de doble imposición que surgen cambios respecto a la tributación de los no residentes, en la recaudación del fisco y en las obligaciones por parte de las empresas uruguayas vinculadas a la retención de impuestos de los no residentes. Dada la importancia de estas modificaciones a nivel local y que las mismas se producirán en el corto plazo, entendimos conveniente realizar un análisis detallado de estos cambios.

1.1.2. Formulación del objetivo y alcance del trabajo

El objetivo de nuestro trabajo es por tanto analizar los cambios que traerá aparejado la entrada en vigencia de estos nuevos tratados tanto en la tributación de los no residentes, así como también en la recaudación del fisco y en las obligaciones respecto a las retenciones que debe realizar una compañía uruguaya.

El análisis de la tributación de los no residentes en nuestro país se llevará a cabo a través de los impuestos IRAE, IP e IRNR, ya que es a partir de los mismos que surge la doble imposición internacional a la que se ven expuestos los no residentes.

Dada la cantidad de Convenios de Doble Imposición (CDI) firmados y que están siendo negociados, el análisis se realizará tomando como modelo lo propuesto por OCDE. Sin perjuicio de ello, mencionaremos algunos CDI específicos cuando estos se aparten de los lineamientos generales y ello implique diferencias prácticas significativas. Asimismo, expondremos un anexo en el que se plantean las variantes de cada uno de los convenios firmados respecto al MC OCDE.

1.1.3. Recopilación y procesamiento de la información

El presente trabajo monográfico fue elaborado a partir de la recopilación de información de diferentes fuentes, citándose en notas a pie de página al momento de ser utilizadas. Principalmente nos centramos en la lectura de:

- Leyes.
- Decretos.
- Resoluciones.
- Consultas realizadas a la DGI.
- Trabajos realizados por la doctrina.
- Trabajos Monográficos.
- Informes de prensa.

1.1.4. Desarrollo del trabajo

De la conjunción de toda la información descripta anteriormente, se elaboró el presente trabajo, el cual se ha estructurado en cinco capítulos.

En el primer capítulo se expone la metodología de trabajo utilizada, la cual consta en la selección del tema de investigación monográfica, el objetivo y alcance del trabajo, al igual que el método de investigación utilizado.

En el segundo capítulo se expone la normativa interna sobre el tratamiento de los no residentes en nuestro país, a través de los siguientes impuestos: IRAE, IRNR e IP. Además, se exponen los posibles criterios de asignación de la potestad tributaria, así como las situaciones que dan nacimiento a la existencia de doble o múltiple imposición internacional.

Luego, en el tercer capítulo se plantean las posibles medidas que pueden aplicar los Estados para solucionar el problema de la doble imposición, ya sean estas aplicadas unilateralmente por parte de un Estado, o de forma bilateral, mediante la firma de CDI entre países. Nos detendremos en esta última medida, analizando lo propuesto por el MC OCDE, y sus diferencias con lo propuesto por el MC ONU. Este análisis se realizará artículo por artículo, deteniéndonos en aquellos donde se establece la repartición de la renta y el patrimonio.

En el cuarto capítulo se expone la situación del Uruguay frente a la firma de un CDI, analizando los cambios en el régimen de tributación aplicable a los no residentes con la entrada en vigencia de los CDI, así como también en la recaudación del fisco y en cuanto a las obligaciones respecto a las retenciones a los no residentes que deben efectuar las empresas uruguayas.

Finalmente, en el quinto capítulo presentaremos las conclusiones del presente Trabajo de Investigación Monográfica.

2. CAPÍTULO II – REGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES

2.1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presentan dos temas fundamentales para el análisis que efectuaremos posteriormente. Por un lado expondremos los diferentes criterios utilizados para la atribución de la potestad tributaria, y por el otro la tributación de los no residentes en nuestro país.

Respecto a los criterios atributivos, cada Estado gravará a sus contribuyentes según su conveniencia. Es a partir de esta dualidad de criterios utilizados que surge el problema de la doble imposición a nivel internacional, tema que desarrollaremos en el Capítulo III.

2.2. CRITERIOS PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria se define como la posibilidad jurídica del estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.¹ Para definir la potestad tributaria en cada país, se utilizan diferentes criterios, los que se pueden agrupar en dos categorías: los de carácter subjetivo y los de carácter objetivo. Los criterios subjetivos toman en cuenta circunstancias de orden personal, como ser la residencia o nacionalidad, mientras que los criterios objetivos se basan en razones de índole económica, como por ejemplo la sede de negocios y la fuente donde se origina la riqueza.

2.2.1. Criterios subjetivos

2.2.1.1. Criterio de la nacionalidad

El elemento vinculante en este caso es la calidad de esa persona como ciudadano del país que se trate. Tiene su fundamento en la idea de que la responsabilidad tributaria es parte de las obligaciones que se tiene para con el Estado de donde se es nacional, independientemente de donde radique la persona, su capital o genere la riqueza.

1 GIULIANI FONROUGE. En MAZZ Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo 1, Volumen 1, pag. 145.

A pesar de ser este el criterio más antiguo, son escasos los países que lo utilizan actualmente, como por ejemplo Estados Unidos. Uno de los justificativos de ello es la existencia de dos o más nacionalidades para una misma persona; así como también el hecho de que ser nacional de un país no debería obligar a contribuir con las cargas públicas del mismo si uno no vive ni ha desarrollado su actividad en este. A esto se le suman las dificultades prácticas para implantarlo, ya que requiere justificar la existencia de rentas en el extranjero que recaigan en cabeza del individuo nacional del país que aplica este criterio.

2.2.1.2. Criterio de la residencia

En el caso de la residencia, la potestad tributaria del Estado alcanza a todos los domiciliados en él, ya sean nacionales o extranjeros, por los ingresos generados o por los bienes radicados y/o utilizados económicamente tanto en su territorio como en el exterior.

Para la determinación del domicilio fiscal se atiende generalmente a características más objetivas respecto de la determinación del domicilio común, teniendo en cuenta en este caso la efectiva permanencia en el lugar y no el simple ánimo de permanecer, característica primordial del domicilio común o civil.

Desde el punto de vista estrictamente conceptual, podemos decir que domicilio y residencia son criterios distintos, ya que el primero hace hincapié en la efectiva permanencia de la persona en el territorio, mientras que en el segundo basta con la simple habitación. Esta es la única diferencia entre ambos criterios por lo que se los suele considerar uno solo. Tanto en uno como en otro la potestad tributaria alcanza a los extranjeros establecidos en el país, por los ingresos generados o los bienes situados dentro del territorio o en el exterior, así como a las rentas obtenidas por los residentes en territorio extranjero. Este criterio nos lleva al principio de renta o patrimonio mundial, donde todo el patrimonio o la renta de la persona serán gravados en el lugar donde éste reside, independientemente de donde se generen o permanezcan. Estos criterios son usualmente aplicados por los países desarrollados, exportadores de capital, que buscan gravar la renta obtenida por sus nacionales o domiciliados, cualquiera sea el lugar donde la misma se obtenga.

Es de destacar que los países que adoptan un criterio personal, como el de la residencia, nunca lo hacen en forma pura sino que combinan el mismo con el de la fuente. Sainz de Bujanda afirma que la residencia no es un criterio opuesto al de territorialidad sino una mera variante del mismo².

² Sainz De Bujanda, Fernando. “Análisis jurídico del hecho imponible. En Hacienda y Derecho IV”, Instituto de Finanzas Públicas, Madrid, 1966, pág 101 y siguientes.

En teoría, ambos criterios pueden alcanzar el objetivo deseado de neutralidad o equilibrio fiscal para la tributación a nivel local o internacional de los actores económicos, y existen buenas razones para optar por uno u otro. Los sistemas se adaptan y se flexibilizan para ganar inversiones, aumentar la recaudación, la competitividad, evitar la evasión, y por sobre todo posicionarse mejor ante la globalización³.

Para finalizar debemos destacar dos objetivos importantes que cumple el criterio de la residencia, en primera instancia permite apreciar en forma total la capacidad contributiva del individuo, ya que todas las rentas del mismo independientemente de donde se generaron, se someten a una misma tributación, reflejando así íntegramente la capacidad contributiva de éste. La otra ventaja es que los recursos internacionales se distribuyen automáticamente entre diversas actividades y territorios sin que el factor tributario sea realmente relevante al respecto ya que finalmente la tributación se unificará en el Estado de residencia.

³ D'ANGELO, Pablo. "De la reducción en la tributación del capital y los cambios producidos en los estados que siguen criterios distintos del de la fuente", Revista Tributaria 199 pág. 221.

2.2.2. Criterios objetivos: fuente

Este es un criterio objetivo ya que se basa en las características del hecho gravado, en oposición a los criterios que se fundan en la calidad del sujeto que obtiene la renta o posee determinado bien.

El Estado que aplica el criterio de la fuente tiene derecho a gravar las rentas vinculadas con actividades desarrolladas y/o bienes situados en su territorio. Este criterio es adoptado usualmente por los países en vías de desarrollo, que son receptores de capital extranjero, donde gravar las rentas que dicho capital genera provoca una mayor recaudación para el fisco del país que aplica este criterio, llamado país de la fuente.

Este criterio atiende al principio de neutralidad en la importación de capitales, el cual según R. Musgrave “consiste en considerar que los fondos financieros provenientes de varios países, deben competir en iguales términos dentro del mercado de capitales de cualquier país que los recibe”⁴.

Tiene su fundamento en la teoría del beneficio, por la cual la cuantía de la tributación debe guardar relación directa con el beneficio recibido por los individuos de la

⁴ D’ALESSANDRO PEREYRA, Raúl, Revalorización del Principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional, Revista tributaria N° 178, pág.7

actividad estatal.⁵ Debido a que las inversiones de los no residentes se benefician de los gastos públicos deben contribuir a su financiamiento, al igual que los inversores locales. En ese marco, la atribución de renta fiscal tiene su legitimación en la cantidad y calidad de servicios que los contribuyentes como un todo y los miembros de la sociedad en su conjunto reciben del Estado. Es entonces muy razonable pensar que en términos económicos la renta fiscal que financia esos servicios, se obtenga de la producción de ese mismo país⁶.

Otro argumento a favor de este principio de imposición es que permite reflejar las diferencias en las estructuras productivas de los países. Así, los inversores podrán elegir el lugar donde colocar sus fondos en función de las ventajas comparativas que ofrece cada país, entre las que se incluye el costo-beneficio de la actividad estatal.

2.2.3. Establecimiento permanente

A los efectos de finalizar el análisis de los criterios de asignación de la potestad tributaria, corresponde ahora desarrollar el criterio del Establecimiento Permanente (EP). Este criterio puede ser considerado como una ampliación o derivación del criterio de la residencia mencionado anteriormente; ya que una persona puede estar

⁵ Servicios de documentación del CECEA, FCEA, Selección de Lecturas I, pág. 51.

⁶ D'ALESSANDRO PEREYRA, Raúl, Revalorización del Principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional, Revista tributaria N° 178, pág.6.

gravada en un Estado por ser residente del mismo, y a su vez estar gravada en otro Estado (del cual no es residente) por tener allí un EP; entendiéndose por tal la existencia de lazos económicos significativos entre la empresa y este Estado⁷.

Este criterio también puede ser visto como un punto de transacción entre los países que aplican el criterio de la residencia y los que aplican el criterio de la fuente. Los países que aplican el primero de estos criterios, van a querer que no se grave a sus residentes en el país de la fuente, y este último va a querer gravarlos por estar en su ámbito de atribución. Es a partir de esta disyuntiva que surge el concepto de Establecimiento Permanente, buscando así un punto medio entre ambas posturas. Si configura EP en el país de la fuente, será éste quien tenga derecho a gravar, y en caso contrario será el país de la residencia. Por tanto el fin primordial del concepto de EP es determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado⁸.

Asimismo, la atribución de la potestad tributaria de acuerdo al criterio de EP va a tener connotaciones diferentes según el concepto esté insertado en un tratado de doble tributación o no, situación esta que desarrollaremos más adelante.

⁷ D'ANGELO, Pablo, La Doble Imposición Internacional de las Rentas y los Criterios de Asignación de la Potestad Tributaria, Revista tributaria N° 176, pág. 594.

⁸ ERMOGLIO, Enrique, “El Establecimiento Permanente en Uruguay”, Revista Tributaria N° 212, pág. 741.

Vistos los posibles criterios de atribución de la potestad tributaria que pueden elegir los distintos Estados, a continuación expondremos el caso particular de Uruguay y la forma de tributación de los no residentes en éste.

2.3. TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN URUGUAY

Nuestro país ejerce su potestad tributaria a través del criterio de la fuente. Sin embargo, es importante destacar que a partir de los cambios introducidos en nuestra legislación respecto de la tributación de las personas físicas residentes, pasando estas a tributar también por los rendimientos de capital mobiliario en el extranjero; algunos sostienen que actualmente Uruguay aplica un criterio de la fuente extendido.⁹

Según lo visto anteriormente, el criterio de la fuente grava las rentas que surgen de aquellas actividades realizadas dentro del territorio nacional, así como los bienes situados en el mismo. Por lo tanto, a grandes rasgos ya podemos decir que un no residente deberá tributar en Uruguay por las actividades que desarrolle dentro del territorio, así como por los bienes de su propiedad situados en el mismo. Este análisis se efectuará según los diferentes impuestos del sistema uruguayo que un no residente puede llegar a tener que tributar en nuestro país, siendo estos el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a la Renta de los No Residentes

⁹ AUREN, “Abandonando el criterio de la fuente territorial en el IRPF”, Comentario N° 4, Enero 2011.

(IRNR) e Impuesto al Patrimonio (IP); quedando al margen de este análisis el Impuesto al Valor Agregado (IVA) ya que por el mismo las personas no residentes no se verán afectadas por la doble imposición internacional.

2.3.1. Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

La normativa de este impuesto se encuentra en el Título 4 del Texto Ordenado de 1996, reglamentado por el Decreto 150/007.

Para que nazca la obligación tributaria respecto a un determinado impuesto, se tiene que verificar el hecho generador del mismo, el cual se configura a través de cuatro aspectos:

- Objetivo: se refiere a los hechos que deben ocurrir.
- Subjetivo: define a las personas o entidades que serán los sujetos pasivos del impuesto.
- Espacial: limita el territorio donde tienen que ocurrir los hechos.
- Temporal: en qué momento del tiempo nace la obligación.

A continuación se detallan cada uno de estos aspectos en relación al IRAE.

2.3.1.1. Aspecto objetivo

El IRAE es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya originadas en actividades económicas, diferenciándolas en tres categorías: empresariales, asimiladas a empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles y las comprendidas naturalmente en el IRFP, pudiendo optar la persona por liquidar este impuesto o quedando perceptivamente incluida en el mismo por superar determinado monto de ingresos.

Respecto a las rentas empresariales el Artículo 3° del Título 4 establece que: “[...]”

Constituyen rentas empresariales:

A) Las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.
2. Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989, a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho se regularán por lo dispuesto en el numeral 8.
3. Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
4. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
5. Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
6. Los fondos de inversión cerrados de crédito.
7. Los fideicomisos, con excepción de los de garantía.

8. Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. No estarán incluidas en este numeral las sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco estarán incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.

B) En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:

1. Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:

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

ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

2. Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.”

El primer literal de este artículo se basa en un criterio formal, gravando las rentas de los sujetos allí enumerados, independientemente de los factores que estos utilizan para obtenerlas. En relación a las sociedades civiles y de hecho excluye las integradas exclusivamente por personas físicas residentes, así como aquellas sociedades que obtengan únicamente rentas puras de capital y estén integradas por personas físicas residentes y entidades no residentes.

Sin perder de vista el tema central de este capítulo, podemos adelantar que un no residente verifica el aspecto objetivo del IRAE si obtiene rentas de fuente uruguaya a través de un Establecimiento Permanente. También debemos destacar que si esta misma entidad no residente obtiene únicamente rentas puras de capital no entraría dentro de la órbita del IRAE por la excepción mencionada en el párrafo anterior.

Por otro lado, el literal B) define las rentas a través de un criterio sustancial o económico, y a su vez residual, ya que si los sujetos no quedan comprendidos dentro de los mencionados por el literal A), se debe analizar si cumplen con los requisitos establecidos en este literal.

Una de las condiciones establecidas para que las rentas queden comprendidas en el impuesto es que las mismas se generen a través de actividades lucrativas realizadas por empresas, entendiéndose por estas actividades aquellas que tienen como finalidad la obtención de una renta, independientemente del hecho de que se llegue o se pretenda distribuir la misma. Es importante destacar que en el ámbito del Derecho Civil, para ser considerada actividad lucrativa, es necesario que la renta sea distribuida. Por otra parte, para que exista una empresa se debe verificar la presencia de los factores productivos capital y trabajo, ya que con uno solo de ellos no alcanzaría. También debe verificarse la intermediación en sí, pudiendo ser esta de bienes o de servicios.

En cuanto a las rentas derivadas de las actividades agropecuarias, serán gravadas por el IRAE sin importar quién sea el titular de las mismas. Estas actividades tienen la peculiaridad de que en determinadas condiciones (Artículo 6° Título 4), los titulares de las explotaciones agropecuarias pueden optar por tributar otro impuesto, que es el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).

Por otro lado, y sólo a efectos informativos, a continuación se transcribe el Artículo 4° donde se definen las rentas asimiladas a empresariales:

“Artículo 4°.- Rentas asimiladas a empresariales.- Se consideran rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en el artículo precedente, las resultantes de:

A) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos.

Se entenderá por loteos aquellos fraccionamientos de los que resulte un número de lotes superior a 25. Si el fraccionamiento no reviste el carácter de loteo, será de aplicación el numeral siguiente.

B) La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados exceda el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones.

Quedan excluidas del presente literal:

1. Las ventas que signifiquen disolución del condominio sucesorio.
2. Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, al titular por herencia o legado.
3. Las ventas de unidades de acuerdo al Decreto-Ley N° 14.261, de 3 de setiembre de 1974, en que se tendrá la del edificio como una sola venta.

Los contribuyentes incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por aplicación de los literales A) y B) del presente artículo, tributarán el impuesto correspondiente a cada uno de dichos literales por separado”.

Por último el Artículo 5° del Título 4 trata alguna de las rentas comprendidas por naturaleza en el IRPF, y por las cuales se tributará IRAE por opción, o inclusión preceptiva (en caso de que se supere determinado monto de ingresos). No profundizaremos en este punto, ya que un no residente nunca quedará comprendido en el IRPF.

2.3.1.2. Aspecto espacial

El Artículo 7° del Título 4 considera “...de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la Republica, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

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

Asimismo, se considerarán de fuente uruguaya, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer el porcentaje de renta que se considera de fuente uruguaya, cuando las rentas referidas en el inciso precedente se vinculen total o parcialmente a rentas no gravadas en este impuesto.

Las rentas a que refiere el literal K) del artículo 17 de este Título, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya, siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

A) Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación en su caso, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 de este Título.

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

En relación al concepto de “derechos utilizados”, es importante destacar que si bien los derechos se consideran bienes, se entiende que esta categoría hace referencia a bienes intangibles, rentas provenientes de marcas, patentes, software, etc. Al no poder identificar donde están situados los mismos, debido a que no existen físicamente, se van a gravar en el lugar donde se utilizan económicamente.

Por otro lado, la norma hace referencia al territorio o frontera política, por lo tanto las rentas que se generen en un recinto portuario, zona franca o exclave aduanero, en principio estarían gravadas ya que forman parte del territorio político, sin perjuicio de que pueden estar exoneradas por otros motivos.

Asimismo, existe una extensión al criterio de la fuente al considerar de fuente uruguaya los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE, tema que desarrollaremos en el IRNR.

Para culminar con el análisis del aspecto espacial, en el Artículo 48° del Título 4 denominado “Rentas de fuente internacional” se establecen otros casos conflictivos por el hecho de que son actividades realizadas en más de un país. En este caso, lo que hace la ley es fijar el porcentaje a considerar como renta de fuente uruguaya.

2.3.1.3. Aspecto temporal

El aspecto temporal del IRAE está regulado por el Artículo 8° del Título 4 donde se establece que “[...] Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva (DGI). En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil; sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales, la citada Dirección queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en fecha que no coincida con el año fiscal.

Igual sistema se aplicará para la imputación de los gastos.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agropecuarias cerrarán el ejercicio fiscal al 30 de junio de cada año, salvo que conjuntamente con las mismas se realicen actividades industriales y se lleve contabilidad suficiente, en cuyo caso el ejercicio fiscal coincidirá con el económico. No obstante, mediando solicitud fundada del contribuyente, la DGI podrá autorizar distintos cierres de ejercicio.”

2.3.1.4. Aspecto subjetivo

El mismo está regulado en el Artículo 9°. Si bien este se titula “Sujetos Pasivos”, en realidad lo que se pretende, es definir el aspecto subjetivo. O sea, quiénes van a quedar dentro del impuesto y no quiénes están obligados al pago del mismo. Por lo

tanto, si hay una entidad que no se encuentra en el Artículo 9º, por más que verifique los tres restantes aspectos, no se configura el hecho generador, no naciendo así la obligación tributaria. Sin embargo, como se detalla a continuación, el artículo está descrito de tal manera, que abarca todos los casos posibles, y que solamente con la configuración del aspecto objetivo, los sujetos pasivos ya entrarían dentro del ámbito de aplicación del IRAE. A continuación se transcribe el artículo:

- “A) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.
- B) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
- C) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.
- D) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.
- E) Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- F) Los fideicomisos, excluidos los de garantía.
- G) Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.
- H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.
- I) Los grupos de interés económico”

2.3.1.5. Monto imponible y tasa

En cuanto a la determinación del IRAE, el mismo surge de la combinación de dos elementos, el monto imponible y la tasa (25%). Respecto al monto imponible, se asimila al concepto de renta neta, ya que a los ingresos gravados se le deducen gastos

(de acuerdo a criterios establecidos expresamente por la ley) y por otro lado existen exoneraciones especiales.

Analizadas las características generales del IRAE, podemos afirmar que un no residente tributará este impuesto solamente si actúa en nuestro país por medio de un Establecimiento Permanente; por lo que a continuación desarrollaremos este concepto dentro de nuestra legislación.

2.3.1.6. Establecimiento permanente

Al exponer los posibles criterios que definen la potestad tributaria de un país, hicimos referencia a este concepto, más como un punto de relacionamiento entre los países que aplican el criterio de la residencia y los que aplican el criterio de la fuente, que como un criterio en sí.

El concepto de EP es relativamente nuevo dentro de nuestra legislación ya que surge a partir de la aprobación de la Ley 18.083 de Reforma Tributaria. Antes de ésta, los no residentes tributaban según el tipo de rentas que generaban en nuestro país. Con la introducción de este concepto, un no residente va a tributar un impuesto u otro (IRAE o IRNR) dependiendo de si configura o no EP. Entonces, el concepto aparece en nuestra legislación no para establecer si se debe tributar o no, sino para decidir qué impuesto se tributará así como quién será el responsable por el pago del mismo.

La definición de EP se encuentra en el Título 4, Artículo 10º: “**Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.-**

Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

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

- A) Las sedes de dirección.
- B) Las sucursales.
- C) Las oficinas.
- D) Las fábricas.
- E) Los talleres.
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

La expresión establecimiento permanente comprende asimismo:

- I) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.
- II) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

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

- 1) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercaderías pertenecientes al no residente.
- 2) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de almacenarlas o exponerlas.

- 3) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- 4) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías, o de recoger información, para el no residente.
- 5) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- 6) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1) a 5), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

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

- A) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la facultan para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el inciso cuarto y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese inciso.
- B) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

No se considera que el no residente tenga un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicho no residente, y las condiciones aceptadas o impuestas entre el no residente y el agente en sus relaciones

comerciales y financieras difieran de las que se darían entre entidades independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso.”

Este artículo determina la regla básica para configurar un EP, así como casos particulares, como ser EP de construcción, de servicios y de agencia, además de enumerar actividades que por su carácter de auxiliares o preparatorias no configurarán EP.

- Establecimiento permanente – Regla general

La regla general para configurar EP implica la existencia de un lugar fijo de negocios, el cual se verifica al cumplirse tres condiciones.

En primer lugar debe existir un espacio físico a disposición de la empresa en el cual puedan llevarse adelante las actividades. Según los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, este lugar no tiene porque ser propiedad de la empresa, así como tampoco se necesita tener la exclusividad en el uso. Es de resaltar el hecho de que este lugar sea físico, debiendo existir en el espacio, por lo tanto queda descartado el espacio virtual dentro de la definición de EP.

La segunda condición es que sea fijo, por oposición a transitorio o temporal, debiendo existir permanencia. Para ver si se está cumpliendo esta última condición podemos

recurrir a dos *test*: uno geográfico y otro temporal. El primero se verifica siempre que exista una vinculación entre el lugar donde se desarrollan las actividades y un punto geográfico fijo. El segundo se refiere al tiempo que debe transcurrir para considerar que existe una presencia mínima. No hay para este último test una definición general o consensuada, manejándose usualmente en los convenios un plazo de seis meses. Sin embargo podría suceder que las actividades se realicen en periodos menores pero de forma reiterada, por lo tanto se debe atender también a la frecuencia y no solamente a la extensión del plazo.

La tercera condición es que las actividades se realicen por medio o a través del lugar fijo de negocios. Por tanto, no es suficiente contar con una infraestructura determinada, sino que la misma debe ser utilizada para desarrollar la actividad. De esta manera el EP es visto como un ente autónomo capaz de producir por si solo una renta valuable.

Luego, en el segundo inciso se enumeran casos en los cuales se presume la configuración de EP, como ser las sucursales o las sedes de dirección. Esta lista no es taxativa y más allá de la forma, se deben chequear las condiciones explicadas anteriormente para ver si estamos o no frente a un EP.

- Establecimiento permanente de construcción

Apartándose de lo establecido en la regla general, se plantea el caso particular del EP de construcción. Para que este se configure basta con el transcurso de tres meses desarrollando actividades de esta índole dentro del país. Aquí está la gran diferencia con la definición general, ya que hay una condición puntual con respecto al test temporal al que hacíamos referencia anteriormente.

En comparación con lo propuesto por el Modelo OCDE e incluso por el de la ONU, nuestra legislación maneja un lapso de tiempo muy breve, lo cual amplía la cantidad de proyectos de construcción que van a caer dentro de la órbita del IRAE.

Esto nos podría llevar a pensar que aumentará la recaudación por la diferencias de tasas entre el IRAE e IRNR, sin embargo estos impuestos no son comparables, ya que el IRAE se calcula sobre la renta neta mientras que el IRNR sobre los ingresos brutos.

En cuanto al concepto de obras o proyectos de construcción se entiende que es un concepto amplio, que abarca muchas actividades, como ser la construcción de calles, puentes, canales, cañerías, excavación o dragado, la instalación de equipos nuevos, entre otras. Dentro de este inciso se nombra expresamente la supervisión de todas estas actividades.

En referencia al cómputo del plazo, la obra existe desde que comienzan los trabajos en el país. Interrupciones temporales por causas ajenas a la empresa como ser mal tiempo, no detienen el cómputo de los tres meses. El tiempo utilizado por subcontratistas computa como plazo utilizado por el contratista principal. Por otro lado, este subcontratista puede llegar a configurar por sí mismo otro EP si excede su contrato en tres meses.

- Establecimiento permanente de servicios

Esta variante respecto a la regla general, consiste en la prestación de servicios por un no residente siempre y cuando este contrate personal para llevar adelante los mismos y las actividades duren por lo menos seis meses dentro de un periodo de doce. Hasta el año 2010, esta definición era válida siempre y cuando el personal se contratara en la República, mientras que ahora no es tan estricta, siendo suficiente con que se contrate personal sin importar la residencia de los mismos.

Asimismo, vale aclarar que el cómputo de los seis meses no tiene por qué ser continuo. Con que en el correr de un año los servicios prestados sumen seis meses es suficiente. Para ello, se deben sumar todos aquellos servicios que sean relacionados, no siendo apropiado sumar proyectos llevados adelante por las mismas personas pero que no tengan nada en común. Por otro lado, esta es una definición fácil de manipular ya que si se llevan adelante proyectos por periodos menores en la medida que se

justifique que los mismos no son relacionados, nunca computarían los seis meses y por tanto esas rentas no quedarían gravadas.

En este caso estamos frente a una definición de EP en la cual no se exige que exista un lugar fijo de negocios. Esta hipótesis tiene su origen en el Modelo de la ONU, de hecho el Modelo OCDE no contempla esta situación. Sin embargo, en el 2008 la OCDE aprueba una serie de cambios a los comentarios de su modelo, incluyendo dentro de los mismos una definición alternativa de EP, la cual puede ser incluida en los convenios firmados por los Estados miembros de la OCDE. Esta definición alternativa se verifica si sucede una de las siguientes situaciones. Por un lado, un individuo que presta servicios para un proyecto que se lleva a cabo en otro país por más de 183 días y a su vez, más del 50% de los ingresos brutos que se obtengan se deriven de sus servicios. Por otro lado, que se presten servicios por 183 días o más para un mismo proyecto o proyectos vinculados por uno o más individuos que se encuentren presentes y prestando servicios en ese otro Estado.

- Excepciones a la regla general

En el inciso cuarto del Artículo 10º se enumeran una serie situaciones que no deben ser consideradas EP por más que se realicen actividades a través de un lugar fijo de negocios. Todas las actividades enumeradas comparten la característica de ser

auxiliares o preparatorias respecto de la actividad principal que realiza la empresa en el exterior.

Respecto a estas excepciones, es importante destacar el cambio introducido a partir de enero 2011, eliminando la “entrega” de los bienes como parte de una actividad accesoria o auxiliar. Se produce así un acercamiento a lo establecido en el modelo de la ONU, el cual considera la entrega de bienes como una actividad principal.

Puede llegar a ser difícil clasificar una actividad en preparatoria o principal, siendo necesario analizar caso a caso atendiendo al giro de cada empresa. La única situación que no ofrecerá ninguna duda es aquella en la que la actividad desarrollada localmente coincide exactamente con la del exterior.

- Establecimiento permanente de agencia

En este caso existe una persona que depende de la entidad del exterior y que tiene poderes para cerrar negocios por cuenta de la misma. Bajo esta definición tampoco existe un lugar fijo de negocios por medio del cual se realicen las actividades.

Esta dependencia no tiene por qué ser de carácter legal, basta con que el agente actúe a nombre de la empresa y tenga autoridad para cerrar contratos. Esta persona puede ser física como jurídica, residente o no residente, puede o no ser empleada de la

entidad e incluso como ya dijimos puede o no actuar a través de un lugar fijo de negocios. Otra condición, es la recurrencia a lo largo del tiempo de estas actividades por parte del agente, ya que al estar hablando de EP no tiene sentido si se tratara de una operación aislada.

Por otro lado, también habrá EP cuando el agente no cuente con poderes para concluir contratos pero sí mantenga en el país un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realice regularmente la entrega de los mismos en nombre del no residente.

En el último inciso del Artículo 10° se distingue el agente dependiente del que no lo es y se establece que no se considera que exista EP si se realizan actividades a través de un corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente, tanto legal como económicamente, y que además actúan en el curso normal de sus negocios cuando realizan actividades para la empresa del exterior.

Se deben tener en cuenta varios elementos cuando se analiza si un agente es independiente o no, como por ejemplo, la responsabilidad por los resultados de su trabajo, el control que ejerce la empresa sobre el mismo, la limitación en el alcance de los negocios, la información que comparten, el número de clientes que maneja este agente, etc.

- Rentas imputables al EP

Nuestra legislación, en el Artículo 11° del Título 4, recientemente modificado, reglamenta las rentas imputables al EP, determinando que la totalidad de los resultados obtenidos en el país por la entidad del exterior deben computarse al mismo, siempre y cuando este se configure por la regla general planteada en el primer inciso del Artículo 10°. Esta posición difiere con la establecida en el Artículo 7° del Modelo OCDE, la cual atribuye al EP sólo las rentas obtenidas a través de este (vinculación efectiva).

Podemos ilustrar lo que propone nuestra Ley con un ejemplo sencillo. Dada la existencia de un lugar físico de negocios, donde se comparten actividades que son auxiliares y principales, serán estas últimas las que determinen la existencia de EP; pero según el Artículo 11° se produce un fuero de atracción sobre todas las rentas, debiendo tributarse IRAE por las utilidades provenientes de ambas actividades. Esto no es válido en el caso de que se configure EP de construcción, de servicios o de agencia, computándose en estos casos las rentas efectivamente vinculadas a la actividad en el país. Asimismo, no se considerarán rentas imputables las operaciones efectuadas entre el establecimiento permanente de entidades no residentes y dichas entidades. Esto implicaría, por ejemplo, que si un EP posee un pasivo en moneda extranjera con su casa matriz, los resultados provenientes de ese pasivo (diferencias de cambio e intereses) no serán computables.

Entonces, si bien la normativa uruguaya define el concepto de EP guiándose en el Modelo de la OCDE, adopta un criterio de atribución de rentas algo distinto, lo cual no es del todo coherente.

Como conclusión, podemos decir que el IRAE gravará las rentas obtenidas por EP de entidades no residentes en el país, y por tanto en el Artículo 9º del Título 4 se incluye a los EP entre los sujetos pasivos del IRAE.

Por otra parte, como expondremos en el próximo punto, el IRNR grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes en la República en tanto no actúen mediante un EP. Por lo tanto, recalcamos que, la configuración de este último no determina si las rentas estarán gravadas o no, sino por qué impuesto quedarán alcanzadas las mismas.

Existen algunas diferencias entre tributar IRAE o IRNR, siendo la principal que el primero de ellos se calcula como el 25% de la renta neta según criterios fiscales, mientras que el segundo tiene una tasa del 12% sobre los ingresos brutos. La conveniencia de tributar uno u otro dependerá exclusivamente de la estructura de cada empresa. Otra diferencia, es que la responsabilidad por el pago del impuesto recae en personas distintas; en el IRNR es la entidad local quien debe realizar la retención correspondiente, mientras que en el caso del IRAE el propio EP es responsable por el pago del mismo.

Si bien en nuestra legislación este concepto tiene la finalidad de establecer qué impuesto deberá abonar un no residente, a nivel internacional constituye un criterio para determinar qué país tiene la potestad de gravar beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en más de un Estado.

2.3.2. Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR)

La normativa de este impuesto se encuentra en el Título 8 del Texto Ordenado de 1996, reglamentado por el Decreto 149/007.

El IRNR es un impuesto directo, que grava las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza obtenidas por personas físicas o jurídicas no residentes. Al igual que en el IRAE, expondremos los principales conceptos de este impuesto a través del análisis del hecho generador del mismo, es decir aspecto subjetivo, objetivo, espacial y temporal.

2.3.2.1. Aspecto subjetivo

El Artículo 5º del Título 8 establece que “Serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente...”.

Corresponde por tanto analizar el concepto de residencia definido en nuestra legislación, tanto para personas físicas como jurídicas. En cuanto a las personas físicas se establecen dos criterios:

- Criterio de la permanencia, el cual exige permanecer más de 183 días en territorio uruguayo. Asimismo, se establece que se computarán las ausencias esporádicas, a condición de que estas no excedan los treinta días corridos. Este criterio es criticado, ya que no tiene en cuenta la voluntad de permanencia de las personas, ni la intención de las ausencias temporales¹⁰.

Como excepción a este criterio, la Ley establece que por más que se configuren los 183 días de permanencia, no se considerarán residentes aquellas personas que acrediten su residencia fiscal en otro país a través de certificados emitidos por las Administraciones Fiscales. Respecto a esto, la Dra. Milagros Acosta¹¹ sostiene que esos certificados expedidos por otras Administraciones Fiscales no constituyen en sí mismos prueba fehaciente de residencia; argumentando que para ello se debe analizar la situación particular de cada persona y sus intenciones. Otro inconveniente que puede llegar a tener el uso de dichos certificados como medio de prueba, es que cada país define de distinta forma el concepto de residencia, por lo que en caso de discrepancias estos no serían comparables.

¹⁰ Fraschini, Juan Ignacio, La Incorporación del Principio de Residencia Fiscal al Sistema Tributario Uruguayo, Revista tributaria N° 193, pág. 489.

¹¹ Dra. Milagros Acosta, Impuesto a la Renta de los No Residentes, Revista tributaria N° 209, pág. 185

- Criterio de radicación, el cual implica que se encuentre en territorio uruguayo el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales. Se entiende que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando radiquen en éste su cónyuge e hijos menores. En relación a este criterio, puede darse el caso de que una persona tenga su patrimonio en un país y su renta en otro; o bien que su cónyuge esté en un país y sus hijos en otro, correspondiendo analizar cada situación puntual.

Luego de definir estos criterios, la norma establece algunos casos especiales. Uno de ellos es la consideración como residentes de los diplomáticos que se encuentren desarrollando actividades en el extranjero. Asimismo, se considerarán no residentes, aquellos diplomáticos extranjeros que estén en Uruguay. Este criterio es a condición de reciprocidad, es decir, se consideran no residentes, siempre y cuando a los uruguayos se los considere no residentes en ese país.

Por otro lado, existe la posibilidad de que aquellas personas que no posean nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en zona franca, opten por tributar exclusivamente IRNR por esas rentas de trabajo, siempre que estén excluidos del régimen de tributación del BPS, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 20° de la Ley 15.921.

Respecto a la definición de la residencia de las personas jurídicas, la norma opta por un criterio estrictamente formal, considerando residentes a las entidades constituidas bajo las leyes nacionales. Por lo tanto, todas aquellas entidades constituidas en el extranjero serán consideradas no residentes.

Entendemos importante aclarar que no existe una única definición de personas jurídicas no residentes en la normativa uruguaya, ya que a partir de enero de 2011 se agregó únicamente al Título 4 la posibilidad de configurar la residencia a través del redomicilio en territorio nacional de las entidades extranjeras, no así para el Título 8. Suponemos que esto se debe a una omisión en la actualización de este último respecto a este concepto, y por tanto correspondería considerar la definición dada por el Título 4.

Analizadas las definiciones de residencia de personas físicas y jurídicas, corresponde mencionar otras figuras relevantes en el IRNR, ya que este impuesto tiene la particularidad de que los contribuyentes no son la figura más importante en lo que respecta a la recaudación del mismo. A los efectos de facilitar los procedimientos de recaudación, la norma establece como garantes del cobro a los Responsables y Representantes.

Por un lado, en el Artículo 10° del Título 8 se designa como agentes de retención (Responsables) a los contribuyentes de IRAE que paguen o acrediten las rentas

empresariales o asimiladas a empresariales, de trabajo y de capital. También faculta al Poder Ejecutivo a designar otros agentes de retención. Por último, se designa a las instituciones deportivas afiliadas a las asociaciones que paguen o acrediten rentas asociadas a los derechos federativos de los deportistas.

Respecto a la retención del impuesto, es importante destacar el concepto del “*grossing-up*”. Este surge a partir de la situación que los agentes de retención designados, deben retener el IRNR al no residente que les brinda el servicio, y verterlo al fisco. Ahora bien, frente a esto se plantean dos posibilidades: una es que al no residente se le pague el 88% del precio del servicio prestado y el otro 12% se utilice para pagar el impuesto; y la segunda opción es la de aplicar “*grossing up*”, haciéndose cargo del impuesto el residente.

A modo de ejemplo, se recibe un servicio del exterior a un precio de 100:

- En el primer caso, se le pagarían solo 88, y los restantes 12 serían el IRNR.
- En el segundo caso, la aplicación del “*grossing up*”, implicaría pagar al extranjero los 100, y el monto imponible para el IRNR equivaldría a $100\% * 100 / 88\% = 113,64$, lo que arrojaría un IRNR de 13,64.

Por otra parte, el Artículo 11° del Título 8 establece que en los casos de que no haya designado un agente de retención, el contribuyente deberá designar una persona (física o jurídica) para que lo represente ante el fisco en lo que respecta a sus

obligaciones tributarias. Estos representantes serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de su representado, mientras que los agentes de retención son responsables sustitutos. Esto implica que una vez efectuada la retención, son los únicos responsables ante el fisco. Es importante tener en cuenta, que puede darse el caso de que los no residentes no designen su representante, y no por un tema de fraude o de mala fe, sino simplemente por desconocimiento de sus obligaciones.

2.3.2.2. Aspecto objetivo

El Artículo 2° del Título 8 establece que las rentas comprendidas en el IRNR son:

- Rentas de actividades empresariales y asimiladas a empresariales por la enajenación habitual de inmuebles

Para definir este tipo de rentas, el IRNR se remite a lo establecido en el IRAE en el inciso B) del Artículo 3° del Título 4. En el punto 2.3.1 se desarrolló en detalle el IRAE por lo que nos remitimos a los conceptos desarrollados anteriormente, respecto a las rentas empresariales y asimiladas.

Por lo tanto, toda empresa que desarrolle actividades empresariales y asimiladas y no configure EP, estará sujeta al IRNR; mientras que si configura EP, estará gravada por IRAE. De esto se desprende que una misma renta (que implique combinación de

capital y trabajo) puede llegar a tener distinto tratamiento. Esto no parece lógico que suceda, más aun cuando Uruguay aplica el criterio de la fuente para la asignación de la potestad tributaria.

Por su parte, el Decreto 149/007 establece en el segundo inciso del Artículo 3° que “se considerarán rentas de actividades empresariales las provenientes de servicios de cualquier naturaleza prestados por entidades no residentes que no sean personas físicas”. Esto implica que no interesa si esa entidad combina capital y trabajo para prestar el servicio; todas ellas serán consideradas como empresariales y no como rentas de trabajo.

Por otro lado, el Artículo 13° el Título 8, determina los porcentajes de renta computable para aquellas rentas empresariales desarrolladas parcialmente en el país, dentro de las cuales se encuentran las generadas por las compañías de seguros, las de transporte marítimo, productoras de películas, agencias de noticias y las resultantes del uso de contenedores en operaciones de comercio internacional.

Las rentas de actividades empresariales o asimiladas, estarán sujetas a una tasa del 12% sobre el ingreso bruto.

- Rendimientos del trabajo

A los efectos de definir este tipo de rentas, el IRNR se remite al Artículo 30° del Título 7 (IRPF), el cual establece que “constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia [...]”. Sin perjuicio de ello, el Artículo 4° del Decreto 149/007 determina que quedan comprendidas en este tipo de rentas, las “[...] correspondientes a servicios personales prestados por personas físicas no residentes: en relación de dependencia respecto a entidades residentes y fuera de la relación de dependencia, incluso cuando es asistido por personal en relación de dependencia”.

Este tipo de rentas, también están sujetas a una tasa del 12% sobre el ingreso bruto.

- Rendimientos del capital

La definición de rendimientos de capital está dada por el Artículo 10° del Título 7, estableciendo que: “Constituirán rendimientos de capital, las rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, siempre que los mismos no se hallen afectados a la obtención por parte de dicho sujeto de las rentas comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, de los No Residentes, así como de ingresos comprendidos en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios”.

Los rendimientos del capital se pueden dividir en mobiliarios e inmobiliarios. Respecto a los primeros, nuevamente el IRNR se remite al IRPF (Artículo 16° del Título 7) para definirlos, estableciendo que “Constituirán rendimientos del capital mobiliario, las rentas en dinero o en especie provenientes de depósitos, préstamos y en general de toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza [...]”.

Dentro de los rendimientos de capital mobiliario, se encuentran los dividendos que debido a su importancia y complejidad, a continuación transcribimos los artículos que los regulan en el Decreto 149/007.

“Artículo 6°.- (Rentas del literal C - dividendos y utilidades). Los dividendos y utilidades gravados serán los distribuidos por los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, en tanto dichos dividendos o utilidades se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo devengadas a partir del 1° de julio de 2007.

Se incluye en el concepto de dividendos y utilidades gravados a aquellos que sean distribuidos por los contribuyentes del IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos y utilidades distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la sociedad que realizó la primer distribución, los mismos se hayan originado en rentas gravadas por el IRAE.

Las utilidades gravadas por este literal, serán las distribuidas por los establecimientos permanentes de no residentes a su casa matriz o a otras sucursales, y las distribuidas por entidades residentes en cuyos resultados participen entidades no residentes sin establecimiento permanente en la República, por la parte que corresponda a dichos titulares [...].

Artículo 7°.- (Rentas del literal C - dividendos y utilidades).- El gravamen se aplicará hasta la concurrencia con el monto de la renta neta fiscal y en la proporción que corresponda

a cada socio o accionista de acuerdo a lo dispuesto en el contrato social, o en la Ley de Sociedades Comerciales en su defecto. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no se consideran a tales efectos integrantes de la renta neta fiscal.

Los dividendos y utilidades distribuidas correspondientes a resultados acumulados de ejercicios iniciados antes del 1° de julio de 2007, no estarán gravadas por el impuesto que se reglamenta. A tal fin, los dividendos o utilidades distribuidos se imputarán en primer lugar a dichos resultados acumulados.

A los solos efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el concepto de resultados acumulados comprenderá a las ganancias y pérdidas contables acumuladas sin asignación específica, a las reservas legales, a las estatutarias y en general a todas aquellas creadas de acuerdo al artículo 93 de la Ley N° 16.060 de 4 de setiembre de 1989, generadas en los ejercicios iniciados antes del 1° de julio de 2007.

Cuando se hubieran agotado los resultados acumulados, los dividendos y utilidades distribuidos se imputarán a la renta neta fiscal gravada por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas desde el primer ejercicio fiscal incluido en dicho impuesto y con independencia de aquél en el cual se generaron.

Artículo 8°.- (Rentas del literal C - Dividendos).- Se incluye en el concepto de dividendo toda distribución de utilidades en concepto de retribución al capital accionario. En los caso de rescate de capital, se considerará dividendo la parte del precio del rescate que exceda al valor nominal de las acciones correspondientes. Queda excluida de tal concepto la distribución de dividendos en acciones de la propia sociedad, salvo que tales acciones se rescaten en los dos años posteriores al de la distribución, o que dicha distribución se realice dentro de los dos años de haberse efectuado un rescate”.

Otro de los rendimientos de capital mobiliario más comunes son los intereses por préstamos de no residentes. Corresponde en este caso, tener en cuenta la exoneración establecida en el Artículo 15° del Título 8, el cual determina en el punto B) que estarán exonerados de IRNR los intereses por préstamos otorgados a contribuyentes

de IRAE que tengan mas del 90% de sus activos asociados a la obtención de rentas no gravadas.

Dentro de este tipo de rendimientos, las tasas a aplicar difieren dependiendo de la renta que se esté gravando. En caso de los dividendos, los mismos están sujetos a una tasa del 7%, mientras que en los intereses la misma va a variar dependiendo de los plazos y la moneda en que esté definido el capital que los origina. A continuación se detallan las distintas tasas:

“Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año en instituciones de intermediación financiera.....	3%
Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil.....	3%
Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste	5%
[...]	
Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil a plazos de más de 3 años,.....	3%”

Respecto a la segunda categoría de rendimientos de capital, rendimientos de capital inmobiliario, los arrendamientos de inmuebles son el caso más común. Este es el único caso en que se admite la deducción de gastos, y por tanto la tasa no se aplica

sobre un monto bruto, sino sobre el neto. Del ingreso bruto, se podrán deducir los siguientes conceptos establecidos en el Artículo 14° del Título 7:

- La comisión de la administradora de propiedades, los honorarios profesionales vinculados a la suscripción y renovación de los contratos y el IVA correspondiente.
- Los pagos por Contribución Inmobiliaria e Impuesto de Enseñanza Primaria.
- En caso de subarrendamiento, se podrá deducir además el costo del arrendamiento que asume el subarrendador.

Asimismo, se admite la deducción de los créditos incobrables, los que se computarán transcurridos tres meses del vencimiento del plazo para el pago de la obligación.

Al igual que en el IRPF, la tasa de retención aplicable en este caso es del 10,5% sobre el precio del arrendamiento. La diferencia entre esta tasa y el resto (12%) se debe a que en el caso de los arrendamientos se permite la deducción de gastos, y ese 1,5% de menos, contempla de manera ficta esa deducción.

- Incrementos patrimoniales

En este caso, el IRNR se remite al Artículo 17° del Título 7, el cual define como incrementos patrimoniales a las rentas “[...] originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales”. De esta definición se desprende que estarán comprendidas dentro de los rendimientos de capital todas las enajenaciones de bienes.

A los efectos de determinar el monto imponible para IRNR en los incrementos patrimoniales, se toma en cuenta el precio de venta del bien y se le aplica un ficto del 20% para luego aplicarle la tasa de impuesto del 12%. Tal como mencionáramos anteriormente, esto puede ser muy gravoso para el contribuyente, porque no se le da la opción de deducir gastos. Pero la norma contempla ciertos casos en los que sí es posible la deducción de gastos, los cuales detallamos a continuación:

- o Enajenación de inmuebles

El resultado de la enajenación de inmuebles estará dado por la diferencia entre:

- El precio de venta, que no podrá ser inferior al valor de catastro. Esto es para evitar la fijación de precios abusivos a los efectos de evitar el pago de impuestos.

- El costo fiscal actualizado más el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales. La actualización del costo estará dada por el incremento del valor de la UI entre el primer día del mes inmediato a su adquisición y el último día del mes inmediato a su enajenación. En caso que la fecha de adquisición sea anterior a la existencia de la UI, se tomará el IPC para actualizar el costo hasta la fecha en que la UI comenzó a tener vigencia.

Asimismo, se admitirá la deducción de todas aquellas reformas hechas al inmueble, siempre que se encuentren debidamente documentadas. En el caso que la adquisición del bien haya sido sin precio alguno, la norma se remite al Artículo 73° del Decreto 150/007, el cual establece que se deberá tomar el valor real (valor de catastro) o valuar por peritaje.

Por último, la norma establece que para aquellos inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta Ley, el contribuyente podrá optar por considerar como renta computable el 15% del precio de venta, debiendo este último ser mayor al valor de catastro. Esto es a los efectos de contemplar todos aquellos casos en que no se tiene respaldo de los costos de adquisición.

Al respecto, es importante mencionar que recientemente a través de la creación del Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR), se modificó el régimen de determinación ficta de la renta computable por venta de inmuebles rurales adquiridos

con anterioridad al 1 de julio de 2007. Este nuevo método establece que la renta computable estará dada por la suma de los siguientes montos: el 15% sobre el valor en plaza del inmueble al 1/7/2007, el cual surgirá de deflactar el precio de venta por el Índice Medio de Incrementos de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales; y la diferencia entre el precio de venta y dicho valor en plaza ajustado por el aumento de la unidad indexada desde el 1/7/2007.

- Enajenación de vehículos

La enajenación de vehículos tendrá el mismo tratamiento que la enajenación de inmuebles a los efectos de determinar la renta computable, siempre y cuando la compra de los vehículos usados haya sido inscripta en el Registro correspondiente y la compra de los cero kilómetro se encuentre respaldada por la factura de compra. Sin embargo, la enajenación de vehículos no cuenta con la posibilidad de aplicar el porcentaje ficto del 15% establecido para los inmuebles, sino que aplica el régimen general del 20%.

- Enajenación de cuotas sociales

Al igual que en el caso de los vehículos, la enajenación de cuotas sociales tendrá el mismo tratamiento que la venta de inmuebles, a condición de que la cesión correspondiente a la adquisición de esas cuotas haya sido inscripta en el Registro

Nacional de Comercio dentro de los treinta días hábiles. Por lo tanto, sólo se podrá deducir el costo de adquisición de las cuotas sociales en aquellos casos en que fueron compradas por el contribuyente.

- Valores públicos o privados que coticen en bolsas de valores uruguayas

Recientemente, el Decreto 322/011, reglamentario de la Ley 18.627 sobre la Ley del Mercado de Valores ha incluido la venta de estos valores dentro de los casos en los que el impuesto no debe necesariamente ser fijado en forma ficta, sino que la ganancia se puede determinar en forma real como la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal, siempre que el mismo pueda ser probado fehacientemente.

2.3.2.3. Aspecto espacial

En concordancia con el criterio de la fuente adoptado por el Estado uruguayo respecto a la asignación de la potestad tributaria, el Artículo 3° del Título 8 establece que “estarán alcanzadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República”.

Sin embargo, en el segundo inciso del mencionado Artículo, se produce un apartamiento del criterio de la fuente, ya que establece que “se considerarán de fuente

uruguay las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo”. Esta redacción fue establecida por la Ley 18.719 a partir de enero 2011, determinando que solamente serán considerados de fuente uruguay los servicios de carácter técnico.

Corresponde entonces analizar qué se entiende por servicios de carácter técnico. Este tipo de servicios está asociado a las actividades de carácter intelectual, tales como la transmisión de conocimiento, el asesoramiento en cómo hacer una tarea, o una actividad de gerenciamiento de una empresa. Son importantes al respecto, la Consulta 4.358 en la que la DGI sostiene que las comisiones no son servicios técnicos y la Consulta 4.182 que establece que los servicios prestados en el exterior a una empresa de navegación marítima, se consideran servicios materiales. Estos últimos son aquellos asociados a la reparación, mantenimiento y acondicionamiento de bienes. Tanto la doctrina como la Administración, sostienen que los servicios materiales estarán excluidos del gravamen, siempre y cuando no contengan un componente técnico.

Por su parte, la norma establece que aquellos contribuyentes de IRAE que sus ingresos gravados no superen el 10% de los ingresos totales, considerarán como renta de fuente uruguay a los efectos de la retención de IRNR sobre los servicios técnicos

prestados desde el exterior, solamente el 5% del ingreso total. Asimismo, el decreto recientemente publicado en diciembre de 2011 establece que en caso de que el prestatario no obtenga ingresos gravados, se considerará que los servicios técnicos son íntegramente de fuente extranjera, no correspondiendo por lo tanto realizar retención alguna.

Por otro lado, el tercer inciso del Artículo 3° del Título 8 sostiene que se considerarán rentas de fuente uruguaya las asociadas a los derechos federativos de los deportistas, si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- Que el deportista haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha en que se genere la renta.
- Que el deportista haya estado inscripto en una entidad deportiva uruguaya, en un lapso mayor a 60 días y a su vez haya participado en competencias deportivas.

2.3.2.4. Aspecto temporal

El artículo 4° del Título 8 establece que “El impuesto se liquidará anualmente salvo en el primer ejercicio de vigencia de la ley, en el que el período de liquidación será semestral por los ingresos devengados entre el 1° de julio y el 31 de diciembre de 2007. El acaecimiento del hecho generador se producirá el 31 de diciembre de cada año, salvo en los siguientes casos:

- A) Cuando se produzca el fallecimiento de la persona física contribuyente.
- B) En el caso de las demás entidades, cuando se produzca su disolución.
- C) Cuando los sujetos no residentes se transformen en residentes.

D) Cuando la entidad no residente deje de obtener rentas gravadas en territorio nacional. Los sujetos comprendidos en los literales anteriores, deberán hacer un cierre de ejercicio fiscal cuando acaezcan los referidos hechos”.

Sin perjuicio de lo mencionado en dicho artículo, la realidad dista un poco de lo establecido en el mismo, ya que el IRNR más que un impuesto anual, es un impuesto instantáneo. Como mencionamos anteriormente, la mayoría de las rentas computables para IRNR son vertidas al fisco vía retención al mes siguiente de su generación.

2.3.2.5. Otras consideraciones

El hecho de considerar el ingreso bruto como monto imponible, desnaturaliza un poco la idea del impuesto, porque más que un impuesto a la renta, se convierte en un impuesto a los ingresos. Es por esto que las entidades del exterior no pueden deducir gastos en la liquidación del impuesto, mientras que las empresas locales sí lo hacen al liquidar el IRAE. Esto lleva a que no se trate equitativamente a uno u otra empresa dependiendo de si son residentes o no. Esta situación se agudiza para aquellas empresas que tengan un margen de ganancia muy pequeño y en el peor de los casos, puede que con la existencia de este impuesto el negocio no sea rentable.

Estos efectos negativos se mitigan con la existencia de los Establecimientos Permanentes. Como veíamos anteriormente, la configuración de EP hace que esas

entidades tributen IRAE por aquellas rentas obtenidas en territorio nacional y por tanto estarían en iguales condiciones que las compañías uruguayas.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que de acuerdo a lo establecido en el Artículo 1° del Decreto 150/007 reglamentario de IRAE, no configurarían EP las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital. Si bien se discute la legalidad de este artículo, ya que es más amplio que la Ley, y por tanto sería ilegal; es de suma importancia y muy perjudicial para aquellas entidades no residentes que solo obtengan este tipo de rentas, ya que no tienen otra opción que tributar IRNR por el total de sus ingresos.

Para culminar con el régimen de tributación de los no residentes en nuestra normativa, pasamos a exponer los lineamientos generales del Impuesto al Patrimonio.

2.3.3. Impuesto al Patrimonio (IP)

La normativa del Impuesto al Patrimonio se encuentra en el Título 14 del Texto Ordenado de 1996 y reglamentado por el Decreto 600/988.

Dentro de nuestro sistema tributario, la tenencia de capital está gravada por el Impuesto al Patrimonio, oficiando el mismo como complemento de la imposición a la

renta. Personas que obtienen una misma renta pueden detentar una solvencia económica distinta, y es aquí donde entra a jugar la imposición al capital.

Hasta el año 1996 se trataba de un impuesto de carácter personal, gravando el capital en cabeza de personas físicas. En dicho año se produjo un cambio radical en la concepción del impuesto, ya que se comenzó a gravar el capital en cabeza de unidades productivas, pasando entonces a ser un impuesto real, debido a que grava manifestaciones aisladas de riqueza. No obstante, se mantuvo un dejo del carácter personal que tenía este tributo al gravar el patrimonio de individuos, núcleos familiares y sucesiones indivisas, tal como veremos más adelante.

A continuación se desarrolla el hecho generador de este impuesto en base a los cuatro aspectos que se deben verificar.

2.3.3.1. Aspecto objetivo

La definición de este aspecto se encuentra en el Artículo 7° del Título 14 donde establece que “El patrimonio se determinará por la diferencia entre activo y pasivo, ajustado fiscalmente”. Dentro del activo deben computarse todos los bienes y derechos afectados a la actividad empresarial; mientras que son pocos los pasivos admitidos, fundamentando tal restricción en la necesidad de impedir el cómputo de pasivos ficticios.

2.3.3.2. Aspecto subjetivo

Según el Artículo 1° del Título 14, este tributo recaerá sobre el patrimonio de:

“A) Las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas, siempre que su patrimonio fiscal exceda el mínimo no imponible respectivo.

B) Quienes estén mencionados en el artículo 3° del Título 4 de este Texto Ordenado de 1996, en la redacción dada por la presente ley, con excepción de:

1. Los incluidos en el literal E) del artículo 52 del Título 4 de este Texto Ordenado, salvo que se encuentren comprendidos en el literal A) del artículo 3° del mismo Título.

2. Los comprendidos en el literal H) del artículo 9° del Título 4 de este Texto Ordenado

3. Los que realicen actividades agropecuarias y ejerzan la opción de liquidar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley.

C) Quienes están comprendidos en el inciso final del artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley. Interpretase que, quienes realicen la opción prevista en el inciso primero del artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, podrán asimismo optar por tributar este impuesto en calidad de contribuyentes, en lo que refiere al patrimonio afectado a obtener las rentas incluidas en el literal C) de dicho artículo. En caso de ejercer la opción, deberá liquidarse este impuesto por el mismo lapso que se liquide el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, y a los efectos de valuación, no se aplicará el último inciso del artículo 15 del Título 14 del Texto Ordenado 1996.

D) Las personas jurídicas constituidas en el extranjero incluidas en el artículo 5° del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, de este Texto Ordenado.”

De acuerdo a lo descrito precedentemente, el Artículo 1° del Título 14 determina cuatro categorías de contribuyentes del IP. La primer categoría refiere a las personas físicas, quienes tributarán IP siempre que su patrimonio exceda el mínimo no imponible (MNI) respectivo. La Ley no define el concepto de persona física, por

tanto no importará su nacionalidad o residencia al momento de gravar un bien situado en el país, siempre y cuando su valor supere el MNI correspondiente.

En cuanto a la segunda categoría es importante destacar que la norma establece que quedan incluidas las entidades “mencionadas” en el Artículo 3° del Título 4, y por tanto no es necesario que esa entidad tenga “rentas comprendidas” en el IRAE; por lo que una entidad podrá no tributar IRAE y sin embargo estará gravada por IP.

En la tercera categoría se incluyen a quienes están obligados a tributar IRAE en forma preceptiva. Son aquellos que obtienen rentas por servicios personales fuera de la relación de dependencia con ingresos mayores a 4 millones de UI respecto al año anterior.

Por último en la cuarta categoría se encuentran las personas jurídicas constituidas en el extranjero sin EP en la República. Cabe destacar que las personas físicas extranjeras quedan incluidas en el literal A) del Artículo 1° del Título 14.

2.3.3.3. Aspecto espacial

El Artículo 7° del Título 14 fija el ámbito espacial del tributo, estableciendo que “El patrimonio comprenderá todo los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República”. De esto se desprende que se aplica el criterio de la

territorialidad; por tanto nos remitimos a los comentarios realizados en el IRAE respecto a este concepto.

Los activos en el exterior no se incluyen en el ámbito de este tributo, a pesar de que según el Artículo 15° del Título 14 “cuando existan activos en el exterior, activos exentos, bienes excluidos y bienes no computables de cualquier origen y naturaleza, se computará como pasivo el importe de las deudas que exceda el valor de dichos activos”. Entonces los mismos forman parte de los activos que absorben pasivos. Esto significa que los pasivos admitidos financian primeramente a los activos que no tributan (con excepción de aquellos activos exonerados pero que no absorben pasivos). No es un criterio lógico desde un punto de vista conceptual, ya que se termina transformando en un impuesto a los activos más que al patrimonio en sí.

2.3.3.4. Aspecto temporal

El IP se trata de un impuesto de carácter anual tal como lo menciona el Artículo 1° del Título 14: “Crease, con destino a Rentas Generales, un impuesto anual [...]”. De acuerdo con el Artículo 42° del Título 14 “El impuesto se liquidará sobre la base de la situación patrimonial del contribuyente en cada año fiscal.

Los sujetos pasivos del IRAE, liquidarán del impuesto correspondiente a dicho patrimonio a la fecha de cierre de su ejercicio económico anual [...]”

“Las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas por el patrimonio no incluido en los incisos anteriores, y los restantes sujetos pasivos, liquidarán el impuesto al 31 de diciembre”.

2.3.3.5. Monto imponible y tasas

Tal como mencionáramos al momento de hablar del aspecto material u objetivo, el monto imponible viene dado por la diferencia de activos y pasivos ajustados fiscalmente. Dichos ajustes se realizan en función de normas de valuación establecidas en el Título 14. El Artículo 9° de la Ley establece las normas de valuación del patrimonio correspondiente a las personas físicas, mientras que el Artículo 15° establece las normas de valuación de las personas jurídicas, las que valuarán su patrimonio según las normas que rigen para el IRAE, salvo excepciones.

Respecto a las alícuotas del impuesto las encontramos en el Artículo 45° de Título 14. Las mismas se aplicarán de distinta forma según la categoría de contribuyente de que se trate:

- Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, aplicarán escalas progresionales al patrimonio que exceda el MNI correspondiente. Las mismas varían de un 0,7% a un 2% en el 2010, ya que hay previsto reducciones progresivas desde el

año 2008 en adelante. En el caso de sujetos no residentes que no tributen IRNR, el abatimiento de tasas tendrá como límite inferior la alícuota del 1,5%.

- Las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 3,5%.

- Las personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco, Casa financiera 2,8%.

- Los restantes contribuyentes 1,5%.

2.3.3.6. Agentes de retención

Cuando la Administración tiene dificultades en vincularse con el titular del capital designa responsables que, según el Artículo 23° del Código Tributario, por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan retener o percibir el impuesto correspondiente para luego verterlo al Fisco.

Los agentes de retención se enumeran en el Artículo 1° del Título 14 y el Artículo 2° del Decreto 600/988: “Serán agentes de retención:

I) Las entidades emisoras de obligaciones o debentures, de títulos de ahorro o de otros valores similares, que emitan al portador, salvo las obligaciones que coticen en bolsa las cuales están exoneradas de IP por el Artículo 24° de la Ley. Así que cuando una entidad emite obligaciones, en principio, está designada agente de retención. Pero si la obligación cotiza en bolsa está exenta, por tanto, no tiene que retener.

II) Las entidades comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas o a las Sociedades Financieras de Inversión que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúan en el país por medio de establecimiento permanente”.

Estos agentes deberán determinar el impuesto a verter según criterios fiscales, teniendo en cuenta exclusivamente los bienes por los cuales fueron designados agentes de retención.

Un aspecto importante a tener en cuenta, es que la retención opera a fecha de vencimiento de la obligación tributaria, la cual difiere según cuál sea el sujeto pasivo en cuestión. Las personas físicas, sin importar su residencia, liquidarán el impuesto al 31 de diciembre de cada año, mientras que las personas jurídicas lo harán a la fecha de cierre de su ejercicio económico siempre que lleven contabilidad suficiente. Una persona jurídica del exterior sin EP, por definición, no tiene contabilidad suficiente, por tanto siempre se le realizará la retención al 31 de diciembre.

Por su parte, el Artículo 2º del Decreto 600/988 agrega dos clases de agentes de retención:

- Las sociedades personales no sujetas al pago del impuesto, integradas por personas físicas domiciliadas en el exterior.

- Las sociedades personales no sujetas al pago del impuesto, integradas por personas jurídicas constituidas en el extranjero, que no actúen en el país por medio de EP.

2.3.3.7. Tratamiento de las personas físicas y jurídicas extranjeras que no actúan en el país mediante establecimiento permanente

Tal como mencionáramos al tratar el concepto de EP, una empresa extranjera puede actuar en nuestro país a través de esta figura, o hacerlo directamente desde el exterior. En el primer caso, se regirá por las normas generales del impuesto, aplicables al resto de los contribuyentes. En cambio, si no configura EP tributará vía retención o tendrá que liquidar el impuesto en forma aislada, cuando se verifique el hecho generador, sobre los bienes que posea en la República.

- Tributación vía retención

De acuerdo a lo mencionado anteriormente las personas físicas y jurídicas del exterior que no actúan en el país mediante EP tributarán el impuesto vía retención en los siguientes casos:

- Cuando posean obligaciones o debentures, títulos de ahorro u otros valores similares emitidos al portador, salvo obligaciones que coticen en Bolsa¹².
- Cuando sean socias de sociedades personales uruguayas que no tributen IP en cabeza propia.
- Cuando sean acreedoras de contribuyentes de IRAE o de Sociedades Financieras de Inversión, salvo que se trate de saldos de precios que deriven de importaciones (de bienes), préstamos y depósitos¹³.

El primer punto no merece mayores consideraciones, ya que al no tener conocimiento del titular del bien, se designa a la entidad emisora del mismo a retener el tributo correspondiente.

En el segundo punto se busca equiparar la situación de los no residentes con los demás contribuyentes del impuesto. Si la sociedad no tributa en cabeza propia, va a determinar su patrimonio y lo comunicará a los socios para que computen su cuota parte en su liquidación particular.

Por último, trata el caso en que una persona del exterior posea un crédito con un sujeto pasivo de IRAE o con una Sociedad Financiera de Inversión. Producto de que

¹² Exoneradas por el art. 24 del Título 14 del TO 1996.

¹³ Exonerados por el inciso 2º, literal A), art. 22 del Título 14 del TO 1996. Se exonera de IP a las personas extranjeras que exportan bienes a entidades locales, realizan préstamos al país o poseen depósitos en el Uruguay.

rige el criterio de territorialidad, el crédito se considera ubicado en el domicilio del deudor, por tanto el activo radicado en territorio nacional obliga al no residente a tributar IP.

Es importante destacar que a través del Artículo 22° se exoneran ciertos activos, dado que el mismo no aclara a quiénes aplicarán esas excepciones, las mismas valen también para los no residentes. El mismo establece que “para la determinación del monto imponible no se computarán en el activo los títulos de Deuda Pública, Nacional o Municipal, valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay, por el Banco Central del Uruguay, Bonos y Letras de Tesorería, acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo y participaciones en el patrimonio de los sujetos pasivos comprendidos en los literales B) y C) del artículo 1° de este Título.”

Asimismo, este artículo en su segundo inciso determina aquellos bienes que serán computables exclusivamente para el cálculo del ajuar, por lo que no serían activos gravados para el resto de los casos. Los mismos son:

- “A) Saldos de precio que deriven de importaciones, préstamos y depósitos, de personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el exterior.
- B) Obligaciones o debentures, títulos de ahorro u otros similares sujetos al pago de este impuesto por vía de retención.
- C) Depósitos en instituciones bancarias o cajas populares, cuyos titulares sean personas físicas.
- D) Acciones de sociedades comprendidas en el artículo 4° del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982”.

En cuanto al monto imponible y las alícuotas aplicables al momento de retener debemos diferenciar, al igual que con los contribuyentes que tributan por el régimen general, entre personas físicas y jurídicas, dependiendo a su vez del bien del que se trate. En el caso de las personas físicas, el monto imponible estará dado por la cuota parte del patrimonio de la sociedad personal correspondiente al socio del exterior, o bien el saldo al 31 de diciembre, al que habrá de deducir el MNI correspondiente a las personas físicas. Al monto imponible resultante se le aplicarán las tasas progresionales incluidas en el literal A) del Artículo 45° del Título 14.

Para las personas jurídicas, el monto imponible estará dado por la cuota parte del patrimonio de la sociedad personal de la que sea parte, o el saldo al 31 de diciembre ya mencionado. La alícuota será del 1,5% del patrimonio gravado. A diferencia de las personas físicas, para las jurídicas no existe un MNI.

- Tributación directa

Tal como lo exige el Artículo 72° del Título 1: “Los sujetos pasivos de tributos administrados por la Dirección General Impositiva deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la mencionada repartición con carácter previo a la iniciación de actividades. Asimismo, tendrán la obligación de comunicar al indicado Registro, en forma previa, la fecha de comienzo de actividades, con individualización de los impuestos a tributar y denuncia de todos y cada uno de los locales, establecimientos, depósitos, oficinas o anexos de cualquier clase a utilizar en el giro empresarial.”

Cuando no existen normas que establezcan sujetos pasivos responsables que intermedien entre la persona extranjera y la Administración Tributaria, la primera deberá tributar en cabeza propia en calidad de contribuyente, para lo cual debe inscribirse en el Registro correspondiente como una entidad extranjera y abonar el impuesto, producto de la posesión de un patrimonio gravado al 31 de diciembre de cada año.

2.3.3.8. Situaciones especiales para sujetos pasivos no residentes

Tal como quedó instaurado el impuesto desde la entrada en vigencia de la reforma tributaria, los no residentes se ven perjudicados en dos casos:

- En cuanto a la reducción periódica de las alícuotas que se dispone realizar, el límite mínimo para los no residentes que no sean contribuyentes de impuesto a la renta, será superior al de los restantes contribuyentes (1,5%).
- De acuerdo al Artículo 50° de la Ley N° 18.083, las entidades no residentes no gozarán de la exoneración total de su patrimonio afectado a la explotación agropecuaria, dispuesto por Ley 17.345 en su Artículo 16°, que rige para el resto de los contribuyentes y no podrán deducir del impuesto el porcentaje correspondiente al concepto de abatimiento, establecido en el Artículo 47° del Título 14.

2.4. CONCLUSIONES

A los efectos de resumir el tratamiento tributario de los no residentes (personas físicas o jurídicas) en nuestro país, es importante tener en cuenta si los mismos configuran EP o no. En caso de configurar EP, serán tratados en igualdad de condiciones con una compañía uruguaya, tributando IRAE sobre las rentas obtenidas en territorio uruguayo, e IP en cabeza propia sobre aquellos bienes o derechos que posean en Uruguay al cierre de su ejercicio económico.

En cambio, si no actúan en nuestro país a través de EP, tributarán IRNR sobre las rentas de fuente uruguaya, siendo necesario diferenciar en este caso entre los distintos tipos de rentas que puedan llegar a obtener (empresariales, de trabajo, de capital o por incrementos patrimoniales), ya que de ello va a depender el monto imponible y la tasa a aplicar. Asimismo, deberán tributar IP sobre los activos situados en territorio nacional al 31 de diciembre de cada año (cierre de ejercicio económico de los no residentes), pero en este caso la tributación se dará en la mayoría de los casos a través de la retención. Dentro de los agentes de retención designados es importante destacar a los contribuyentes de IRAE, quienes deberán retener el impuesto sobre los saldos acreedores con personas físicas o jurídicas del exterior existentes al 31 de diciembre; con la excepción de aquellos pasivos por préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones; los cuales tampoco son pasivos admitidos para la contraparte en su liquidación de IP.

A continuación se presenta un cuadro con las distintas alternativas que se pueden plantear:

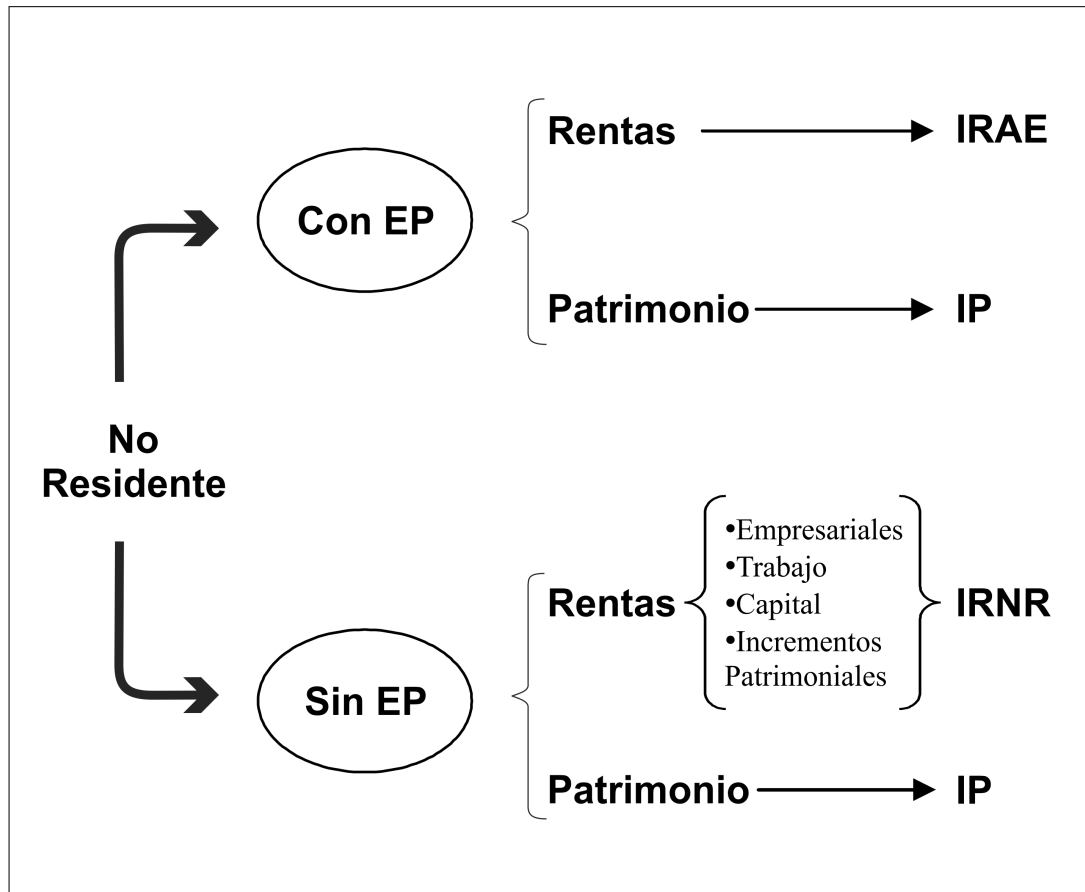


Figura 1. Resumen tributación de los no residentes en Uruguay.

3. CAPÍTULO III – MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN. COMPARACIÓN OCDE - ONU

3.1. INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo, desarrollaremos primeramente, las posibles medidas a adoptar por parte de los distintos países con el fin de solucionar el problema de la doble imposición a nivel mundial, siendo una de ellas la firma de convenios de doble tributación.

La estructura de los Convenios de Doble Imposición (CDI) firmados por los distintos Estados tiene su fundamento en los Modelos de Convenio (MC) propuestos por diferentes organismos a nivel mundial, como lo son, entre otros, el MC propuesto por OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y el de ONU (Organización de las Naciones Unidas), los cuales son usados como una orientación para los países miembros al momento de negociar. Por este motivo, y porque Uruguay utiliza ambos MC a la hora de negociar sus tratados, se realizará un análisis de los mismos en la segunda parte de este capítulo.

Como modelo principal será expuesto el MC OCDE, ya que la gran mayoría de los tratados firmados a nivel mundial siguen los lineamientos propuestos por este organismo. Sin embargo, como Uruguay utiliza el criterio de la fuente para la atribución de la potestad tributaria, toma como guía lo propuesto por el MC ONU, con la finalidad de defender sus intereses. Por lo tanto, se expondrán las diferencias entre ambos modelos de modo de plantear la base de los convenios firmados por nuestro país.

El análisis de los MC se centrará principalmente en aquellos artículos donde se establece la repartición del gravamen de las rentas y el patrimonio entre los Estados contratantes, transcribiendo los más importantes y remitiéndonos al MC OCDE para los restantes casos (Anexo A). Asimismo, las diferencias entre ambos MC serán expuestas cuando estas lo justifiquen.

3.2. DOBLE TRIBUTACIÓN – MEDIDAS PARA EVITARLA

La diversidad de criterios de asignación de la potestad tributaria, concepto desarrollado en el punto 2.2, por la que pueden optar los distintos Estados trae como consecuencia el surgimiento de la doble o múltiple imposición. Esto puede configurarse a través de varias hipótesis: cuando un país adopta el criterio de la residencia y el otro el de la fuente, o bien cuando ambos adoptan el criterio de la residencia y una misma persona configura residencia en más de un país y por último

cuando en los dos países se sigue el criterio de la fuente pero las definiciones que estos utilizan no son exactamente iguales.

Al configurarse la doble tributación no sólo se pierde de vista el principio de la capacidad contributiva sino también el de la igualdad. Asimismo, el contribuyente deberá responder a una carga excesiva y a dos administraciones fiscales por una misma renta. Por otro lado, se desfavorecen las inversiones extranjeras, ya que el hecho de soportar una doble carga tributaria influye negativamente a la hora de decidir dónde invertir.

Al momento de combatir la doble tributación los Estados pueden optar por medidas unilaterales o multilaterales. En las primeras, la voluntad es únicamente de cada Estado y se concretan en la legislación interna. En cambio, en las segundas se debe llegar a un acuerdo con los otros países involucrados para lograr contemplar ambos intereses.

3.2.1. Medidas unilaterales

3.2.1.1. Medidas basadas en el crédito

Los impuestos pagados en el exterior son deducidos al momento de abonar los tributos en el Estado de residencia. Principales modalidades:

- *Tax credit*: Existen dos tipos, el crédito integral y el ordinario. En el primero de ellos el contribuyente podrá abatir la totalidad del impuesto pagado en el exterior, pudiendo darse el caso que se genere un crédito a su favor en el Estado de residencia por ser el gravamen de este inferior al de la fuente. Por su parte, en el crédito ordinario se establece un límite máximo hasta el cual se permitirá deducir los impuestos abonados en el exterior. Existen diversas fórmulas de cálculo a la hora de establecer este límite, siendo la más común aplicar la tasa que se hubiera aplicado al total de las rentas en el país de residencia, criticándosele a esto que no tiene en cuenta las exoneraciones otorgadas en el país de la fuente, así como que el contribuyente terminará soportando la mayor de las cargas tributarias entre ambos Estados.

- *Tax sparing*: Este criterio contempla la crítica efectuada anteriormente al *Tax credit*, ya que al momento de calcular el impuesto a deducir tiene en cuenta no sólo lo realmente abonado en el país de la fuente sino también lo que se hubiera pagado en caso de que no existieran exoneraciones. La crítica de este método es que genera desigualdad entre los residentes de un mismo Estado según los beneficios otorgados por otros. Los países desarrollados a su vez sostienen que este método es fácil de vulnerar por parte de los contribuyentes, implicando una pérdida importante de recaudación difícil de detectar.

- *Matching credit*: Es una variación del *Tax sparing* ya que la única diferencia es que el país de residencia reconoce un crédito superior al realmente abonado, favoreciendo de esta manera la inversión en el exterior.

- Crédito por inversiones: Mediante este método un inversor podrá deducir del impuesto a pagar en su país una parte de las inversiones realizadas en países en vías de desarrollo. Este método fomenta las inversiones así como la movilidad de capitales hacia estos países. La diferencia fundamental con los restantes es que en este caso no se tiene en cuenta el impuesto pagado en el otro Estado, sino que se toma como crédito una parte del monto invertido.

3.2.1.2. Medidas basadas en la exención

Estas medidas atienden al elemento material del hecho generador, ya que la renta queda exenta en uno de los Estados, sometiéndose al gravamen exclusivamente en el otro Estado, corrigiendo así en forma absoluta la doble imposición. Existen tres modalidades:

- Exención total de las rentas obtenidas en el exterior, donde el Estado de residencia excluirá de la base de cálculo de su impuesto a la renta a aquellas que fueron gravadas en el Estado de la fuente.

- Exención con progresividad, en la que se busca contemplar la capacidad contributiva del sujeto, es decir, la totalidad de las rentas del mismo sin importar de dónde provengan. El Estado que adopte esta medida, si bien seguirá exonerando la renta obtenida en el exterior, deberá tomar en cuenta la misma al solo efecto de determinar la tasa de impuestos a aplicar sobre el resto de las rentas. Este medida tiene sentido cuando el país de residencia aplica impuestos con tasas progresionales.

- *Tax deferral*, que no constituye en sí mismo un método de exención, sino que lo que hace es gravar las rentas que una empresa obtiene en otro Estado en el momento que son repatriadas, o sea que el Estado no gravará dichas rentas mientras las mismas estén en el Estado en donde se invirtió, estimulándose de esta manera que se reinviertan los beneficios obtenidos dentro de ese país.

3.2.2. Medidas multilaterales: Convenios para evitar la doble imposición internacional

Este es otro de los mecanismos que tiene un Estado para reducir el impacto de la doble imposición en el cual las partes intervinientes deben renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias. De común acuerdo, establecen que sea sólo un Estado el que grave las rentas, o bien que se realice una tributación compartida. Implícitamente se modifica la Ley interna y siempre es en beneficio del contribuyente.

En la actualidad existen varios MC, siendo el MC OCDE y el MC ONU los más utilizados. La OCDE es una organización integrada en su mayoría por países desarrollados, por lo que el modelo que propone contempla los requisitos de este tipo de países. Por otro lado, se encuentra el modelo planteado por la ONU, organización integrada por países en vías de desarrollo, los cuales defienden la tributación en la fuente por oposición a lo propuesto por el MC OCDE.

Uruguay en los tratados que ha negociado y que está negociando, toma como base el MC propuesto por OCDE, intentando amoldar el mismo a sus necesidades. En el siguiente punto analizaremos dicho modelo haciendo énfasis en los artículos donde se pacta la repartición de las rentas y el patrimonio. Por otro lado, se introducirán las diferencias respecto del MC propuesto por ONU, ya que Uruguay como país en vías de desarrollo, toma en cuenta los lineamientos establecidos por el mismo al momento de las negociaciones.

3.3. ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO OCDE Y DIFERENCIAS CON EL MODELO DE CONVENIO ONU

El MC OCDE consta de siete capítulos y treinta y un artículos, pero nuestro análisis se enfocará en los capítulos 3 y 4, más precisamente los artículos 6 al 22, donde se pacta la repartición de la imposición a la renta y al patrimonio entre los países negociantes. De todas maneras, expondremos brevemente los restantes capítulos.

3.3.1. Capítulo I – Ámbito de aplicación del convenio

3.3.1.1. Artículo 1° - Personas comprendidas

En este artículo se establece el ámbito de aplicación subjetivo del convenio, quedando comprendidas aquellas personas que sean residentes de alguno de los dos Estados contratantes.

3.3.1.2. Artículo 2° - Impuestos comprendidos

Este artículo fija el ámbito objetivo con la finalidad de precisar qué impuestos quedan comprendidos dentro del convenio. En principio se trata sobre toda la gama de impuestos que inciden sobre la renta o el patrimonio independientemente de la autoridad que los haya establecido o pueda exigirlos (entidades locales o subdivisiones políticas).

Al momento de firmar un convenio, se debe efectuar una lista de los impuestos en vigencia, la cual no pretende ser exhaustiva, sino que impuestos idénticos o similares que se creen posteriormente deben ser agregados a la misma. De esta manera se trata de evitar que cualquier cambio en la normativa interna de uno de los países deje inoperante al convenio.

3.3.2. Capítulo II – Definiciones

3.3.2.1. Artículo 3° - Definiciones generales

En este artículo se presentan algunas definiciones básicas, como ser qué se entiende por persona, sociedad, empresa, tráfico internacional, autoridad competente, nacional y negocio; todos conceptos indispensables para la correcta aplicación del convenio.

En segundo lugar dentro de este artículo se establece una regla general, y es que cuando un término no esté definido en el convenio y del contexto no se infiera su significado, se le atribuirá el mismo según la legislación interna del Estado contratante, prevaleciendo la legislación fiscal sobre las otras ramas del derecho en caso de no coincidencia.

3.3.2.2. Artículo 4° - Residentes

Aquí se define qué se entiende por residencia, siendo este concepto de vital importancia ya que determina el ámbito subjetivo del tratado. El modelo no contiene una definición propia de la expresión “residente de un Estado contratante”, sino que se remite al concepto adoptado por la legislación interna de cada país. Sin embargo, menciona los elementos básicos sobre los que debe descansar el concepto, como ser el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. Aquí

encontramos una pequeña diferencia respecto del MC ONU, ya que este agrega al lugar de constitución de la sociedad como otro de los elementos para definir la residencia.

Por esto es importante que Uruguay cuente con una normativa interna que contenga todas estas definiciones. A partir de la Ley 18.083 del 27 de diciembre de 2006 nuestra normativa pasa a contar con una definición de persona física residente, la cual encontramos en los Títulos 4, 7 y 8; y de persona jurídica residente en los Títulos 4 y 8 del Texto Ordenado de 1996. En cuanto al concepto de residencia de las personas jurídicas, la Ley 18.719 del 27 de diciembre de 2010 modificó esta definición en el Título 4, sin embargo mantiene incambiada la definición en el Título 8. Entendemos que es válida la última definición de persona jurídica residente (Título 4), que a su vez es más amplia que la anterior; tema que desarrollamos en el punto 2.3.2.1.

Existe la posibilidad de que las personas configuren residencia fiscal en ambos Estados contratantes, independientemente de las definiciones que éstos utilicen para definir a sus residentes. Dada esta situación, el artículo propone reglas de desempate, presentando criterios en orden jerárquico para determinar la vinculación del individuo con los Estados. Para el caso de las personas físicas, el primero de ellos es la vivienda permanente; si este no es concluyente se pasa a analizar dónde está el centro de intereses vitales de la persona; como tercer criterio corresponde ver dónde está la vivienda habitual; y por último se atiende a la nacionalidad del individuo.

Descartados estos cuatro criterios, se debe llegar a un mutuo acuerdo, poniendo en práctica el procedimiento amistoso propuesto en el Artículo 25° del MC OCDE. En este caso, los Estados decidirán en buenos términos de cuál de ellos es residente esa persona.

En el último apartado se establece el criterio de residencia aplicable a todas aquellas personas que no son físicas, no refiriéndose puntualmente a las personas jurídicas, por el hecho de que pueden existir agrupaciones de personas que no tengan personería jurídica y que deben ser contempladas dentro del tratado. Puede suceder que un Estado considere residente a las empresas constituidas de acuerdo a las leyes del mismo, mientras que el otro le dé más importancia a la sede de dirección efectiva. Por estos motivos, en este último apartado el MC OCDE deja en claro que prevalece el criterio de la sede de dirección efectiva, sosteniendo que no resulta adecuado darle importancia exclusiva a un criterio puramente formal como es la inscripción.

3.3.2.3. Artículo 5° - Establecimiento permanente

“A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;

- e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:
- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

Tal como mencionáramos en el punto 2.3.1.6 del presente trabajo, la normativa uruguaya toma algunos lineamientos manejados por el MC OCDE a los efectos de definir el concepto de EP; por lo que algunos conceptos mencionados en este artículo ya han sido desarrollados anteriormente y nos remitiremos a ello cuando sea necesario.

El primer apartado se corresponde con la definición de Establecimiento Permanente Físico o Regla General; el cual debe cumplir con algunas condiciones para ser considerado como tal:

- Existencia de un “lugar de negocios”. Este concepto hace referencia a cualquier local que tenga la empresa a su disposición, sin importar que lo tenga en exclusividad, o que sea propietario del mismo, así como tampoco interesa el carácter productivo del mismo; sino que lo único que importa es su disponibilidad.

- Deberá ser un lugar de negocios “fijo”. Esto implica que se establezca en un determinado lugar geográfico y con cierta permanencia. Respecto al primer punto, existen actividades que por su naturaleza no se desarrollan en un único lugar, como por ejemplo la explotación de minas; considerándose en estos casos la coherencia comercial del negocio para su consideración como EP en forma conjunta. En cuanto al concepto de permanencia, el objetivo es evitar que la actividad que se desarrolla sea de índole temporal.

- Que la actividad sea desarrollada a través de dicho lugar fijo de negocios. Nos remitimos a los comentarios realizados en el punto 2.3.1.6 respecto a la interpretación que se le debe dar a este concepto.

En el segundo apartado se establece una lista de ejemplos que configurarían EP, siempre y cuando cumplan a su vez con las condiciones propuestas en el apartado 1. De todos los puntos allí mencionados, merecen especial consideración los literales a) y f). El primero de ellos, debe ser interpretado como un concepto distinto al de “oficinas”, pero si los dos Estados contratantes del CDI no poseen en su legislación interna una definición de “sede de dirección”; dicho concepto puede ser omitido en el CDI. Respecto al punto f), vale aclarar que refiere simplemente a la extracción de recursos naturales y no a la exploración.

En el tercer apartado se determina la definición de EP de Construcción. En este caso, a diferencia de lo establecido en nuestra legislación, la duración de las obras debe ser superior a los 12 meses para considerar la existencia de EP. En lo que respecta a la definición de “obras”, la misma debe entenderse como un concepto amplio, remitiéndonos para ello a lo establecido en el punto 2.3.1.6; así como también para las consideraciones a tener en cuenta al momento de computar la duración de los contratos, evitando el fraccionamiento de los mismos.

El apartado número cuatro menciona una serie de actividades que, por sus características de auxiliares o preparatorias respecto a la actividad principal, no serán consideradas como EP. Asimismo, el punto f) determina que tampoco configurará EP la combinación de todas estas actividades si siguen manteniendo el carácter de auxiliares o preparatorias.

En el quinto apartado se define el concepto de Establecimiento Permanente de Agencia. Este plantea que aunque no exista un lugar fijo de negocios, si hay una persona que actúa para la empresa bajo determinadas condiciones, la misma puede configurar EP. Uno de los requisitos que debe cumplir para ello es que la persona debe ser un “agente por cuenta de la empresa” en oposición al concepto de agente independiente. Asimismo debe contar con poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, pero esto último no debe ser considerado literalmente, ya que se acepta la configuración de EP si concluye contratos

vinculantes para la empresa, aunque no se establezca su nombre en los mismos. Por último, esta actividad debe ser desarrollada en forma habitual por dicha persona.

En el sexto apartado se establece que un corredor o agente no constituirá EP de la empresa si el mismo es una persona independiente de la misma y si actúa en el marco ordinario de su actividad.

A los efectos de medir la independencia de un agente, los CMC OCDE mencionan ciertos aspectos para su consideración. Entre ellos se encuentran el nivel de obligaciones para con la empresa (cuanto mayores sean las obligaciones, mayor el nivel de independencia porque demuestra que la empresa confía en él), el riesgo empresarial asumido (a mayor riesgo, mayor independencia), y la cantidad de empresas representadas (cuanto más compañías represente, mayores serán las señales de independencia respecto a una empresa determinada). Por otro lado, en relación a la condición de que la persona actúe en el marco normal de sus actividades, no podría considerarse tal situación si las tareas que desarrolla se corresponden con la actividad particular de la empresa y no las de su negocio.

Si bien no está establecido en el artículo de MC OCDE, en los CMC se menciona que algunos convenios bilaterales incluyen una cláusula donde se establece que podrán configurar EP aquellas compañías de seguro que cobren primas o aseguren riesgos por medio de un agente establecido en ese otro Estado.

El último apartado determina que una Filial no constituirá por sí misma EP, poniendo de manifiesto que la filial y la matriz son dos entidades independientes. Sin perjuicio de ello, una matriz puede configurar EP si su subsidiaria le cede un lugar físico para desarrollar sus actividades (configurando EP según el Apartado 1), así como también lo podrá hacer a través de EP de agencia si su subsidiaria tiene poderes para representarla (Apartado 5).

Analizados todos los apartados correspondientes al Artículo 5° del MC OCDE, es importante mencionar algunos casos que pueden ser controversiales entre los Estados a la hora de firmar un convenio respecto a la definición del EP. Los mismos son el tratamiento del comercio electrónico y la prestación de servicios.

- Comercio electrónico

El uso de equipos informáticos en un país ha sido un tema muy discutido respecto a si el mismo constituye o no EP. Es importante diferenciar en este caso entre los equipos informáticos y el propio software, donde los primeros pueden constituir por sí mismos un EP, mientras que el software por sí solo no lo puede hacer por ser este un bien intangible. Es claro que si una empresa desarrolla su negocio en un Estado a través de un sitio Web y dispone de un servidor en el mismo, esta configurará EP. El problema surge cuando la empresa que desarrolla el negocio cibernético no es la propietaria del servidor. En este caso, solo dará lugar a la existencia de EP en caso de

que el desarrollador del sitio tenga la disponibilidad sobre ese servidor, en concordancia con lo que mencionáramos en el concepto de “lugar de negocios”.

A su vez, no se considerará la existencia de un EP si las operaciones de comercio electrónico tienen el carácter de preparatorias o auxiliares. Asimismo, en los CMC se hacen las siguientes aclaraciones sobre el comercio electrónico:

- Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, el mismo debe estar en un lugar fijo y por un tiempo suficiente.
- Se debe analizar si la empresa lleva a cabo su actividad por tener ese equipo allí localizado, o si el mismo es prescindible.
- No es necesario contar con personal para que exista el EP.
- No existirá EP si las actividades desarrolladas son de carácter auxiliar o preparatorio. En este caso se enumeran algunos ejemplos de estas tareas como ser: servicios de publicidad, brindar información o recoger datos.

- Prestación de servicios

La prestación de servicios no está incluida en el Artículo 5° como una causal de configuración de EP, por lo que en combinación con el Artículo 7° que desarrollaremos posteriormente, este tipo de rentas no quedarán gravadas en el Estado de la fuente. Uno de los argumentos mencionados en los CMC sobre la no inclusión de los servicios, es el problema del desconocimiento sobre la duración de los mismos

una vez iniciados, sumado a que en caso de extenderse en el tiempo estos deberán tributar como EP desde el momento en que se inició la prestación del servicio. Por su parte, quienes defienden la tributación en la fuente argumentan que las rentas deben tributar donde se generan. Frente a este problema, los CMC brindan un ejemplo de disposición que se podría agregar a los convenios a los efectos de ajustarse a los requerimientos. El mismo consiste en que si una empresa de un Estado contratante presta servicios en el otro Estado contratante podrá configurar EP si:

- a) lo hace a través de una persona física que permanece en el otro Estado por más de 183 días durante 12 meses, y más del 50% de los ingresos brutos imputables al ejercicio procedan de esos servicios prestados en ese Estado,
- b) durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en 12 meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios.

Esta disposición se aplica a dos circunstancias distintas; en el apartado a) se hace referencia al tiempo que está presente la persona física, a través de la cual la empresa obtiene la mayor parte de sus ingresos, en el otro Estado; mientras en el segundo apartado se considera la duración de las actividades de las personas que prestan el servicio.

Respecto a esta disposición, los CMC no especifican si el personal tiene que ser empleado de la empresa o puede ser contratado a los efectos de llevar adelante el servicio específico. Asimismo, agrega que el 50% de los ingresos hacen referencia a cantidades cobradas o por cobrar, pero no corresponden a ganancias pasivas.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

Tal como mencionáramos, el MC ONU es un modelo que favorece a los países subdesarrollados, receptores de capitales, y por tanto buscará beneficiar a estos en la definición del EP a los efectos de poder abarcar la mayor cantidad de rentas posibles.

Los apartados 1 y 2 son iguales a los del MC OCDE, y por tanto valen los mismos comentarios. Por su parte, el apartado 3 es un poco más amplio, agregando las actividades de supervisión y montaje al concepto de obras, mientras que OCDE agrega este tipo de actividades en sus comentarios. Asimismo establece que el período para configurar EP es de 6 meses en lugar de 12. Por otro lado agrega la prestación de servicios como otra forma de configurar EP, siempre y cuando los mismos excedan el período de 6 meses. Vale recordar que la configuración de EP a través de la prestación de servicios, es contemplada en el CMC OCDE como una alternativa.

El apartado 4 reproduce el del MC OCDE pero elimina el término “entregar” de los puntos a) y b) quedando de esta manera incluida dentro del concepto de EP la entrega de bienes. El apartado 5 agrega otro subapartado respecto al tipo de agente que puede constituir un EP, considerando la existencia de esta figura si el agente realiza actividades relacionadas con las ventas, como ser el mantenimiento de bienes o mercancías a ser entregadas por cuenta de la empresa.

Por su parte, el apartado 6 no se corresponde con ninguno del MC OCDE, estableciendo expresamente dentro del MC lo que mencionáramos en los CMC OCDE respecto a la configuración de EP de las compañías de seguros que aseguran riesgos y cobran primas por medio de un agente en el otro Estado. Por último, el apartado 7 se corresponde con el 6 del MC OCDE (con cambios menores); así como el 8 se corresponde con el 7.

3.3.3. Capítulo III – Imposición de las rentas

3.3.3.1. Artículo 6° - Rentas inmobiliarias

Este artículo refiere a las rentas obtenidas como consecuencia de la propiedad inmobiliaria en el otro Estado. En este caso, se atribuye potestad tributaria al Estado de la fuente para gravar esas rentas, justificándose por la existencia de una relación estrecha entre las rentas y el Estado en que se originan. Respecto a la definición de

rentas inmobiliarias, el MC OCDE sostiene que se debe remitir a lo establecido en la legislación interna de cada país.

Finalmente, se determina que este artículo se aplicará con independencia de la forma de explotación de la propiedad inmueble.

3.3.3.2. Artículo 7° - Rentas empresariales

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23A] [23B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa indistinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las definiciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto

aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

La idea principal que maneja el artículo es que el Estado de la fuente sólo podrá gravar las rentas empresariales obtenidas por una empresa del otro Estado contratante si esta configura EP, salvo que las rentas estén reguladas por otros artículos.

Es importante tener presente en dicho artículo, que el mismo fue modificado por el Comité de la OCDE, dándole una redacción y enfoque diferentes a partir de 2010, respecto de lo establecido en el Modelo del 2008. Estos cambios fueron justificados por dicho Comité, que sostuvo que con esta nueva redacción, los conceptos transmitidos quedaban más claros.

En el primer apartado se manejan dos principios importantes. El primero de ellos refiere a que los beneficios empresariales no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente si la empresa no actúa a través de un EP, mientras que el segundo establece que la potestad tributaria del Estado donde se encuentra situado el EP no se extiende a los beneficios que no se puedan atribuir al mismo. Esto último se corresponde con el concepto de “fuero de atracción”, el cual no es aceptado por el MC OCDE.

El segundo apartado regula la asignación de beneficios al EP, y para ello plantea la necesidad de hacer una ficción y considerar al mismo como una entidad distinta e independiente del resto de la empresa de la cual forma parte. El proceso de atribución de los beneficios al EP se realiza a través de dos etapas. En la primera se hace un análisis funcional que conduce a la atribución al EP de: derechos y obligaciones, propiedad económica de los activos y del riesgo asumido; así como también se consideran las operaciones internas entre el EP y el resto de la empresa. En una segunda etapa, se fija el precio de todas las transacciones efectuadas, comparando las operaciones internas con las transacciones en el mercado libre a los efectos de fijar un precio adecuado.

La ficción de considerar al EP como una empresa independiente, es solo a los efectos de la asignación de beneficios, y no así para los gastos. Estos últimos deben ser asignados de acuerdo a la normativa interna de cada Estado. Por lo tanto, si los Estados tienen distintos criterios de asignación de gastos, un EP puede tener distintos resultados dependiendo del Estado en que se encuentre. Pero respecto a este tema, es importante tener en cuenta el Artículo 24° del MC OCDE que trata sobre la no discriminación, y más precisamente en el apartado 3 se establece que al EP se lo debe tratar en igualdad de condiciones respecto a las empresas locales y por tanto permitirle deducir los gastos según las mismas normas.

El apartado 3 de la redacción anterior del Artículo 7º, establecía que se podían deducir en el EP los gastos directos más los gastos generales de la empresa principal por más que estos sean incurridos en el exterior. El Comité entendió que esta redacción limitaba el alcance de los gastos a deducirse, y estableció simplemente que a todas las operaciones internas se les debe asignar un precio de plena competencia; lo cual no implica que no se puedan deducir los gastos incurridos en el exterior.

Otro apartado que fue eliminado es el que establecía que se podían atribuir beneficios al EP sobre la base de un reparto de los beneficios totales, si esta práctica era usual y estaba de acuerdo a los principios del Artículo 7º. La opinión del Comité al respecto fue que pueden distribuirse los beneficios de esta manera, aún en los casos más complejos, por lo que eliminaron esa disposición.

Existía también en la antigua redacción un apartado que establecía que los beneficios imputables al EP se calcularían “cada año utilizando el mismo método a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma”, pretendiendo así garantizar un tratamiento estable y coherente. El Comité entendió que los criterios aceptados, no diferirían en forma significativa uno de otro, por lo que eliminó este apartado, aceptando ahora el cambio de uno a otro.

Por último, se suprimió otra disposición que establecía que no se podían atribuir al EP los beneficios pertenecientes a la compra de bienes o mercancías para la empresa. El

Comité sostuvo que si el EP realizaba otras actividades además de esas, y configuraba EP por tales operaciones, los beneficios obtenidos por la compra de mercaderías sí correspondería atribuirlos al EP y por tanto eliminó ese apartado.

El tercer apartado debe ser visto como un complemento del anterior, donde se planteaba la forma en que se deben atribuir los beneficios. En este nuevo apartado se regula la forma en que se debe proceder si hay diferencias en el método de atribución de beneficios entre los Estados contratantes, de manera de eliminar la doble imposición.

Generalmente, la doble imposición se eliminará si el contribuyente determina los beneficios atribuibles al EP de acuerdo a los lineamientos fijados en el apartado 2. En este caso el Estado de la fuente gravará esos beneficios y el Estado de residencia se encargará de eliminar la doble imposición de acuerdo a lo establecido en los apartados 23A o 23B.

Sin embargo, cuando el contribuyente no realice la asignación de beneficios de acuerdo al apartado 2, cada Estado tendrá derecho a realizar el ajuste de manera tal de valorar esas rentas a lo dispuesto por dicho apartado. Así, si un Estado realiza un ajuste, el otro Estado deberá realizar el mismo ajuste, ya que de lo contrario se produciría una doble imposición. En caso que ese otro Estado no pueda realizar ese ajuste porque su normativa interna no se lo permita, o bien porque no esté de acuerdo;

deberán llegar a un arreglo entre ambas partes contratantes, ya sea a través del procedimiento amistoso o arbitral.

En el cuarto apartado se establece que aquellos artículos que traten sobre rentas específicas, primarán sobre el Artículo 7°.

Por último, corresponde señalar algunos tipos de rentas que antes estaban regulados por otros artículos y ahora pasaron a regularse por el Artículo 7°. Las primeras de ellas son los pagos “por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”, que fueron eliminados del concepto de cánones (regulados por el Artículo 12°) y pasaron a ser tratados por el Artículo 7°. El otro tipo de rentas que quedaron bajo la órbita de este Artículo son las obtenidas por la prestación de servicios profesionales, que antes estaban reguladas por el Artículo 14°, donde se manejaba el concepto de “Base Fija”. El Comité entendió que ese concepto no era necesario por su similitud con el de EP, por lo que se decidió suprimir ese Artículo.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

A diferencia del apartado 1 del MC OCDE, el primer apartado del MC ONU amplía el concepto de los beneficios atribuibles al EP, estableciendo la regla de “fuero de atracción”.

Respecto a los gastos a deducir en el EP, el apartado 3 del MC ONU determina que los pagos de cánones e intereses a la matriz no son deducibles.

3.3.3.3. Artículo 8º - Navegación marítima, por aguas interiores y aérea

La finalidad de este artículo es otorgar la potestad tributaria para gravar los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional al país en que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa.

Los beneficios en cuestión abarcan no sólo los que la empresa obtiene directamente del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves en tráfico internacional, sino también de las actividades directamente relacionadas con la operativa principal de la empresa. Ejemplo de ello podría ser el de una compañía aérea que explotara un servicio de ómnibus para conectar una ciudad con su aeropuerto facilitando a sus clientes el acceso a los vuelos internacionales de la compañía.

También quedan comprendidos en el artículo los beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación principal, siempre que sean consideradas secundarias. Se trata de beneficios derivados de actividades que no son necesarias para llevar adelante la explotación, pero al estar estrechamente vinculadas con la misma no es posible considerarlas en forma separada. Un ejemplo de este tipo

de actividades sería la publicidad que la compañía podría realizar para otras empresas en revistas disponibles a bordo de buques o aeronaves o en sus locales de negocios.

Otra categoría de beneficios comprendidos son los provenientes de inversiones que forman parte integral de la explotación de buques o aeronaves, es decir aquellas inversiones necesarias para llevar adelante la actividad. Por ejemplo, quedarían incluidos los intereses generados por el efectivo requerido en un Estado contratante para realizar la actividad empresarial.

Respecto al alcance, las disposiciones se aplican tanto al transporte internacional marítimo y aéreo entre dos o más países, como al transporte por aguas interiores que puede realizar una empresa de un país entre dos puntos situados en otro país.

En caso de que la dirección efectiva de la empresa se encuentre a bordo de un buque o embarcación, la potestad tributaria estará a cargo del Estado en que se encuentre el puerto base del mismo. De no poder determinarse el puerto base, sólo se permitirá exigir el impuesto al Estado contratante del que sea residente la compañía que explote el buque o embarcación, tomando en consideración los criterios de residencia emitidos por el MC OCDE.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

El MC ONU propone dos enfoques alternativos para este artículo. El primero coincide con lo planteado en el MC OCDE, mientras el segundo permite que los beneficios derivados de la explotación de buques puedan ser gravados en el Estado de la fuente, siempre y cuando las operaciones en ese Estado no fueran casuales, comprendiendo en esta expresión, tanto las visitas frecuentes como las aisladas que hagan los buques o embarcaciones, siempre que estas últimas hayan sido planificadas (no casuales).

3.3.3.4. Artículo 9º - Empresas asociadas

El objetivo de este artículo es ajustar los beneficios que obtienen empresas asociadas, entendiéndose por tales a las sociedades matrices y sus filiales, y/o sociedades sometidas a un control común, siempre que los resultados difieran de los obtenidos por partes independientes actuando en plena competencia. En estos casos se autoriza a las administraciones fiscales de los Estados contratantes a rectificar la contabilidad de las empresas que no reflejen los beneficios reales generados en esos Estados, producto de especiales relaciones existentes entre ellas.

Con el objetivo de llevar adelante dichas correcciones el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE brinda una serie de directivas:

- Permite la aplicación de normas propias de cada Estado sobre subcapitalización siempre que tengan por objeto ajustar los beneficios del prestatario al monto que hubiera surgido en condiciones normales de mercado.

- Analizar si las tasas de interés tranzadas en contratos de préstamos son tasas de mercado. Además, menciona la posibilidad de considerar como aportes de capital a las entregas de dinero recibidas por las empresas que se pretenden disfrazar como préstamos.

- Los ajustes llevados a cabo no podrán aumentar los beneficios imponibles más allá del monto correspondiente a los beneficios de plena competencia.

Producto de las rectificaciones mencionadas, se pueden dar casos de doble imposición económica (gravar la misma renta en manos de personas diferentes), en la medida que los beneficios de una empresa ajustados al alza en un Estado, ya hayan sido gravados en el Estado de la empresa asociada. El artículo señala que ante un caso así, el Estado de la empresa asociada debe llevar adelante un ajuste apropiado y correlativo para eliminar la doble imposición, siempre y cuando considere que el monto de los beneficios rectificadas por el otro Estado son los que habrían de obtenerse por operaciones realizadas entre empresas independientes.

No se especifica el método a utilizar para realizar este ajuste. En caso de que las partes interesadas no estuvieran de acuerdo acerca de la cuantía y naturaleza del mismo, se acudirá al procedimiento amistoso establecido en el Artículo 25°.

3.3.3.5. Artículo 10° - Dividendos

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un

establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.”

El artículo se refiere a las distribuciones de beneficios realizadas a los socios o accionistas de sociedades de capital (sociedades anónimas, comanditas por acciones, sociedad de responsabilidad limitada, u otras). Se distingue a estas sociedades de las personales, ya que las primeras poseen personalidad jurídica propia distinta a las de sus socios o accionistas.

En el caso de las sociedades personales, estas poseen un tratamiento de transparencia fiscal, a través del cual los beneficios son atribuidos directamente a los socios, por lo que no existe el dividendo como tal. En cambio, en una sociedad de capital los beneficios corresponden a la sociedad y por tanto no se atribuyen a los accionistas; por lo que dichos beneficios serán gravados en cabeza de los mismos al momento de su distribución.

El primer apartado se limita a establecer que los dividendos podrán ser gravados en el Estado de residencia del beneficiario. Aunque no establece que se graven en forma exclusiva en dicho Estado, dejando abierta la posibilidad que puedan gravarse en el Estado de la residencia de la sociedad que paga los dividendos.

Respecto al término “pagados”, debe entenderse el instante en que se ponen los fondos a disposición del beneficiario en la forma prevista en el contrato o según los usos y costumbres.

El apartado no se aplica a los dividendos que abona una sociedad residente de un tercer Estado, ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un EP que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante. Por tanto, las disposiciones del artículo sólo se aplican a los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante.

El segundo apartado otorga la potestad tributaria para gravar los dividendos en el Estado donde reside la sociedad que abona los mismos (fuente), aunque se establecen límites:

a) La tasa máxima que se puede establecer en el Estado de la fuente para gravar los dividendos en su jurisdicción es un 15% del importe bruto de los dividendos pagados.

b) En caso de dividendos pagados por una sociedad filial a su matriz, cuando la matriz posea al menos el 25% de participación directa en la filial, se establece una tasa impositiva del 5%.

Los porcentajes plateados son las tasas máximas que puede establecer el Estado de la fuente, sin perjuicio de que los Estados contratantes pueden negociar tasas inferiores o incluso optar por no gravar dichas rentas.

La incorporación de la mención “beneficiario efectivo” debe entenderse en base a los objetivos del MC OCDE, como ser evitar la doble imposición y prevenir la elusión y evasión fiscal. Con la inclusión de este concepto se busca que el Estado de la fuente no otorgue una desgravación simplemente por la circunstancia de que quien reciba los dividendos sea un residente del otro Estado contratante, ya que se debe tener en cuenta que esta persona puede ser un simple intermediario de quien realmente es el beneficiario de la renta.

Con respecto al término “capital” al que se hace referencia en el inciso a) de este apartado, los CMC OCDE realizan algunas aclaraciones:

- Su significado debe tomarse de acuerdo al derecho de sociedades.
- Debe entenderse como el valor nominal total de las acciones, el cual aparece dentro del rubro patrimonial “capital” en el balance de la sociedad.

- No se deben tener en cuenta las diferencias que surgen producto de las diversas clases de acciones emitidas, como ser acciones ordinarias, preferentes, nominativas, al portador, etc.
- De existir préstamos o aportes de fondos que no estén incluidos en el rubro capital, pero de acuerdo a los usos, la renta que surge de los mismos sea considerada como un dividendo en virtud de este artículo, el valor de estos aportes o préstamos deben considerarse como capital.
- Se considerarán capital las aportaciones que se tomen en cuenta para la distribución de beneficios en el caso de entidades que no cuenten con capital según la legislación de sociedades.

En cuanto a la participación que establece el inciso a), el MC OCDE no exige que la sociedad que recibe los dividendos haya poseído, al menos, el 25% del capital durante un período determinado antes de la distribución; sino que sólo cuenta la situación existente al momento en que se da la misma. De todos modos, la reducción en la tasa del impuesto no regirá en caso de que se haga un uso abusivo de la disposición. Un ejemplo de ello puede darse cuando una sociedad que posee una participación inferior al 25%, y adquiere un tiempo antes de la distribución un complemento de su participación con el objetivo de aprovecharse de la disposición.

Por último, no se establece si la limitación a la potestad tributaria del Estado de la fuente debe mantenerse incluso en el caso de que el Estado de la residencia del

beneficiario no grave este tipo de rentas. Tampoco se señala el tratamiento que el Estado de la residencia deberá dar a los pagos realizados en el Estado de la fuente.

Además de las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones, el artículo incluye:

- Títulos emitidos por la sociedad que dan derecho a una participación en los beneficios, sin ser créditos.
- Intereses de préstamos, en la medida que el prestamista comparta los riesgos incurridos por la sociedad, o sea que el reembolso dependa del éxito de la empresa. Para analizar cuándo el prestamista asume riesgos en la empresa se deben considerar una serie de circunstancias, a saber:
 - El préstamo supera, en gran medida, las restantes aportaciones al capital de la empresa y su cuantía no guarda proporción razonable con los activos amortizables.
 - El acreedor participa en los beneficios de la sociedad.
 - La amortización de préstamo está supeditada al reembolso de deudas correspondientes a otros acreedores o al pago de dividendos.
 - La cuantía o pago de intereses depende de los beneficios de la sociedad.
 - No se prevé un plazo determinado para el reembolso del préstamo.

El artículo da la posibilidad de considerar como dividendos, a las atribuciones en beneficio de personas que no son accionistas en el sentido del derecho de las sociedades, cuando:

- Las relaciones jurídicas entre estas personas y la sociedad se asimilen a una participación social (participaciones ocultas).
- Las personas beneficiarias se encuentran ligadas por lazos estrechos a un accionista (parientes, pertenecientes al mismo grupo que la sociedad).

Dada la dificultad de definir los rendimientos gravados por este artículo, el apartado 3 opta por hacer una enumeración ejemplificativa para luego, con carácter general, remitirse a la normativa del Estado del que la sociedad realiza la distribución.

El cuarto apartado se encarga de liberar al Estado de la fuente de toda limitación prevista en el artículo, cuando los dividendos son recibidos por un EP situado en dicho Estado pero es propiedad del beneficiario residente del otro Estado o están efectivamente vinculados a ese EP. Tales dividendos serán gravados como beneficios del EP, teniendo en cuenta las disposiciones del Artículo 7°.

El último apartado se refiere a los dividendos que una sociedad residente de un Estado contratante paga a un residente del otro Estado. Cada Estado puede gravar los beneficios que obtengan en su territorio las sociedades no residentes en la medida que

el convenio lo permita, pero no deberá gravarse, además, a los accionistas de esta sociedad, salvo si son residentes de este Estado y por tanto sometidos a su potestad tributaria.

El apartado excluye la imposición extraterritorial de los dividendos, situación en la cual algunos Estados gravan dividendos distribuidos por una sociedad no residente argumentando que los beneficios que originaron tal distribución proceden de su territorio (por ejemplo, si son producidos por medio de un EP).

Además se establece que las sociedades no residentes no sean sometidas a impuestos especiales sobre beneficios no distribuidos.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

Este Modelo contiene dos diferencias respecto al MC OCDE. La primera de ellas surge a partir de que el MC ONU da libertad a los Estados contratantes para negociar las tasas máximas a fijar en la imposición de los dividendos en el Estado de la fuente. El Grupo de Expertos de la ONU estableció una serie de sugerencias a tener en cuenta a la hora de fijar estas tasas.

La segunda desviación surge en el apartado 4 donde se consideran las disposiciones del Artículo 14° (servicios profesionales independientes) del MC ONU, suprimido en el MC OCDE.

3.3.3.6. Artículo 11° - Intereses

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término «intereses», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos

últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”

El artículo trata sobre las rentas que surgen de montos prestados, que se incluyen dentro de la categoría rentas de capital mobiliario. Dado que el impuesto que grava los intereses cae sobre el beneficiario de los mismos, nunca se va a dar la doble imposición económica como en caso de los dividendos, pues no tributan el deudor y acreedor por esa renta.

El problema en la imposición de este tipo de rentas se da cuando quien recibe estos beneficios es un residente de un país distinto al que efectúa la retención. Esta persona está expuesta a soportar dos veces la carga tributaria correspondiente a los intereses percibidos (por un lado en el Estado fuente y por otro en el de su residencia). Esta situación lleva a reducir los márgenes de ganancia de los fondos prestados y por tanto a perjudicar los movimientos e inversiones de capitales internacionales.

El primer apartado se refiere únicamente a los intereses que proceden de un Estado contratante y son pagados a un residente de otro Estado contratante. Tampoco otorga exclusividad en la potestad tributaria de este tipo de rentas al Estado de residencia, simplemente señala que se pueden gravar en este último Estado.

En el segundo apartado se le otorga al Estado de la fuente el derecho a gravar los intereses, aunque limitando tal atribución a una tasa máxima del 10% del importe bruto de los mismos. Al tratarse de una facultad, el Estado de la fuente puede renunciar a tal gravamen sobre los intereses abonados a un no residente.

Tal como comentamos en el Artículo 10º, correspondiente a los dividendos, la limitación al gravamen en el Estado de la fuente regirá sólo si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante.

El derecho a gravar este tipo de rentas en el Estado de la fuente trae aparejado un obstáculo para el comercio internacional. Un ejemplo de ello se da cuando el beneficiario de los intereses acude a un préstamo para financiar la operación, y por tanto su ganancia surge del neto de intereses (los que cobra y los que paga a quien le solicitó el préstamo inicial). Dado que el Estado de la fuente grava sobre los intereses brutos, sin considerar los gastos necesarios para llevar adelante la operación, le puede dar como resultado neto una pérdida. Esto lleva a que los acreedores trasladen al

deudor las cargas tributarias que se imponen en el Estado de la fuente, lo que implica un aumento en el costo de la financiación a que pueden acceder los deudores.

En los CMC OCDE se establecen categorías de intereses en los cuales los Estados contratantes podrían estar interesados en gravar únicamente en el Estado de residencia del beneficiario efectivo:

- Interés pagado a un Estado o sus subdivisiones políticas y a los bancos centrales: se exoneran en la fuente estos intereses debido a que el financiamiento es soportado con fondos públicos.
- Interés pagado por un Estado o sus subdivisiones políticas: se decide no gravar este interés en la fuente debido a que el impuesto exigido podría ser soportado por ese Estado si el prestamista incrementa la tasa de interés para resarcirse de ese impuesto.
- Interés derivado de programas de financiación de las exportaciones: como estos programas son generalmente financiados con fondos públicos, es común que los Estados acuerden que los intereses derivados de esta financiación estén exentos en la fuente.
- Interés pagado a instituciones financieras: producto de que la tributación en la fuente no tiene en cuenta el costo de los recursos para el banco (se grava sobre el monto bruto de los intereses), el monto del impuesto podría llevar a que no se dé la operación, a menos que el impuesto recaiga sobre el deudor. Debido a esta

problemática es que se decide que el interés que recaban las instituciones financieras esté exento en la fuente.

- Interés en las ventas a crédito: se trata del interés que el vendedor le carga al cliente por financiarle la operación. Por tratarse de un elemento componente del precio de venta y muchas veces difícil de diferenciarlo del precio de venta puro es que algunos Estados deciden exonerarlos en la fuente.

- Interés satisfecho a determinadas entidades exentas: dado que las rentas que dichas entidades obtienen de sus inversiones están exentas de impuestos, algunos Estados establecen que las rentas derivadas de una de estas entidades residentes del otro Estado, queden exentas de gravamen en la fuente, con la finalidad de dar un tratamiento neutral a sus inversiones nacionales y extranjeras.

En el tercer apartado se establece el alcance del término “intereses” y por tanto determina las rentas que van a quedar comprendidas en el artículo. En general, trata los intereses como rentas de crédito de cualquier naturaleza, vayan o no acompañadas de garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios. La expresión “créditos de cualquier naturaleza” engloba los depósitos en efectivo y los valores en numerario, como también a los títulos públicos, los bonos y las obligaciones, a pesar de que se los mencionen en el artículo debido a la importancia y peculiaridades que poseen.

Los CMC OCDE establecen que ante una presunta subcapitalización, en ocasiones resulta complicado distinguir entre dividendos e intereses, y con la finalidad de evitar cualquier superposición entre las rentas comprendidas en el Artículo 10º y el Artículo 11º, debe entenderse que el término intereses no incluye elementos de renta que quedan comprendidos aplicando el Artículo 10º.

Asimismo, en los CMC se enumeran una serie de consideraciones a tener en cuenta en la definición de intereses:

- La definición establecida en el artículo abarca todas las clases de rentas que las distintas legislaciones internas consideran como intereses.
- Esta forma de proceder brinda una mayor seguridad jurídica ya que evita que la definición se vea afectada por cambios en las legislaciones internas.
- En los convenios se debe evitar la remisión a las legislaciones internas.

Con respecto a los títulos públicos y a los bonos y obligaciones que representan empréstitos, los CMC OCDE establecen que las primas y premios unidos a estos títulos constituyen intereses. Todo lo que el emisor del empréstito pague por encima o por debajo del monto que haya pagado el suscriptor será considerado interés.

Por otro lado, el beneficio o la pérdida que resulte de una transmisión de títulos no será considerada interés, pudiéndose tratar de un rendimiento comercial, una

variación en el capital o una renta incluida en las disposiciones del Artículo 21° (Otras Rentas).

Se excluye de la definición de interés las penalizaciones por mora en el pago, las cuales son una forma de indemnizar al acreedor para compensarlo por el incumplimiento del pago en forma oportuna, y por tanto no se consideran una renta de capital.

En cuanto a las rentas vitalicias se establece que no se pueden asimilar a los intereses debido a la dificultad de distinguir entre la parte de estas rentas que representa una renta de capital y la que constituye amortización a efectos de gravar solamente la primera.

En el cuarto apartado al igual que para el caso de los dividendos, se libera al Estado de la fuente de la limitación establecida en el apartado 2 cuando los intereses sean generados por créditos que formen parte del activo o que se vinculen efectivamente a un EP situado en su jurisdicción, que sea propiedad de un beneficiario residente en el otro Estado contratante.

En el apartado cinco se establece que el Estado de la fuente, es aquel en que reside quien abona los mismos. No obstante, como excepción plantea el caso de que el préstamo que genera los intereses se haya tomado para cubrir necesidades de un EP

que el deudor posea en el otro Estado contratante. En este caso la fuente de los intereses se encuentra en el Estado contratante donde está ubicado el EP, sin importar la residencia del propietario del EP.

No se da una solución al supuesto de que acreedor y deudor sean residentes de los Estados contratantes y que el préstamo sea solicitado para cubrir necesidades de un EP (quien soporta el pago de los intereses) que se encuentra en un tercer Estado. En este caso se considerará como fuente de los intereses al Estado donde resida el deudor y no al tercer Estado donde se encuentra el EP. Como consecuencia de esta situación, la doble imposición entre los Estados contratantes se podría suprimir de acuerdo a lo previsto en el artículo, pero no se eliminará entre estos dos Estados y el tercer Estado si este último grava los intereses en la fuente.

En cuanto al último apartado, el objetivo es limitar las disposiciones del artículo cuando el importe de los intereses exceda del que se fijaría entre partes que contratan con total independencia. Tal exceso podrá someterse a imposición de acuerdo a la legislación de los Estados contratantes y según el resto de las disposiciones del CDI atendiendo a su naturaleza y las circunstancias de cada caso particular. Sólo se aplica esta disposición cuando el interés considerado excesivo provenga de especiales relaciones entre deudor y beneficiario efectivo o que ambos posean con terceras personas.

El apartado únicamente permite el ajuste de la tasa de interés del préstamo y no una rectificación del mismo que le otorgué el carácter de una participación en el capital.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

En este caso, varían los apartados 2 y 4 respecto del MC OCDE. El apartado 2 del MC ONU permite a los Estados contratantes negociar el porcentaje máximo con que podrán gravarse los intereses en el Estado de la fuente. Por su parte, el apartado 4 del MC ONU presenta algunas variantes respecto al apartado 4 del MC OCDE. La primera radica en que se iguala el concepto de “base fija” con el EP, producto de que en el MC ONU sigue vigente el Artículo 14º (Servicios Personales Independientes). La segunda variante surge por el hecho de que el MC ONU extiende el criterio de atribución de los préstamos al EP establecido en el MC OCDE, a aquellas actividades de negocio llevadas a cabo en el Estado de la fuente que son similares a las que se efectúen a través del EP.

3.3.3.7. Artículo 12º - Regalías

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El término «cánones», en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica

o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”

Se consideran cánones o regalías a las rentas procedentes de la concesión de licencias de explotación de patentes y bienes similares, así como los pagos análogos.

El primer apartado da la potestad tributaria exclusiva al Estado de residencia del beneficiario efectivo, a pesar de que el apartado 3, que veremos más adelante, establece una excepción al respecto.

Cabe aclarar que tal limitación al Estado de la fuente para gravar este tipo de rentas, sólo se llevará a cabo si el beneficiario efectivo de estas rentas es un residente del otro Estado contratante. De interponerse algún intermediario entre el deudor y el

beneficiario efectivo, se atenderá a la residencia de este último, tal como lo mencionáramos en el caso de los dividendos e intereses.

El apartado no aclara si la desgravación que debe realizar el Estado de la fuente queda supeditada a que las regalías sean gravadas en el Estado de la residencia del beneficiario efectivo.

El segundo apartado establece la definición para este tipo de rentas. Los CMC OCDE clarifican el concepto sosteniendo que son las cantidades pagados por concepto de uso o concesión de uso de bienes o derechos que forman parte de diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, a los elementos de la propiedad intelectual especificados en el texto, como también a la información relativa a la experiencia adquirida en materia comercial, industrial o científica.

Los CMC OCDE sostienen además, que cuando se da un pago en contraprestación por el traspaso de la plena propiedad de un derecho incluido en la definición, dicho pago no se considera regalía, pues no se realizó para la obtención del “uso o derecho al uso”, sino que derivó en la enajenación de tal derecho. Si el pago se realiza como contraprestación de la enajenación de los derechos que constituyen un bien distinguible y concreto, tales pagos podrían constituir beneficios empresariales sujetos al Artículo 7º, o ganancias de capital contempladas en el Artículo 13º.

Además de los pagos por el uso o concesión de uso de un derecho, pueden darse pagos derivados de acuerdos de exclusividad sobre determinados derechos o información, quedando estos pagos comprendidos en este artículo.

Según los CMC OCDE, al tratar dentro del concepto de regalías a las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se está haciendo referencia al concepto de “know-how. El mismo refiere a un contrato de conocimientos prácticos en el que una de las partes se obliga a comunicar a la otra sus conocimientos y experiencias, secretos, en alguna materia, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, pero sin garantizar un resultado concreto debido a su uso.

El know-how se diferencia de los pagos por provisión de servicios, debido a que en este último una de las partes se obliga a realizar algún trabajo u obra para la otra parte, apoyada en sus conocimientos profesionales. La remuneración por estos contratos de provisión de servicios quedan contemplados en el Artículo 7°.

En caso de contratos mixtos, en los cuales se incluya know-how y asistencia técnica, se deberá descomponer la remuneración total acordada en función de los servicios que se preste para poder darle a cada uno el régimen fiscal correspondiente.

En los CMC OCDE se hace una extensa referencia al tratamiento que se deberá dar a los pagos por aplicaciones informáticas. Tal tratamiento dependerá de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa. Por tanto, para analizar si un pago los clasificamos en la categoría de cánones, y aplicamos las disposiciones del Artículo 12º, debemos considerar la razón esencial de dicho pago. Por ejemplo, en el caso que el pago realizado se dé con la finalidad de adquirir parcialmente los derechos de autor será considerado como regalía siempre y cuando, sea a cambio de derechos de utilización del programa necesarios para no violar la legislación relativa a los derechos de autor. Pero, aún cuando dicho pago se pueda considerar como una regalía, la aplicación de las disposiciones referentes a los derechos de autor plantea dificultades, ya que el apartado 2 exige que la aplicación informática se pueda clasificar como obra literaria, artísticas o científicas, y ninguna de estas categorías parecería incluirla. Otro ejemplo de operaciones relativas a aplicaciones informáticas, puede ser el caso en que los derechos adquiridos se limitan a permitir al usuario la utilización del programa (cuando el cesionario adquiere derechos limitados de reproducción del programa), permitiendo al usuario copiar la aplicación en la unidad de almacenamiento de la computadora con fines de seguridad. En este caso los pagos son considerados rentas comerciales, sujetas a las disposiciones del Artículo 7º.

El tercer apartado sostiene que para estar gravado en el Estado de la fuente se requiere que el derecho por el que se pagan las regalías o cánones, esté vinculado

efectivamente al EP, o sea que estos derechos formen parte de los activos del EP o estén realmente vinculados a la operativa del mismo.

Se reconoce además, que el apartado puede dar lugar a abusos en casos de que se creen EP en países donde se den tratamientos preferenciales a las regalías. Sin embargo, se debe tener en cuenta que para constituir un EP se debe llevar a cabo un negocio en dicho lugar y además los derechos deben formar parte de los activos o estar vinculados a la actividad que se lleva a cabo.

El cuarto y último apartado se refiere al caso en que entre deudor y beneficiario existan relaciones especiales, donde el monto de los cánones que se hayan fijado no corresponda con los que se fijarían entre partes independientes, que no posean tal relación. En dicho caso las disposiciones del artículo sólo se aplicarán hasta el monto que hubieran fijado partes independientes y el exceso se gravará de acuerdo a las leyes de los Estados contratantes y las demás disposiciones del CDI dependiendo de la naturaleza de los mismos.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

En línea con su posición doctrinaria, el MC ONU establece una tributación compartida para este tipo de remuneraciones (al igual que para los intereses y dividendos), con límite en la imposición que puede exigir el Estado de la fuente. Tal

límite consiste en que si el beneficiario de los cánones es un residente del otro Estado contratante, el impuesto no podrá superar un determinado porcentaje del importe bruto, que fijarán los Estados en sus negociaciones. De este modo cambia la alternativa adoptada por el MC OCDE de tributación exclusiva en el Estado de la residencia del beneficiario efectivo.

El apartado 3 del MC ONU agrega a la definición de cánones establecida en el MC OCDE, el uso o cesión de uso de equipos e incluye dentro del concepto de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas a las cintas grabadas para televisión o radio.

El apartado 4 del MC ONU introduce algunas modificaciones al apartado 3 del MC OCDE. Además de excluir de la aplicación del artículo a los cánones que procedan del Estado donde se sitúa el EP y estén vinculados efectivamente al mismo, excluye a los cánones que sean recibidos por el pago de derechos que estén en conexión con las actividades empresariales de igual o similar naturaleza a las que realiza el EP en el país de la fuente, incluso si dichas actividades no son llevadas a cabo a través del EP.

Por último, el MC ONU contiene un apartado 5 en el cual señala que el Estado de la fuente de los cánones será el Estado de residencia del pagador de los mismos. Esto no aplicará en caso que el pagador de los cánones tenga un EP situado en el otro Estado

y el pasivo que surja esté relacionado y sea soportado por dicho EP. Este caso quedará comprendido por las disposiciones del Artículo 7°.

3.3.3.8. Artículo 13° - Ganancias de capital

El tratamiento de la imposición a las ganancias de capital depende de cada Estado; y no todos toman los mismos criterios para gravarlas. Si bien este artículo asigna la potestad tributaria a un determinado Estado, no corresponderá gravar esas ganancias en ese Estado, si en el mismo no existe dicho impuesto. Teniendo en cuenta los problemas en este tipo de rentas, el artículo utiliza la expresión “enajenación de propiedad” de manera tal de hacer la definición lo más amplia posible.

Para este tipo de rentas se asigna la potestad tributaria de gravarlas al Estado de la residencia, con las siguientes excepciones:

- Enajenación de propiedad inmobiliaria. Esto concuerda con lo que mencionáramos en el Artículo 6° sobre las rentas inmobiliarias y su gravabilidad por parte del Estado de la fuente.
- Enajenación de bienes muebles pertenecientes al EP. Esto se corresponde con lo establecido en el Artículo 7° analizado anteriormente, respecto a que todas las ganancias del EP deben ser imputadas al mismo. En este caso se remarca la no

aplicación de la fuerza de atracción del EP y por tanto aquellas rentas que no le sean imputables no pueden ser gravadas en el Estado de la fuente.

- Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, embarcaciones utilizadas en la navegación interior o bienes muebles afectados a dichos buques, aeronaves o embarcaciones que se someterán a imposición en el Estado en el que se encuentre la “sede efectiva de dirección de la empresa”. Este punto está de acuerdo a lo establecido en el Artículo 8° ya analizado.

- Enajenación de acciones en las que más del 50% de las mismas se corresponda con bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, siendo este último quien tendrá derecho a gravarlas. Respecto a este punto, algunos convenios bilaterales amplían o reducen el alcance del mismo, como por ejemplo la no consideración de la enajenación de participaciones en compañías que cotizan en bolsa, o de fideicomisos de inversión inmobiliaria.

3.3.3.9. Artículo 14° - Rentas del trabajo independiente

Este artículo fue suprimido en la versión del modelo OCDE 2000, dado que no existían diferencias sustanciales entre los conceptos de EP (Artículo 5°) y base fija (Artículo 14°), así como tampoco en el modo de calcular el impuesto según un artículo u otro, y además no estaba claro qué actividades quedaban comprendidas en cada disposición. Al eliminarse este artículo, las rentas provenientes de actividades

profesionales o de otras actividades de carácter independiente quedan bajo el ámbito de aplicación del Artículo 7° como beneficios empresariales.

3.3.3.10. Artículo 15° - Rentas del trabajo dependiente

Esta disposición establece que la potestad tributaria para gravar las rentas del trabajo dependiente corresponde al Estado de residencia del trabajador. Sin embargo, si el empleo es ejercido en el Estado de la fuente, bajo ciertas condiciones la tributación será compartida entre ambos Estados. El derecho exclusivo del gravamen al Estado de residencia del perceptor de la renta se da cuando se verifican simultáneamente las siguientes tres circunstancias:

- “ a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un EP que el empleador tenga en el otro Estado.”

Esta regla no aplica para el caso de las pensiones (Artículo 18°), remuneraciones y pensiones públicas (Artículo 19°) y las remuneraciones de los consejeros de administración o de vigilancia de sociedades (Artículo 16°).

El requisito fundamental para que el Estado de la fuente pueda gravar los sueldos, salarios u otras remuneraciones, es que las tareas se realicen efectivamente en ese país.

La finalidad de las condiciones impuestas es evitar la tributación en la fuente por períodos de corta duración en la medida que la misma no es admitida como un gasto deducible en el Estado de la fuente ya que el empleador no es residente de este Estado y no cuenta con EP en el mismo.

En algunos casos puede ser difícil distinguir los servicios prestados por personas físicas a una empresa en el marco de un trabajo dependiente, de aquellos prestados en virtud de un contrato de prestación de servicios entre dos empresas independientes. De la relación que se configure, se aplicará el Artículo 15° en el primer escenario, o el Artículo 7° en el segundo escenario. Dado que no hay una definición sobre qué se entiende por trabajo dependiente, esta se determinará según la legislación interna de cada país. En caso de no existir acuerdo entre los Estados contratantes, se deberá resolver recurriendo al procedimiento amistoso del Artículo 25°. De todas maneras, en los CMC OCDE se proponen principios y ejemplos como guía para resolver este dilema.

En el apartado 3 se reglamenta la tributación de los rendimientos de trabajo obtenidos a bordo de buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional, así como de

embarcaciones destinadas a la navegación interior. Se establece que la potestad tributaria se compartirá entre el Estado en el cual se encuentre la sede de dirección efectiva y el Estado de residencia del perceptor de las rentas.

El artículo reglamenta todo lo relativo a sueldos, salarios y otras remuneraciones, por lo que quedan incluidas las remuneraciones en especie, como por ejemplo: opciones sobre acciones, uso de una vivienda o automóvil, seguros médicos o de vida, etc. En cuanto a las opciones sobre acciones, dado que los países aplican diferentes reglas, suele generarse una problemática particular. En primer lugar, estas se gravan en un momento temporal diferente del que se prestan los servicios que estas opciones remuneran. El Estado de la fuente puede gravar la parte del beneficio de la opción que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado en ese Estado. En estos casos, es necesario distinguir el beneficio laboral de la ganancia de capital que podría obtenerse de la enajenación de acciones adquiridas al ejercitarse la opción. Será este artículo y no el 13° el que se aplicará a toda renta ligada a la opción propiamente dicha hasta tanto se ejercite, transmita o enajene de cualquier otro modo. Por el contrario, una vez ejercitada o enajenada la opción, el beneficio laboral ha sido materializado y toda ganancia subsiguiente en las acciones adquiridas será obtenida por el empleado en su calidad de inversionista-accionista y se regirá por el Artículo 13°.

3.3.3.11. Artículo 16° - Remuneraciones en calidad de consejeros

Este artículo reglamenta las remuneraciones que un residente, persona física o jurídica, de uno de los Estados contratantes recibe como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente en el otro Estado. Como puede resultar difícil determinar el lugar donde se llevan a cabo los servicios, el artículo considera que los mismos se desarrollan en el Estado de residencia de la sociedad. Como consecuencia, se establece la tributación compartida entre el Estado de residencia del consejero y el Estado de residencia de la sociedad.

Este artículo no será aplicable a las retribuciones que se le abonen por el ejercicio de otras actividades dentro de la misma sociedad, como por ejemplo; empleado, asesor, consultor, etc.

En cuanto a la expresión “dietas de asistencia y otras retribuciones similares”, en los CMC OCDE se entiende que la expresión abarca a las remuneraciones en especie, como por ejemplo: opciones sobre acciones, uso de una vivienda, seguros médicos o de vida, etc. En cuanto a las opciones sobre acciones, el Estado de residencia de la sociedad tiene derecho a gravar la parte del beneficio derivado de la opción que constituya remuneración en su calidad de miembro del directorio o del consejo de administración o vigilancia, incluso si el impuesto se exige en un momento posterior,

cuando esa persona ya no es miembro de ese directorio o de ese consejo de administración o de vigilancia.

En algunos países existen otros órganos societarios con funciones asimilables a las de los consejos de administración, por lo que éstos pueden acordar en sus convenios bilaterales, que dichos órganos sean tratados según el Artículo 16°.

3.3.3.12. Artículo 17° - Artistas y deportistas

Este artículo es una de las excepciones al principio general del MC OCDE consistente en conceder el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del perceptor de las rentas. En él se establece que todas las actividades que se realicen en calidad de artista o deportista, tengan carácter dependiente o independiente, y cuyos ingresos sean o no atribuidos al artista o deportista, podrán ser gravados en el Estado en el cual sean desarrolladas las actividades.

Los términos “artista” y “deportista” no están definidos en el artículo ni en los CMC OCDE. Sin embargo, a partir de éstos José Antonio Rodríguez Ondarza¹⁴ introduce una característica común del término artista, entendiéndose por tales aquellos que actúen en público, con independencia de que lo hagan directamente en escena o ante

¹⁴ RODRÍGUEZ ORDANZA, José Antonio. “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso Español”.

una cámara. Esta definición no abarca a los oradores de conferencias, a las personas que desempeñan labores técnicas, administrativas o de apoyo, a los empresarios de espectáculos, directores de orquesta, cine o teatro, etc.

Para aquellos que desarrollen actividades mixtas habrá que evaluar cuál es la actividad principal, si predomina el aspecto escénico el artículo será aplicable a la totalidad de las rentas. En situaciones intermedias será necesario recurrir a una regla de prorrateo o reparto.

Sobre el término “deportista”, los CMC OCDE se inclinan por una definición más amplia, que incluya no solo a los participantes de manifestaciones atléticas tradicionales, sino también a otros participantes, profesionales o no, como por ejemplo, jugadores de golf, fútbol, cricket y tenis, jockeys, pilotos de carreras, e incluso actividades en las que predomina el elemento espectáculo por sobre el deportivo como es el caso de los jugadores de billar y ajedrez.

En el apartado 2 se establece que el Estado de la fuente podrá gravar las rentas pagadas a una persona distinta del propio artista o deportista, independientemente de que disponga o no de un EP en ese Estado. El motivo por el cual surge esta disposición es para evitar la utilización de entidades interpuestas, domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, que buscaban reconducir la tributación de

tales rentas al concepto de beneficios empresariales, para que de esta manera quedaran gravadas en el Estado de residencia de dicha entidad.

En algunos casos, la actividad desarrollada en el otro país podría no implicar un pago puntal a la persona física ni a su representante o agente. Un ejemplo sería el caso de una orquesta donde los integrantes reciban un sueldo fijo en lugar de cobrar por cada actuación. En estos casos el Estado contratante donde tiene lugar la actuación podrá gravar, con arreglo al apartado 1, la parte del sueldo correspondiente a tal actuación.

Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación en el país del que se trate, serán aplicables otros artículos. Así, los pagos recibidos por cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del Artículo 17°.

El artículo no menciona cómo determinar la cuantía de las rentas en cuestión, por lo que corresponde a la legislación interna de cada país precisar el alcance de las deducciones por gastos.

3.3.3.13. Artículo 18º - Pensiones

Este artículo establece que las pensiones y remuneraciones análogas tributarán exclusivamente en el Estado de la residencia de quien las percibe, ya que este Estado es el que está en mejores condiciones de considerar la capacidad contributiva de la persona.

Respecto al ámbito objetivo del artículo, las pensiones corresponden a aquellas derivadas de un empleo anterior, siempre y cuando no haya sido un empleo público. La definición también abarca a las pensiones de orfandad o viudedad porque las mismas, en definitiva, derivan de un empleo anterior.

En los CMC OCDE se plantean algunas cuestiones relativas a la movilidad internacional de personas y la influencia que tiene en esto el tratamiento fiscal de las pensiones. Se menciona la preocupación por parte de algunos países miembros, en los cuales a sus residentes se les otorgan beneficios fiscales por sus contribuciones a los regímenes de pensiones, y si estos se trasladan a otros países a trabajar, existe la posibilidad de que pierdan esos beneficios. Frente a esta situación los CMC OCDE plantean la posibilidad de agregar una cláusula en este artículo que establezca que en el Estado de acogida del trabajador, se le deben reconocer los mismos beneficios fiscales que se le otorguen en su país de residencia.

Por otro lado, existe la posibilidad de que la persona que residía en un país y recibía una pensión del mismo, se vaya y comience a ser residente en otro Estado. En ese caso, el Estado que paga la pensión es el Estado de la fuente y el otro será el de la residencia, revirtiéndose así los roles que se dan a lo largo del resto de los artículos. Los países que se encuentran en esta situación argumentan que los aportes que la persona hizo al sistema de seguridad social fueron deducidos en su momento del impuesto a la renta, y ahora ese Estado tiene derecho a recuperar esa renta que difirió.

Planteada esta situación, se pueden producir diversos escenarios. Si el nuevo Estado de residencia aplica un criterio similar al Estado de la fuente y grava esas pensiones, la discusión se centrará en quién adquiere la potestad tributaria. Pero si el nuevo Estado de residencia no grava esas pensiones, puede darse el caso de que esas rentas no queden gravadas por ninguno de los Estados contratantes. Frente a estas alternativas, los CMC OCDE plantean distintas cláusulas que pueden ser incluidas en los CDI de manera tal de evitar estos problemas.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

El MC ONU plantea dos versiones alternativas para este artículo, siendo la primera de ellas similar a la establecida en el Artículo 18° del MC OCDE determinando que la potestad tributaria la tendrá el país de residencia, pero con la diferencia de que el Estado de la fuente tendrá el derecho en caso de que las prestaciones sean pagas por

un sistema de seguridad estatal. La otra alternativa planteada consiste en un régimen de tributación compartida sobre las pensiones y remuneraciones similares, siempre que las mismas no sean efectuadas por un sistema de seguridad estatal.

3.3.3.14. Artículo 19° - Funciones públicas

Este artículo reglamenta los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, así como las pensiones percibidas en razón de los servicios prestados al Estado. El mismo se divide en tres apartados, regulando en el primero de ellos los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, en el segundo las pensiones y en el tercero se excluyen de este apartado a las remuneraciones públicas abonadas en el marco de actividades empresariales.

Este apartado no sigue el criterio general del modelo, donde prevalece la tributación en el Estado de residencia del perceptor de las rentas, sino que establece la tributación casi exclusiva en el Estado de la fuente. El principio de fondo es que el Estado pagador es el que debe tener derecho exclusivo a gravar tales remuneraciones.

Las excepciones se dan cuando el servicio se desarrolla en el Estado de residencia y además el perceptor de las rentas es un residente de dicho Estado que, o bien es nacional del mismo, o bien no ha adquirido la condición de residente al solo efecto de

prestar el servicio en cuestión. Por tanto debería ser residente y nacional de ese Estado.

Las disposiciones de este artículo son aplicables no solo a los pagos efectuados por el Estado, sino también por sus subdivisiones políticas y entidades locales.

3.3.3.15. Artículo 20° - Estudiantes

El presente artículo trata sobre la tributación de las rentas que obtenga un estudiante residente de un Estado contratante para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, en el Estado a donde este se desplace con el único fin de proseguir con sus estudios o formación práctica.

Estas rentas estarán exentas de impuesto en el Estado de residencia accidental, donde se instale ese estudiante, siempre y cuando, el mismo sea o haya sido inmediatamente residente del Estado de donde procedan las rentas. Por tanto, los CDI no se aplican a las personas que en un momento dado fueron residentes de uno de los Estados contratantes, pero que antes de desplazarse al otro Estado se han convertido en residentes de un tercer Estado.

El artículo alcanza los pagos recibidos para cubrir los gastos de manutención, educación o capacitación del beneficiario. No se aplica, por tanto, a un pago en

concepto de remuneración por servicios prestados por el beneficiario, ya que estos últimos entran dentro de la órbita del Artículo 15° (o el Artículo 7° en caso de servicios independientes). Sin embargo, puede que la capacitación del beneficiario traiga aparejada una experiencia laboral, por lo que en este caso resulta necesario distinguir entre el pago por servicios y el pago por educación o capacitación del beneficiario.

Por otro lado, los pagos que aquí se reglamentan no deberían exceder el nivel de gastos previsibles a incurrir para asegurar la educación del beneficiario.

Los pagos que se hagan por, o en nombre de, un residente de un Estado contratante, o que son soportados por un EP que una persona tenga en ese Estado no se consideran procedentes de fuentes situadas fuera de ese Estado.

3.3.3.16. Artículo 21° - Otras rentas

Este artículo concede, como regla general, la potestad tributaria sobre las rentas no mencionadas en los artículos precedentes del CDI, únicamente al Estado de residencia del beneficiario de las mismas. Dicha regla será aplicable, incluso, cuando el Estado de residencia no haya hecho uso de tal potestad y por tanto no grave las rentas en cuestión.

La regla general mencionada precedentemente posee una excepción, que se da cuando un residente de un Estado contratante obtiene rentas que provienen de un EP que posee en el otro Estado contratante. En este caso se permite que el Estado en que está situado el EP pueda gravar dichas rentas. Tal disposición no aplicará para la propiedad inmobiliaria, en la cual el Estado en que se sitúan los bienes posee el derecho preferente de imposición.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

A diferencia del MC OCDE se agrega un último apartado donde se permite al Estado de la fuente gravar las rentas no mencionadas en otros artículos, en tanto tengan su origen en el mismo. La aplicación de esta disposición junto con la del primer apartado (grava la residencia), puede derivar en un caso de doble imposición.

3.3.4. Capítulo IV – Imposición del patrimonio

3.3.4.1. Artículo 22º - Patrimonio

El artículo trata la imposición sobre elementos patrimoniales, excluyendo los gravámenes sobre bienes relictos, sucesiones, donaciones o transmisiones patrimoniales. Estos elementos, como regla general, estarán gravados en el Estado de residencia del propietario. No obstante, se establecen excepciones:

- Propiedad inmobiliaria perteneciente a un residente de un Estado contratante y situada en el otro Estado contratante, así como la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un EP que una empresa de uno de los Estados contratantes posea en el otro Estado. En estos casos se permite la imposición en donde se sitúan los bienes.

- Los buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional y embarcaciones dedicadas a la navegación por aguas interiores, así como los bienes muebles destinados a desarrollar tal actividad podrán gravarse sólo en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

- Comparación con el Modelo de Convenio de la ONU

El Grupo de expertos de ONU considera que el Estado en el que se sitúan los bienes tiene un fuerte argumento para gravar los mismos, por tanto, dejan a disposición de los Estados contratantes la libertad para decidir en qué Estado gravar los elementos patrimoniales no comprendidos en los literales 1 y 2 anteriores.

3.3.5. Capítulo V – Métodos para eliminar la doble imposición

Según lo visto en los puntos 3.3.3 y 3.3.4 determinadas rentas y patrimonios pueden ser gravados en ambos Estados, surgiendo de esta manera la doble imposición.

El MC OCDE propone dos de los métodos vistos anteriormente (punto 3.2.1) para solucionar este conflicto, debiendo aplicar los mismos el país de la residencia. La primera alternativa es la exención con progresividad que, como ya se mencionó, exime del pago por rentas procedentes o patrimonio situado en el otro Estado, pero las toma en cuenta para determinar la tasa a aplicar en el cálculo del impuesto a pagar en el país de residencia. La otra alternativa manejada es el crédito fiscal ordinario, caso en que el Estado de residencia deduce de los impuestos a pagar en su país los abonados en el otro Estado. Esta deducción tiene como límite la parte del impuesto que correspondería si las rentas se obtuviesen o el patrimonio se situase en el Estado de residencia del contribuyente. En cualquiera de los dos casos el MC OCDE no establece cómo implementar los mismos, lo cual trae aparejado varias dificultades a la hora de aplicarlos.

3.3.6. Capítulo VI – Disposiciones especiales

Este capítulo cuenta con una serie de artículos diversos necesarios para la correcta aplicación del CDI.

3.3.6.1. Artículo 24º - No discriminación

Este artículo establece que a los efectos de la imposición, está prohibida la discriminación respecto a la nacionalidad, y que, sujeto a reciprocidad, los nacionales

de un Estado contratante no podrían estar sometidos a imposición en ese Estado de manera menos gravosa que los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Tampoco pueden ser tratadas en forma diferente dos personas residentes de un mismo Estado por tener nacionalidad distinta.

En cuanto al tratamiento otorgado al EP, se busca evitar la discriminación en relación a las empresas residentes del país donde se sitúa el mismo, respecto de la carga impositiva así como de los beneficios empresariales a obtener.

También se prohíbe que un Estado contratante diferencie en el tratamiento a dos empresas residentes según el capital de estas, esté en manos de residentes o no.

3.3.6.2. Artículo 25° - Procedimiento amistoso

Este artículo tiene como finalidad resolver disputas que puedan surgir entre los Estados contratantes en términos amigables. En la práctica este procedimiento se aplica a situaciones en las cuales las medidas adoptadas por cada una de las partes conducen a una doble imposición. Dentro de estas situaciones se encuentran cuestiones referentes a determinaciones de residencia, aplicaciones inexactas del CDI, configuración o no de EP, entre otros.

La finalidad de esta disposición es que el contribuyente pueda plantear en cualquier momento las objeciones que le atañen y que las mismas sean resueltas de manera ágil. Para esto se deben cumplir dos condiciones: que sean planteadas al Estado de residencia del contribuyente y que se presenten dentro de un plazo de tres años desde la primera notificación.

3.3.6.3. Artículo 26° - Intercambio de información

En cuanto a las disposiciones del artículo, en él se establecen las normas bajo las cuales la información debe ser intercambiada entre los Estados contratantes. La obligación de intercambiar información no se limita a los impuestos pactados en el CDI (Artículo 2°), sino que abarca todos los impuestos vigentes en los países. Tampoco se refiere exclusivamente a los residentes (Artículo 1°), sino que se puede solicitar información de no residentes siempre y cuando los mismos tengan bienes, depósitos o efectúen transacción en el país.

Con respecto a la exigencia de la información, hasta el año 2005 esta debía ser necesaria para el Estado que la solicitaba, mientras que ahora basta con que la misma sea “previsiblemente relevante”.

La información puede ser intercambiada de tres maneras diferentes; mediante un pedido de información puntual, de manera automática o espontánea. La asistencia

recíproca entre las administraciones fiscales es viable sólo si cada administración tiene la seguridad de que la otra tratará la información con el debido cuidado. Por tanto dicha información solo se proporcionará a personas y autoridades competentes para la liquidación o recaudación de impuestos, para el procedimiento y tramites relativos a los mismos.

Si la información tiene valor en el Estado que la recibe para otros propósitos que los mencionados anteriormente, ese Estado no podrá hacer uso de la misma para estos fines. Sin embargo, se podrá acordar que se pueda utilizar la información con otros propósitos para determinados asuntos de alta relevancia como por ejemplo el lavado de dinero o la corrupción, existiendo la opción de modificar el artículo.

Luego se exponen algunas limitaciones a la norma general a favor del Estado al cual se le solicita la información:

- Los estados no deberán revelar información mas allá de lo que permitan sus leyes internas y prácticas administrativas. Estos podrán denegar información cuando el Estado solicitante no pueda obtener esa misma información en su Estado o cuando no se cumpla la reciprocidad en el suministro de la información.
- El Estado requerido no tiene por qué adoptar medidas administrativas que no serian autorizadas por la normativa o las prácticas del Estado que solicita la información,

ni a comunicar información que no podrían obtenerse con arreglo a la normativa o en el marco de la práctica administrativa del mencionado Estado solicitante.

- Por último los Estados no deberán suministrar información que sea perjudicial para el orden público.

Las limitaciones mencionadas no impedirán que un Estado no suministre información sólo porque la misma se encuentre en poder de bancos, otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria.

3.3.6.4. Artículo 27° - Asistencia en la recaudación

Este artículo establece las reglas en las cuales se basarán los Estados al momento de proveer asistencia en la recaudación de impuestos. Se establece que el Estado que brinda asistencia deberá aplicar su propia normativa interna y no la del país que recibe la misma. En algunos casos, las leyes o políticas internas podrían prevenir o limitar la forma de asistencia, así como también los costos administrativos podrían no justificar llevar adelante esta tarea. Del análisis de estos factores los Estados determinarán si brindan asistencia al otro país y hasta qué grado lo harán.

3.3.6.5. Artículo 28º - Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

Este artículo tiene como finalidad garantizar a los funcionarios diplomáticos o consulares que, en virtud de las disposiciones contenidas en los CDI, disfrutarán de un trato al menos tan favorable como el que ellos tienen según el derecho internacional o los acuerdos internacionales de carácter particular.

3.3.6.6. Artículo 29º - Extensión territorial

Este artículo da la posibilidad de extender la aplicación del CDI a territorios a los cuales, en principio, el mismo no sería aplicable.

3.3.7. Capítulo VII – Disposiciones finales

3.3.7.1. Artículo 30º - Entrada en vigor

La entrada en vigor se establece específicamente en cada CDI. Generalmente se produce a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, lo cual implica el consentimiento de los Estados contratantes a obligarse por el CDI suscrito.

3.3.7.2. Artículo 31º - Denuncia

El CDI deja de tener efecto como consecuencia de su denuncia por parte de alguno de los Estados contratantes. Se efectúa vía diplomática y de manera unilateral, no exigiéndose acuerdo entre las partes y teniendo ambas la posibilidad de hacer uso de este derecho. El Estado que formula la denuncia debería comunicarlo por lo menos seis meses antes de que finalice el año civil.

3.4. CONCLUSIONES

Con el objetivo de fijar algunas ideas que serán importantes en el siguiente Capítulo, a continuación se presenta un cuadro con las principales diferencias entre las posiciones adoptadas por el MC OCDE y el MC ONU respecto a qué Estado contratante posee la potestad tributaria para gravar las rentas y/o patrimonios obtenidos o situados en uno de los países contratantes.

A continuación se expone un resumen sobre el tratamiento a las rentas y patrimonio en MC OCDE y MC ONU:

Artículo	Imposición sobre	Potestad Tributaria	
		OCDE	ONU
6º	Rentas Inmobiliarias	Fuente	Fuente
7º	Rentas Empresariales	Residencia, salvo que configure EP	Residencia, salvo que configure EP (fuero de atracción)
8º	Navegación Marítima	Sede de dirección efectiva de la empresa	Dos alternativas: 1) idem OCDE 2) Fuente
9º	Empresas Asociadas	Ajuste de beneficios	Ajuste de beneficios
10º	Dividendos	Residencia, Fuente con límites establecidos	Residencia, Fuente con límites a negociar
11º	Intereses	Residencia, Fuente con límites establecidos	Residencia, Fuente con límites a negociar
12º	Cánones / Regalías	Residencia	Residencia, Fuente con límites a negociar
13º	Ganancias del Capital	Residencia, con excepciones	Residencia, con excepciones
14º	Servicios Personales Independientes	Suprimido, tratadas en Art. 7º	Residencia, con excepciones
15º	Servicios Personales Dependientes	Residencia, Fuente en ciertas circunstancias	Residencia, Fuente en ciertas circunstancias
16º	Participaciones de Consejeros	Residencia de la sociedad	Residencia de la sociedad
17º	Artistas y Deportistas	Fuente	Fuente
18º	Pensiones	Residencia	Dos alternativas: 1) Residencia con excepción 2) Compartida
19º	Funciones Públicas	Fuente, con excepciones	Fuente, con excepciones
20º	Estudiantes	Exentas	Exentas
21º	Otras Rentas	Residencia, con excepción	Residencia, Fuente en ciertas circunstancias
22º	Patrimonio	Residencia, con excepciones	Libertad para Negociar

Figura 2. Resumen sobre diferencias entre MC OCDE y MC ONU.

Tal como mencionamos a lo largo del capítulo, el MC ONU protege los intereses de los países en vías de desarrollo, lo cual se ve reflejado en la tabla precedente, donde

dicho organismo otorga mayor libertad para negociar a los Estados contratantes respecto al MC OCDE, dejando abierta la posibilidad de que se pueda gravar en la fuente la mayoría de las rentas. Por el contrario, el MC OCDE fija límites muy marcados a la hora de permitir gravar en la fuente, ejemplo de ello son los Artículos 10° y 11°, donde se establecen porcentajes máximos permitidos que los Estados contratantes no pueden sobrepasar al momento de gravar dividendos e intereses en la fuente.

En adición a las diferencias especificadas en el cuadro anterior, ambos MC difieren además en la definición de conceptos que tienen un rol importante al momento de definir qué Estado posee potestad tributaria para gravar determinada renta y/o patrimonio; como ser por ejemplo la definición de EP, en la cual el MC ONU amplía las actividades que pueden configurarlo para que de esta manera, y en combinación con lo dispuesto por el Artículo 7°, se puedan gravar las rentas que surjan de las mismas en el Estado de la fuente.

4. CAPÍTULO IV – ANÁLISIS DE CONSECUENCIAS PRÁCTICAS EN URUGUAY ANTE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

4.1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo expondremos los cambios que se producen respecto a la normativa interna de nuestro país frente a la firma de un CDI. Este análisis se centrará en los cambios en cuanto a la tributación de los no residentes en Uruguay, en la recaudación del fisco, así como también en las implicancias que ello traerá aparejado para las compañías uruguayas que contraten con no residentes en lo que respecta a retenciones y costos de los servicios contratados, planteando ejemplos sobre aquellos artículos que por su importancia lo ameriten.

El análisis se realizará siguiendo los artículos del MC OCDE, considerando únicamente aquellos en donde se produce la repartición del gravamen de rentas y patrimonio entre los Estados contratantes, independientemente de que surjan o no consecuencias prácticas por su inclusión dentro del tratado.

A los efectos de cumplir con los estándares propuestos por OCDE, a la fecha Uruguay cuenta con algunos CDI vigentes y otros en trámite de negociación o

aprobación parlamentaria. Debido a la cantidad de tratados vigentes o en vías de serlo, no realizaremos comparación entre la normativa interna y cada uno de ellos; considerando asimismo que los que no han sido firmados pueden estar aún sujetos a cambios. Por tanto, efectuaremos el análisis tomando como tratado base el MC OCDE, ya que la gran mayoría de los CDI negociados siguen los lineamientos propuestos por este organismo. Sin perjuicio de ello, mencionaremos algunos CDI específicos cuando estos se aparten de los lineamientos propuestos por el MC OCDE y que ello implique diferencias prácticas significativas.

4.2. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS

4.2.1. Residencia fiscal - Reglas de desempate

El Artículo 1º del MC OCDE limita el ámbito de aplicación subjetivo del convenio a aquellas personas que sean residentes de alguno de los dos Estados contratantes, sin perjuicio de que otros modelos de convenio se apliquen a todos los “contribuyentes” de los mismos, abarcando personas que a pesar de no residir en ninguno de los Estados, están sujetos a impuestos por parte de sus ingresos o patrimonio que procedan de alguno de ellos.

El Artículo 4º del MC OCDE tiene dos objetivos, en primer lugar, definir qué se entiende por “residente de un Estado contratante”, y en segundo lugar resolver los

casos de doble residencia proponiendo reglas de desempate. En cuanto al primero de ellos, OCDE no cuenta con una definición propia de residencia, sino que se remite a la legislación interna de los Estados contratantes, lo cual puede derivar en que una misma persona configure residencia en ambos países, siendo ésta una de las posibles causas de la doble imposición. Respecto a los conceptos de residencia física y jurídica de nuestra legislación nos remitimos a lo expuesto en el punto 2.3.2.1.

En busca de solucionar los posibles casos de doble residencia, el MC OCDE propone reglas de desempate, aplicando para ello criterios jerárquicos de vinculación de los contribuyentes y los respectivos Estados, considerando para el caso de las personas físicas, la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, la vivienda habitual, la nacionalidad y el mutuo acuerdo, en este orden de prioridades. Respecto a las empresas, se prioriza el lugar en que las mismas tienen su sede de dirección efectiva por oposición a un criterio puramente formal como es el lugar de constitución.

El hecho de no contar con un único concepto de residencia y la posibilidad de tener que aplicar reglas de desempate, puede derivar en que un residente uruguayo deje de serlo, pasando a ser residente del otro país contratante o viceversa. La consecuencia aquí planteada difiere de las que siguen a lo largo del capítulo, ya que estas últimas consisten en que Uruguay al aplicar el CDI debe sacrificar el gravamen sobre determinadas rentas, aplicar nuevas tasas y en otros casos adquiere la potestad tributaria absoluta sobre las mismas. En esta instancia, lo que sucede es que el país

pierde o gana un nuevo residente, el cual será gravado según la posición relativa del país en cuestión, fuente o residencia.

En cuanto a las personas físicas, nuestro país incluye en su legislación interna más de un criterio por el que se puede revestir la condición de residente fiscal, por lo que tendrá más posibilidades de que la persona sobre la que se verificó la doble residencia pueda, a los efectos del CDI y de las rentas comprendidas, “ganar el desempate”, y en consecuencia, considerarlo como residente uruguayo, tal como sostienen el Cr. Gabriel Cáceres y Dr. César Pérez Novaro.¹⁵

Respecto de las personas jurídicas, nuestra legislación se basa en un criterio formal y objetivo (lugar de constitución). Este hecho, al momento de aplicar un tratado puede traer inconvenientes, puesto que no es el criterio más utilizado por los países con los cuales Uruguay ha firmado CDI, quienes además alinean su definición de residencia jurídica a lo propuesto por OCDE, lo que lleva a que Uruguay se encuentre en desventaja al defender la residencia de entidades que considera como residentes ante la no existencia de un CDI. Un ejemplo de ello podría ser el caso español, donde se define la residencia fiscal de las personas jurídicas a través de los siguientes criterios:

- a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas;
- b) que tengan su domicilio social en territorio español y
- c) que tengan su sede de dirección efectiva en

¹⁵ CÁCERES, Gabriel y PÉREZ NOVARO, César. “Concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo”. IV Jornadas Tributarias. DGI.

territorio español. Suponiendo el caso de que una compañía haya sido constituida en Uruguay (y por lo tanto este la considera como su residente), pero tenga la sede de dirección efectiva en España (por lo cual este también la considerará como residente); bajo el ámbito de aplicación de un CDI entre ambos países, dicha entidad será considerada residente española a los efectos del mismo.

Por último, en relación a la residencia de un EP, José Antonio Rodríguez Ondarza¹⁶ señala que al no tener esta figura personería jurídica propia e independiente de su casa matriz, no se le considera residente del Estado en donde se sitúa y por tanto no se le aplicaría el CDI. En estos casos será la empresa poseedora del EP la que al ser residente de alguno de los Estados contratantes puede invocar la aplicación del mismo.

4.2.2. Artículo 6 ° - Rentas inmobiliarias

De acuerdo a lo desarrollado en el Capítulo II, bajo la normativa interna este tipo de rentas estarán sujetas a IRNR en caso de que el no residente no posea un EP en nuestro país, y en caso de que sí lo configure, estas se imputarán al mismo en la liquidación del IRAE, siempre y cuando el EP se configure por aplicación de la regla general. Bajo la aplicación de MC OCDE, la potestad tributaria en este caso le

¹⁶ RODRÍGUEZ ORDANZA, José Antonio. “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso Español”.

corresponde al Estado de la fuente, por lo que no existirían para estas rentas, diferencias prácticas en la imposición de los no residentes en nuestro país bajo la aplicación de un CDI. Este es uno de los pocos casos en los que el país de la residencia sacrifica la imposición a las rentas, justificándose esto por la estrecha vinculación existente entre las mismas y el Estado en que se originan. En caso de que el Estado de residencia grave estas rentas, el mismo se verá obligado a corregir la doble imposición originada.

4.2.3. Artículo 7° - Rentas empresariales

Tal como desarrolláramos en el Capítulo II, nuestra normativa grava las rentas empresariales obtenidas por no residentes en nuestro territorio a través de IRAE si los mismos configuran EP, o en caso contrario con IRNR.

En el MC OCDE, para este tipo de rentas la potestad tributaria recae sobre el país de la residencia, salvo que la persona configure EP en el Estado de la fuente. Por lo tanto, las consecuencias prácticas sobre las rentas empresariales, deben ser analizadas en forma conjunta con la definición de EP dada por el Artículo 5° del MC OCDE.

- No aplicación de IRNR sobre rentas empresariales

Según lo expuesto en el Capítulo II, a nivel local, toda empresa que desarrolle actividades empresariales y asimiladas y no configure EP, estará sujeta al IRNR; mientras que si configura EP, estará gravada por IRAE. Por lo tanto, a nivel local el EP define qué impuesto tributará el no residente, IRNR o IRAE. Sin embargo, a nivel de CDI el EP tiene un rol distinto, determinando la asignación de la potestad tributaria entre las partes contratantes sobre las rentas empresariales. De esta manera la figura del EP establece qué Estado podrá gravar estas rentas, siendo el país de la fuente en caso de configurarse EP y el de la residencia en caso contrario.

Surge de esta manera la primera implicancia práctica, ya que aquellos no residentes que obtengan rentas empresariales en nuestro país, y no lo hagan a través de un EP, no tributarán IRNR, desapareciendo así la aplicación de este impuesto sobre las rentas empresariales bajo la aplicación de un CDI.

A nivel local existe una extensión del criterio de la fuente respecto a las rentas empresariales correspondientes a servicios técnicos brindados desde el exterior a contribuyentes de IRAE, debiendo retener estos últimos el IRNR en su carácter de agentes de retención. Sin embargo, según lo mencionado en el párrafo anterior sobre la no existencia del IRNR para las rentas empresariales en ausencia de un EP, se deduce que este tipo de retenciones ya no corresponderían efectuarse (sin importar

que el prestatario del servicio obtenga o no ingresos gravados por IRAE), debido a que la potestad tributaria recae sobre el país de la residencia.

Dada la desaparición del IRNR en relación a los servicios técnicos, será más conveniente para una empresa uruguaya la contratación de los mismos con un Estado con el cual nuestro país posea un CDI, ya que bajo este escenario el costo sería menor por la no existencia de la retención, beneficiándose las empresas locales al momento de negociar el precio del servicio con el no residente. Esto adquiere más relevancia aún, considerando que en la práctica generalmente son las compañías uruguayas quienes asumen el costo de la retención.

- Diferencias entre la definición de EP a nivel local y lo propuesto por el MC OCDE

Bajo el escenario de que Uruguay sólo podrá gravar con IRAE las rentas empresariales de aquellos no residentes que configuren EP, corresponde analizar las diferencias entre las definiciones de este concepto dadas por nuestra normativa local y el MC OCDE, ya que existen casos en lo que Uruguay considera la existencia de un EP, pero bajo las disposiciones de un CDI no se configuraría el mismo, y por tanto nuestro país perdería la potestad de gravar esas rentas.

Las definiciones de EP de la normativa local y del MC OCDE, fueron desarrolladas en los puntos 2.3.1.6 y 3.3.2 respectivamente, por lo que nos remitiremos a lo ya

expuesto, planteando únicamente las diferencias entre ambos conceptos. Respecto a la regla general de la configuración de EP no existen mayores diferencias entre la normativa local y el MC OCDE, por lo que no es relevante profundizar en el análisis de este punto.

Por su parte, sí existen marcadas diferencias en la configuración de EP de construcción, ya que Uruguay establece un límite de 3 meses a partir del cual se configura el EP, mientras que el MC OCDE establece un plazo de 12 meses. Por lo tanto, una obra cuya duración no exceda los 12 meses, no podrá estar sujeta a IRAE bajo el ámbito de aplicación de un CDI. El tratamiento fiscal de ese no residente con CDI, se igualará al de la normativa local sólo si la obra tiene un plazo mayor a 12 meses. Es importante mencionar que los CDI firmados por Uruguay hasta el momento, fijan un plazo intermedio, el cual oscila entre 6 y 9 meses.

Por lo tanto, una obra que tenga por ejemplo una duración de 4 meses, bajo la aplicación de la normativa local tributará IRAE, mientras que ante la existencia de un CDI, no tributará ningún impuesto en nuestro país, puesto que no llega al límite temporal manejado por el MC OCDE para la configuración del EP de construcción, así como tampoco tributará IRNR por ser esta una renta empresarial que no es obtenida a través de un EP.

A continuación ilustramos lo propuesto por la normativa local y el MC OCDE.

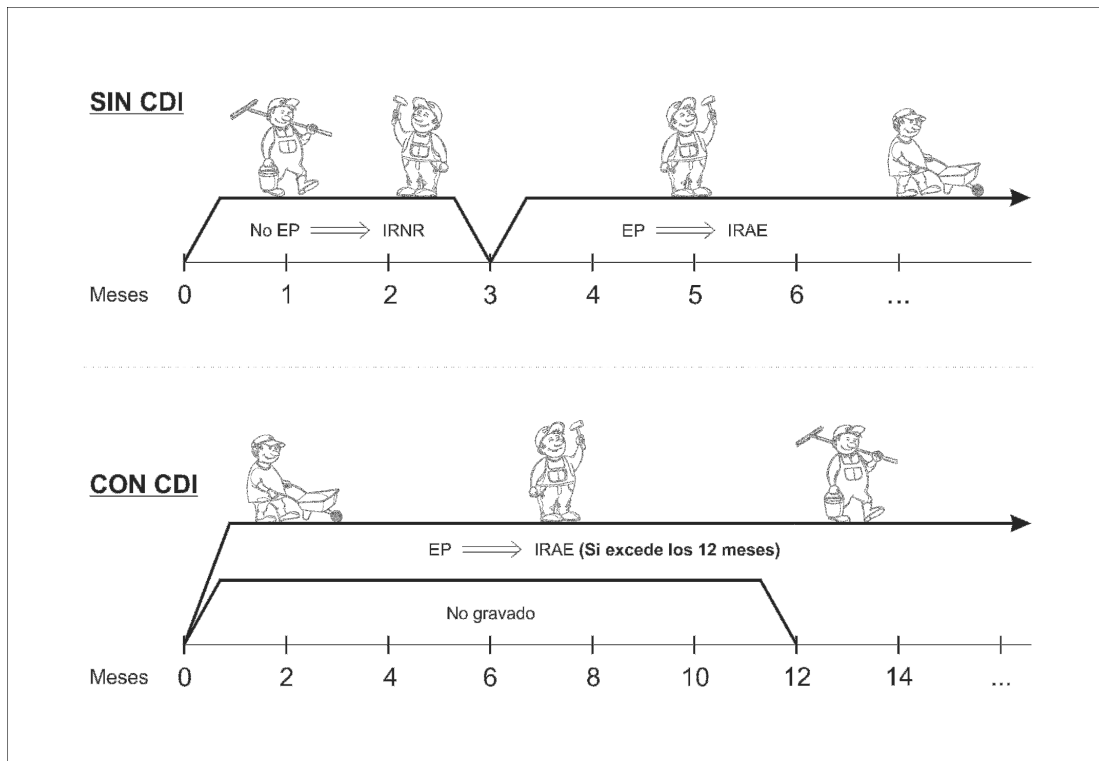


Figura 3. Configuración de EP de construcción.

Respecto a los conceptos mencionados precedentemente, entendemos importante destacar que a nivel local, las retenciones de IRNR realizadas a un no residente por los primeros 3 meses de actividad en Uruguay, quedarán como un pago a cuenta del IRAE una vez que se configure el EP. Por su parte, en caso de existencia de un CDI, durante los primeros 12 meses de actividad no se le realizarán retenciones por ser rentas empresariales que se encuentran bajo la potestad tributaria del país del Estado de residencia, al no ser generadas a través de un EP. Pero en caso de exceder ese

período, existe en el MC OCDE un componente retroactivo, considerándose que el EP existió desde el momento en que se iniciaron las actividades en el país. Este efecto retroactivo es una gran diferencia respecto al tratamiento que se le da a esta situación a nivel local. Desde el punto de vista de los CDI firmados por Uruguay, no podrían aplicarse las disposiciones del MC OCDE sobre la retroactividad del EP, por resultar su aplicación en un mayor gravamen para el contribuyente.

En cuanto a la configuración de EP de construcción se plantea el siguiente ejemplo. Suponiendo la existencia de un CDI con un determinado país del cual un residente del mismo se traslada a Uruguay a desarrollar una obra de construcción por un plazo mayor a los 12 meses, configurando así EP y por tanto correspondiendo tributar IRAE por las rentas obtenidas. Adicionalmente esta empresa subcontrata a otro no residente para que desarrolle actividades de supervisión relacionadas con la obra. Tal como mencionamos en el Capítulo III, este tipo de actividades se encuentran incluidas en la definición de EP de construcción, pudiendo este subcontratista configurar otro EP.

Planteado este escenario, corresponde analizar dónde reside el subcontratista a los efectos de determinar su tratamiento tributario en nuestro país. Si el mismo es residente de un país con el cual Uruguay posee CDI, se deberá tener en cuenta el tiempo por cual desarrolla su actividad de supervisión, dado que si excede los 12 meses tributará IRAE y en caso contrario no corresponderá que el EP que lo

subcontrató retenga IRNR. Esto último se debe a lo mencionado anteriormente sobre la no existencia de las retenciones sobre rentas empresariales en el ámbito de un CDI.

Por su parte, en caso de no existencia de un CDI entre el país de residencia y Uruguay, las rentas obtenidas por este subcontratista serán gravadas con IRNR, si se estipula una duración menor a los 3 meses (plazo establecido según nuestra legislación), siendo el EP principal quien debe realizar las retenciones correspondientes en su carácter de contribuyente de IRAE. Si estas actividades terminan excediendo los 3 meses, el no residente deberá tributar IRAE por la totalidad de las rentas obtenidas en nuestro país, dejando las retenciones de IRNR como pagos a cuenta del mismo. Distinto es el caso donde se conoce de ante mano que la duración de las actividades desarrolladas por el subcontratista excederá los 3 meses, caso en el cual no corresponde realizar retenciones de IRNR ya que esta persona tributará IRAE por configurar EP.

Continuando con el análisis de las definiciones de EP dada por nuestra normativa y el MC OCDE, existen también diferencias entre ambas en lo que respecta a la configuración de EP a través de la prestación de servicios. Por un lado, Uruguay sostiene que si un servicio es prestado por un no residente por un período superior a los 6 meses dentro de un período cualquiera de 12, este configurará EP, mientras que el MC OCDE no menciona esta posibilidad.

Sin embargo, en los CMC OCDE se presenta una cláusula especial en referencia a la configuración de EP a través de la prestación de servicios, la cual puede ser incluida en el articulado de cada convenio específico. El mismo se puede configurar a través de dos circunstancias distintas:

- a) Que una persona física permanezca en el otro Estado por más de 183 días durante 12 meses, y más del 50% de los ingresos brutos imputables al ejercicio procedan de esos servicios prestados en ese Estado.
- b) Que durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en 12 meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios.

La primer figura planteada atiende al tiempo en que está presente la persona física, a través de quien una empresa obtiene la mayor parte de sus ingresos; mientras que la segunda aborda la situación de una empresa que presta servicios a través de una o más personas físicas en un Estado contratante con un proyecto concreto (o relacionados) durante un amplio período de tiempo, considerándose la duración de las actividades llevadas a cabo. Este último sub apartado se aplica en relación con la empresa, y no con las personas físicas, por lo que no es necesario que sea la misma persona o personas quienes presten los servicios y estén presentes en el Estado durante el período de tiempo.

Si bien la inclusión de este apartado en un CDI acercaría ambas definiciones, existe la posibilidad de que Uruguay considere la existencia de un EP de servicios y que al aplicar el CDI el mismo no se configure. Esto sucedería a través de la aplicación del apartado a), donde una persona física no residente se traslade a Uruguay a prestar un servicio de consultoría por más de 183 días durante un año, pero los ingresos por tal actividad no superen el 50% de los ingresos brutos imputables al ejercicio. Frente a esta situación, Uruguay consideraría la existencia de un EP de servicios, mientras que en el marco de un CDI no se cumplen las condiciones impuestas, perdiendo nuestro país la posibilidad de gravar esas rentas.

A continuación se plantea un ejemplo respecto a la aplicación de estos apartados teniendo en cuenta lo mencionado en los CMC OCDE. Suponiendo que Z, residente del Estado R, es uno de los diez empleados de Aco, una sociedad residente del Estado R que presta servicios de contabilidad, está presente en el Estado F durante 190 días, en un periodo de un año, en cuyo transcurso el 12% de todos los ingresos brutos de Aco imputables al ejercicio de su actividad proceden de los servicios que presta Z en el Estado F. Si bien el subapartado a) no es aplicable a esta situación, por el subapartado b) puede considerarse que Aco tiene un EP en el Estado F en virtud de esta disposición alternativa.

Suponiendo la existencia de un CDI que no incluyera la posibilidad de configurar EP a través de la prestación de servicios, planteamos una eventual situación que podría

llegar a suceder. Suponiendo que un residente de un Estado con el cual Uruguay posee un CDI en los términos antedichos, se traslada a nuestro país a los efectos de brindar servicios de consultoría por el término de un año sin configurar EP a través de la regla general. Bajo el punto de vista de la normativa local, esta situación igualmente configuraría EP por la prestación de servicios y por tanto este no residente debería tributar IRAE por las rentas obtenidas. Sin embargo, y dado que existe un CDI que no incluye la cláusula de configuración de EP por prestación de servicios, estas rentas empresariales no quedarían gravadas al no configurarse EP, y por la no aplicación del IRNR para este tipo de rentas bajo el ámbito de aplicación de un CDI.

Dada esta situación, supongamos que el no residente que se encuentra prestando el servicio en nuestro país, subcontrata los servicios de otro no residente de un Estado con el cual Uruguay no posee un CDI. El tratamiento a aplicar a este último no residente estará dado por lo establecido en la normativa local, en la cual sí se prevé la hipótesis de EP por prestación de servicios. Por lo tanto, si las actividades desarrolladas en el país exceden los 6 meses en un período de 12, este tributará IRAE por dichas rentas. En caso de permanecer menos de 6 meses y no configurar EP, deberá tributar IRNR. Para este impuesto, nuestra normativa designa a agentes de retención a aquellos contribuyentes de IRAE que paguen o acrediten las rentas empresariales o asimiladas a empresariales, de trabajo y de capital. Dado que quien contrata este servicio y paga estas rentas es un no residente que no configura EP y por tanto no es contribuyente de IRAE (bajo aplicación del CDI) no estará obligado a

realizar las retenciones correspondientes; sino que será el subcontratista quien deberá designar una persona física o jurídica residente en Uruguay para que la represente ante la administración tributaria a los efectos del pago del impuesto.

El ejemplo planteado precedentemente refleja no sólo la pérdida de potestad tributaria por parte de nuestro país en lo que refiere a las rentas que obtiene el no residente con el cual Uruguay posee CDI, sino que también muestra el cambio en las obligaciones tributarias del agente de retención. Esto último se da porque en caso de no existencia del CDI, el primer no residente mencionado sería agente de retención por las rentas pagadas al subcontratista por ser el primero de ellos contribuyente de IRAE, mientras que en el caso planteado no lo es por no configurar EP de acuerdo a los lineamientos del CDI.

Respecto a las actividades auxiliares, el MC OCDE incluye a la entrega de bienes, mientras que a nivel local Uruguay considera que la entrega de bienes es una actividad que configura EP por sí sola, dentro de las causales del EP de agencia. Por lo tanto, bajo la aplicación de la normativa doméstica, un no residente que obtuviera rentas provenientes de este tipo de actividades, estaría sujeto a IRNR, y en caso de configurar EP tributaria IRAE. Pero con la existencia de un CDI estas no podrán ser gravadas con ninguno de esos dos impuestos, ya que la única forma de alcanzarlas es a través de un EP, y ese tipo de actividades nunca lo configurarían por sí solas. Sin embargo, es importante destacar que si el no residente posee en nuestro país un EP

(configurado por la regla general), las ganancias por la entrega de bienes pueden ser imputadas a dicho EP, siempre y cuando exista una vinculación efectiva con el mismo; siendo ésta la única posibilidad que Uruguay tendría de no perder el gravamen sobre este tipo de rentas.

Por último, en relación a la configuración del EP de agencia, la diferencia entre ambas definiciones radica en lo mencionado en el párrafo anterior sobre la entrega de bienes. Decíamos que estas actividades eran consideradas como auxiliares por parte del MC OCDE, mientras que en nuestra normativa se establece la posibilidad de configurar EP si existe en territorio nacional una persona que realiza entrega de bienes o mercancías en nombre de un no residente.

- El principio de “fuero de atracción” vs. “vinculación efectiva”

Otro aspecto a tener en cuenta sobre las rentas empresariales y los EP, es el concepto de “fuero de atracción” manejado en nuestra normativa, implicando que la totalidad de los resultados obtenidos en el país por la entidad del exterior deben imputarse al EP, siempre y cuando este se configure por la regla general, lo cual difiere de la postura de la OCDE que maneja el concepto de “vinculación efectiva”. Las diferencias entre ambos conceptos, se pueden analizar mediante un ejemplo. Supongamos que una institución financiera, con casa matriz en el extranjero y sucursal en Uruguay, financia directamente desde el exterior una actividad en nuestro

país por la cual obtiene ganancias. Frente a esta situación, Uruguay aplicaría el fuero de atracción y computaría esas ganancias como propias del EP en su liquidación de IRAE, sin importar que la operación la haya realizado la casa matriz en forma directa. Por su parte, analizando esta operación bajo el concepto de vinculación efectiva, dichas ganancias no podrían ser asignadas al EP al no existir vinculación alguna entre la sucursal uruguaya y las ganancias obtenidas por la matriz. Por lo tanto, la no aplicación del fuero de atracción en los CDI, implica una pérdida de potestad de gravamen por parte de Uruguay.

-Otras consideraciones

Un aspecto que entendemos importante mencionar, es el tratamiento de los resultados derivados de las cuentas entre el EP y su casa matriz. Tal como mencionáramos en el punto 2.3.1.6 del presente trabajo, serán consideradas como cuentas de capital, los saldos de las cuentas de aportes y cualquier operación financiera entre el EP y la casa matriz, por lo que no serían computables las diferencias de cambio y los intereses de los préstamos otorgados entre ambas entidades. Esta determinación no está explícitamente mencionada en el MC OCDE, por lo que podría surgir la interrogante de si ante la existencia de un CDI, existe la posibilidad de deducir los intereses o las diferencias de cambio originadas por cuentas con la matriz.

Entendemos que, si bien el MC OCDE no lo dice expresamente, ante la aplicación de un CDI, el tratamiento de estos resultados no variaría. Esto se fundamenta en que si bien los CDI atribuyen la potestad tributaria al Estado de la fuente para gravar las rentas empresariales en caso de existencia de un EP, nada dice sobre cómo deben liquidarse las mismas, dejando al Estado de la fuente la libertad para aplicar su normativa interna. Asimismo, como analizaremos posteriormente en el tratamiento de los dividendos e intereses, a los efectos de este tipo de rentas, el EP y la matriz son considerados como una única persona jurídica, por lo que no serán considerados como tales los pagos realizados por el EP a la matriz por estos conceptos. Por ello, entendemos que los intereses y diferencias de cambio originados por cuentas entre el EP y su matriz, no deben ser considerados en la liquidación de IRAE del EP ya que el MC OCDE implícitamente maneja la misma idea que nuestra legislación en ese sentido.

Respecto a la determinación de la renta neta de fuente uruguaya a adjudicarse al EP, nuestro país propone el método de contabilidad separada con el objetivo de reflejar las rentas que el EP hubiese obtenido si fuera una empresa separada de su matriz. Si este método no refleja el beneficio real, la DGI podrá aplicar otras formas de cálculo a estos efectos. Por su parte, el MC OCDE persigue el mismo objetivo, dando la libertad para aplicar el método que refleje mejor la renta neta, independientemente de que esto implique un cambio en el método a aplicar entre un año y otro. Tanto para la

normativa local, como para el MC OCDE, la idea subyacente en la determinación de la renta neta, es la aplicación de la normativa de precios de transferencia.

Nos parece oportuno mencionar, que respecto a la deducibilidad de gastos en el EP, el MC OCDE menciona que se podrán deducir la cuota parte de los gastos generales de la matriz que le corresponden al EP (por ejemplo un gasto en una publicidad que va a ser expuesta en todo el mundo). Más allá de esta disposición, se debe respetar el régimen de liquidación a nivel local. En el IRAE, un gasto con el exterior será deducible siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones: estén bien documentados, sean necesarios para generar y/o conservar la renta y que además la contraparte tribute una tasa efectiva igual o mayor al 25% (regla candado). Teniendo en cuenta que este gasto fue soportado directamente por la casa matriz, no se le realizó retención de IRNR al 12%. Este punto es importante, porque al momento de aplicar la regla candado, sólo será computable la tasa efectivamente abonada en el exterior por esa renta.

4.2.4. Artículo 8° - Navegación marítima, por aguas interiores y aérea

Nuestra normativa doméstica propone un régimen especial para este tipo de rentas, motivo por el cual no fue tratado en el Capítulo II (Régimen General de Tributación de los No Residentes), pasando a exponerse el mismo en esta instancia.

En relación al IRAE, el literal A) del Artículo 52° del Título 4 exonera las rentas de compañías de navegación marítima: “Estarán exentas las siguientes rentas: A) Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto, gozaren de la misma franquicia [...]”. Por lo tanto, las compañías uruguayas siempre gozarán de la exoneración, mientras que las extranjeras sólo lo estarán en caso de que las empresas uruguayas de navegación estén exoneradas en el país de su nacionalidad (condición de reciprocidad).

Siguiendo con el tratamiento fiscal de estas rentas, importa precisar qué se entiende por “compañías de navegación”. Nuestra normativa no cuenta con una definición de la misma, sin embargo la DGI históricamente ha hecho una interpretación amplia de este concepto, siendo un ejemplo de ello la respuesta dada en la Consulta 4.894 (1/2/2008): “[...] alcanza que el medio mecánico utilizado se encuentre aprobado para volar o para navegar, y que la actividad este autorizada, para que se considere que se trata de una compañía marítima o aérea y que goce de la exoneración del tributo.” Por otra parte, en la Consulta 4.407 (1/10/2004) manifestó: “las rentas obtenidas por compañías de navegación marítima o aérea se encuentran exentas en la medida que deriven de actividades típicas de este tipo de compañías.”

Volviendo con el Artículo 52° del Título 4, en el literal b) se establece: “Las correspondientes a fletes marítimos o aéreos para el transporte de bienes al exterior de

la República, no incluidas en la exoneración anterior". A través de este literal se exonera a los fletes de exportación marítimos, independientemente del origen de la compañía que realiza los mismos y de la condición de reciprocidad.

Según lo expuesto precedentemente, podemos concluir que una compañía marítima uruguaya sólo tributará IRAE en caso de realizar actividades no típicas de las mismas, como ser la exposición de publicidad en el buque. Por su parte, si la compañía es extranjera se debe atender al tratamiento fiscal que este país (del cual es nacional la compañía extranjera) propone para estas rentas obtenidas por compañías uruguayas. Si en el mismo no se gravan tales rentas, vale la condición de reciprocidad y por tanto aquí tampoco se gravarían las rentas obtenidas en nuestro territorio por tal compañía extranjera. En el caso contrario, Uruguay grava estas rentas por la parte correspondiente a rentas de fuente uruguaya, con excepción de los fletes de exportación, los cuales siempre están exonerados. Bajo este escenario, debemos distinguir si la compañía extranjera se traslada e instala en nuestro país, configurando así EP y tributando por lo tanto IRAE por estas rentas. El otro caso estaría dado por el hecho de que la compañía permaneciera en su país, gestionando desde allí los viajes hacia Uruguay, caso en el cual tributaría IRNR por las rentas correspondientes a fuente uruguaya.

Asimismo, a los efectos de la determinación de la renta de fuente uruguaya de tales actividades, el Artículo 48° del Título 4 establece que la misma será el “[...] 10%

(diez por ciento) del importe bruto de los pasajes y fletes de carga correspondientes a los transportes del país al extranjero [...]”. Al respecto, es importante mencionar que esta disposición aplica solamente para el transporte que parte del país hacia el extranjero, no así para los fletes de importación. Asimismo, en relación a los fletes marítimos o aéreos vale la exoneración propuesta en el apartado b) del Artículo 52° sobre lo mencionado anteriormente.

En relación a los fletes de importación no hay mención alguna respecto a cuánto se considera renta de fuente uruguaya. Sobre este punto la Administración a dado a conocer su postura en las Consultas 5.397 y la 4.860, considerando que para tal caso el monto imponible es nulo. A través de estas consultas se concluye que los fletes de importación también están exonerados por no determinar la norma el porcentaje correspondiente a rentas de fuente uruguaya.

Según lo mencionado en el punto 3.3.3 del Capítulo anterior, el MC OCDE otorga la potestad tributaria para gravar los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional al Estado en que se encuentra la sede de dirección efectiva. Por tanto, si estamos dentro de los escenarios donde Uruguay grava estas rentas (situaciones descritas anteriormente) y existe CDI con el país de origen de la compañía extranjera y a su vez la sede de dirección efectiva de la misma se encuentra en este país, Uruguay pasa a perder la potestad tributaria para gravar este tipo de rentas.

A continuación se plantea un ejemplo de lo descrito anteriormente. Suponiendo que existe una compañía extranjera que vía marítima transporta pasajeros desde y hacia Uruguay con sede de dirección efectiva en el Estado de origen de la misma. Además, este Estado grava normalmente las rentas obtenidas por compañías marítimas uruguayas en su territorio. Por tanto, al no darse la condición de reciprocidad, Uruguay (sin CDI) gravaría estos ingresos, tributando la compañía extranjera IRNR por el 10% de las rentas obtenidas por venta de pasajes desde Uruguay al exterior. Sin embargo, en el marco de un CDI con el país al cual pertenece la compañía extranjera, las rentas obtenidas por estos pasajes pasarían a gravarse en el otro Estado, puesto que allí se sitúa su sede de dirección efectiva, perdiendo así Uruguay la potestad del gravamen sobre dichas rentas.

A continuación ilustramos la situación descrita anteriormente.



Figura 4. Tratamiento de las rentas obtenidas por fletes de pasajeros desde Uruguay.

En adición al ejemplo mencionado precedentemente, puede darse el caso de que la compañía extranjera que desarrolla la actividad en nuestro país configure EP en el mismo, gravándosele las rentas a través del IRAE. Sin embargo, bajo el ámbito de aplicación de un CDI, Uruguay igualmente perdería la potestad tributaria sobre las mismas, prevaleciendo la sede de dirección efectiva por sobre el EP.

4.2.5. Artículo 9° - Empresas asociadas

Respecto a este tema, nuestra normativa plantea que las entidades asociadas y/o vinculadas serán tratadas como partes independientes en la medida que las condiciones en que se realicen sus operaciones se ajusten a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, pero tal como sostiene el Artículo 38° del Título 4 “[...] Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título”. Dicho artículo establece los métodos a utilizarse para determinar los precios de las operaciones que se realicen entre empresas vinculadas, siendo uno de los artículos que regula el ajuste por Precios de Transferencia.

Sin embargo, la normativa no establece explícitamente en qué sentido deberán ajustarse los precios de estas operaciones, si necesariamente deberán ser al alta, o podrían existir casos en donde se justifique un ajuste a la baja. La DGI tomó posición al respecto, no permitiendo la realización de ajustes a la baja en los beneficios de estas operaciones de forma que no se vea reducida su recaudación.

Al igual que nuestra normativa, el MC OCDE establece la aplicación de normas de Precios de Transferencia ante la existencia de empresas asociadas y/o vinculadas que realicen operaciones en condiciones distintas a las de plena competencia. Asimismo,

agrega la necesidad de realizar un ajuste correlativo ante una eventual corrección por parte de alguno de los Estados contratantes, tema desarrollado en el punto 3.3.3 del presente trabajo.

A continuación planteamos un ejemplo donde nuestro país deberá realizar un ajuste correlativo o bien negociar sobre el mismo con la Administración Tributaria del otro Estado. Supongamos que ante la existencia del CDI entre Uruguay y Alemania, la Filial de una compañía alemana vende en nuestro país productos que adquiere de su Controlante. En la Situación 1 ilustramos esta transacción, donde el precio por la operación entre Controlante y Filial se transa en 100 unidades monetarias (u.m.).





Situación 1:		Situación 2:	
 CONTROLANTE	 FILIAL	 CONTROLANTE	 FILIAL
Ingresos 100	Ingresos 150	Ingresos 130	Ingresos 150
Egresos 30	Egresos 100	Egresos 30	Egresos 130
<hr/> Beneficio 70	<hr/> Beneficio 50	<hr/> Beneficio 100	<hr/> Beneficio 20

Figura 5. Ejemplo de ajuste correlativo por Precios de Transferencia.

Supongamos que ante la aplicación de Precios de Transferencia, el Fisco alemán establece que el precio de la transacción debería haber sido de 130 u.m. (Situación 2), lo que traería aparejado un ajuste de 30 u.m. de alta de renta por parte de la Matriz.

En la medida que el fisco uruguayo no acceda a realizar el correspondiente ajuste correlativo de 30 u.m. a la baja, estaríamos frente a un caso de doble imposición. La DGI seguramente se oponga a tal ajuste correlativo dada su postura de no aceptar ajustes a la baja en los beneficios de tales operaciones. Habrá aquí una situación que deberá resolverse utilizando el Procedimiento Amistoso (Artículo 25° MC OCDE), donde las Administraciones de ambos países deberán negociar para zanjar las diferencias y evitar así la doble imposición que de lo contrario el contribuyente terminaría soportando.

Por tanto, en la medida que exista CDI y dada la situación descripta anteriormente, podría darse el caso que la DGI acepte un ajuste a la baja por Precios de Transferencia.

4.2.6. Artículo 10° - Dividendos

Para este tipo de rentas el MC OCDE, en su primer apartado, plantea gravarlas en el país de residencia del beneficiario efectivo de los dividendos. Sin embargo, en el siguiente apartado se plantea una tributación compartida entre los Estados contratantes para estas rentas.

- Diferencial de tasas

En el segundo apartado del Artículo 10° del MC OCDE, se proponen las tasas máximas a aplicar en el país de la fuente. Producto de estas limitaciones surgen consecuencias prácticas ante la aplicación de un CDI, por la diferencia existente entre la tasa de imposición que fija nuestra legislación (7%) y los topes propuestos por el MC OCDE. El primero de estos es una tasa del 5% sobre el importe bruto de los dividendos distribuidos, si el beneficiario efectivo de los mismos posee al menos el 25% del capital de la sociedad que los distribuye. El segundo tope es del 15% sobre el importe bruto de los dividendos en los casos distintos al mencionado anteriormente. Una conclusión apresurada llevaría a suponer que con la aplicación de CDI Uruguay perdería el gravamen de un 2% en el primer caso, pero no con respecto al segundo, dado que la aplicación del CDI no puede resultar en un gravamen mayor, no existirían consecuencias prácticas.

Sin embargo, los montos imposables sobre los que se aplican las tasas del impuesto no son comparables en uno y otro caso. Mientras que en nuestra normativa la tasa del impuesto se aplica sobre la renta neta fiscal (generada en rentas gravadas por el IRAE) de la empresa que realiza la distribución, en el MC OCDE el límite se fija sobre el importe bruto distribuido; pudiendo darse tres escenarios:

- Si el porcentaje de participación accionaria en la entidad que realiza la distribución es inferior al 25%, según CDI, corresponde aplicar una tasa máxima del 15% sobre el importe bruto distribuido; pero como este último siempre será mayor o igual a la renta neta fiscal, esta tasa nunca será pasible de aplicar en nuestro país, manteniéndose el 7% fijado en nuestra normativa.
- En los casos que corresponde la aplicación del 5% y el importe bruto distribuido es superior a la renta neta fiscal, se deberá realizar la comparación entre ambos cálculos (MI x 5% vs. RNF x 7%), tributando por el menor de ellos.
- Suponiendo el caso anterior, pero donde la renta neta fiscal sea igual al importe bruto distribuido, la tasa que correspondería aplicar es de un 5%, existiendo en este caso una pérdida del 2% en la recaudación del impuesto por parte de Uruguay.
- Algunas consideraciones sobre la definición

Hasta el momento hemos realizado el análisis de las consecuencias prácticas que traería la firma de un CDI desde la perspectiva de cómo se asigna la potestad tributaria en el MC OCDE. Es decir, para determinados tipos de rentas, analizamos su tributación a nivel local y cómo variaría esta dependiendo de si el MC OCDE asigna o no la potestad tributaria para gravarlas en nuestro país. Sin embargo, para los dividendos, así como también para los intereses y regalías, es importante analizar

además de a quién se le asigna la potestad tributaria, qué tipo de rentas se consideran incluidas dentro de las mismas. La inclusión o no de determinadas rentas como dividendos va a depender de la definición dada por el MC OCDE.

El tercer apartado del Artículo 10° establece que “El término «dividendos», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente”. Asimismo, y como complemento de esta definición, los CMC OCDE establecen que “la definición alude, en primer lugar, a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones, es decir, las participaciones en una sociedad cuya responsabilidad está limitada a sus acciones (sociedades de capital)”. Por lo tanto, de acuerdo a los lineamientos planteados por OCDE, el dividendo se considerará como tal, cuando las rentas deriven de rendimientos de acciones que una persona posea en otra con personalidad jurídica distinta a la suya.

Por otra parte, a nivel local, el Título 8 en el Artículo 15° establece que estarán exonerados de IRNR “C) Los dividendos y utilidades distribuidos, derivados de la tenencia de participaciones de capital, con excepción de los pagados o acreditados por

los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas correspondientes a rentas gravadas por dicho tributo, devengadas en ejercicios iniciados a partir de la vigencia de esta ley”. Asimismo, el Título 4 considera a los EP como sujetos pasivos de IRAE, por lo que los pagos que este realice a su casa matriz y se correspondan con utilidades gravadas por IRAE no gozarán de la exoneración prevista en el IRNR y por tanto estarán sujetos a una retención del 7% con el tope de la renta neta fiscal del EP.

Por su parte, y parafraseando a Francisco A. Gutiérrez¹⁷, el EP, a diferencia de las filiales, carece de personalidad jurídica distinta a la de su casa matriz. Este es un concepto puramente fiscal que actúa como punto de conexión entre los distintos Estados para fijar la soberanía impositiva sobre determinada renta. Adicionalmente, el EP carece de residencia fiscal en sí mismo, siendo residente fiscal del lugar donde lo sea su casa matriz. Asimismo, el EP no tiene una responsabilidad patrimonial separada a la de su casa matriz, por lo que ésta responde sin limitación alguna sobre las deudas y responsabilidades en que el EP pueda incurrir. De hecho, la sucursal, que es el paradigma de EP, no precisa que la matriz realice un aporte de fondos propios mínimos que deben mantenerse en nuestro país asignados a la sucursal, es decir, no debe realizar un aporte de capital determinado.

¹⁷ GUTIERREZ, Francisco. “El concepto tributario de establecimiento permanente”, Granada 2010.

Sin perjuicio de los conceptos del párrafo anterior, Gutiérrez sostiene que a nivel español se ha producido una personificación del EP, y menciona una serie de factores que lo avalan. Nuestra normativa local no es ajena a situación, y dentro de las características de este proceso de personificación se encuentran: el principio de empresa separada o independiente, el gravamen de los pagos que el EP realiza a su matriz por utilidades obtenidas en nuestro territorio y el principio de fuero de atracción; todos ellos conceptos que hemos desarrollado a lo largo del presente trabajo.

Por lo tanto, de acuerdo a lo mencionado anteriormente, para que los pagos de un EP a su matriz, por los beneficios obtenidos en el Estado donde se encuentra, sean considerados como dividendos, esto debe estar específicamente mencionado en la normativa fiscal del Estado en que se encuentra el EP, puesto que desde el punto de vista legal el EP y la casa central son la misma persona jurídica y por lo tanto el dividendo no se configura como tal.

Tal como desarrolláramos precedentemente, a nivel local está expresamente establecido que los pagos del EP a su matriz serán considerados utilidades y por tanto estarán gravados como tales. Sin embargo, en el MC OCDE no se menciona dicha posibilidad, puesto que la definición de dividendos desarrollada anteriormente se mantiene dentro de los parámetros estrictamente legales, haciendo referencia a la participación accionaria entre dos personas jurídicamente diferentes. Por lo tanto, los

pagos del EP a su matriz no serían rentas que ingresen dentro de la definición de dividendos bajo la aplicación de un CDI, y Uruguay dejaría de gravarlas como tales.

- Implicancias de la existencia de un EP en Uruguay

Un posible escenario sobre la tributación de los dividendos ante la existencia de un CDI, es que una S.A. uruguaya distribuya directamente dividendos a una entidad no residente, que a su vez posee un EP situado en Uruguay, situación que es abordada en el apartado 4 del Artículo 10° del MC OCDE. El mismo establece que: “Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°”. Ante esta estructura pueden existir diversas posibilidades:

- En caso de no existir CDI, los dividendos distribuidos por la S.A. uruguaya al no residente serán atribuidos al EP que posee en Uruguay, debido a que se aplica el principio de “fuero de atracción” del EP (tema ya tratado en el punto 2.3.1.6) y se tratarán como beneficios del mismo, siempre y cuando el EP se configure por la regla general. No obstante, este tipo de rentas no se encuentran gravados por IRAE,

debido a la exoneración establecida en el literal M) del Artículo 52° del Título 4. Sin embargo, esos dividendos no permanecen en el EP, sino que son girados directamente desde la S.A. al no residente, pero al adjudicarse al EP, es este quien debe realizar la retención de IRNR del 7% por considerarse que en ese momento se configura la distribución de dividendos.

- Ante la existencia de un CDI, corresponde analizar si la participación de donde derivan los dividendos se vincula efectivamente al EP del no residente situado en Uruguay, lo cual estaría dado por el reconocimiento en el activo del EP de la participación accionaria en la compañía uruguaya. De darse esta situación, el pago de dividendos sería un beneficio imputable al EP, lo cual se iguala a la aplicación del fuero de atracción mencionado en el caso anterior. La diferencia en este caso es que no se configura el dividendo desde el EP a la matriz, por lo ya mencionado anteriormente respecto a la consideración de ambas partes como una única persona jurídica, pasando a no existir la retención del IRNR. Por otro lado, si no hay vinculación efectiva con el EP, los dividendos no se pueden asimilar a las rentas empresariales obtenidas por el mismo y serán objeto de retención por parte de la S.A. que los distribuye a las tasas pactadas en el CDI.

Desde el punto de vista de las compañías uruguayas, en caso de no existencia de un CDI, quien es designado agente de retención es el EP, mientras que con CDI y sin

vinculación efectiva quien debe retener es la S.A. que realiza el pago, surgiendo de esta manera una nueva obligación para las compañías locales.

A continuación, planteamos los escenarios expuestos precedentemente.

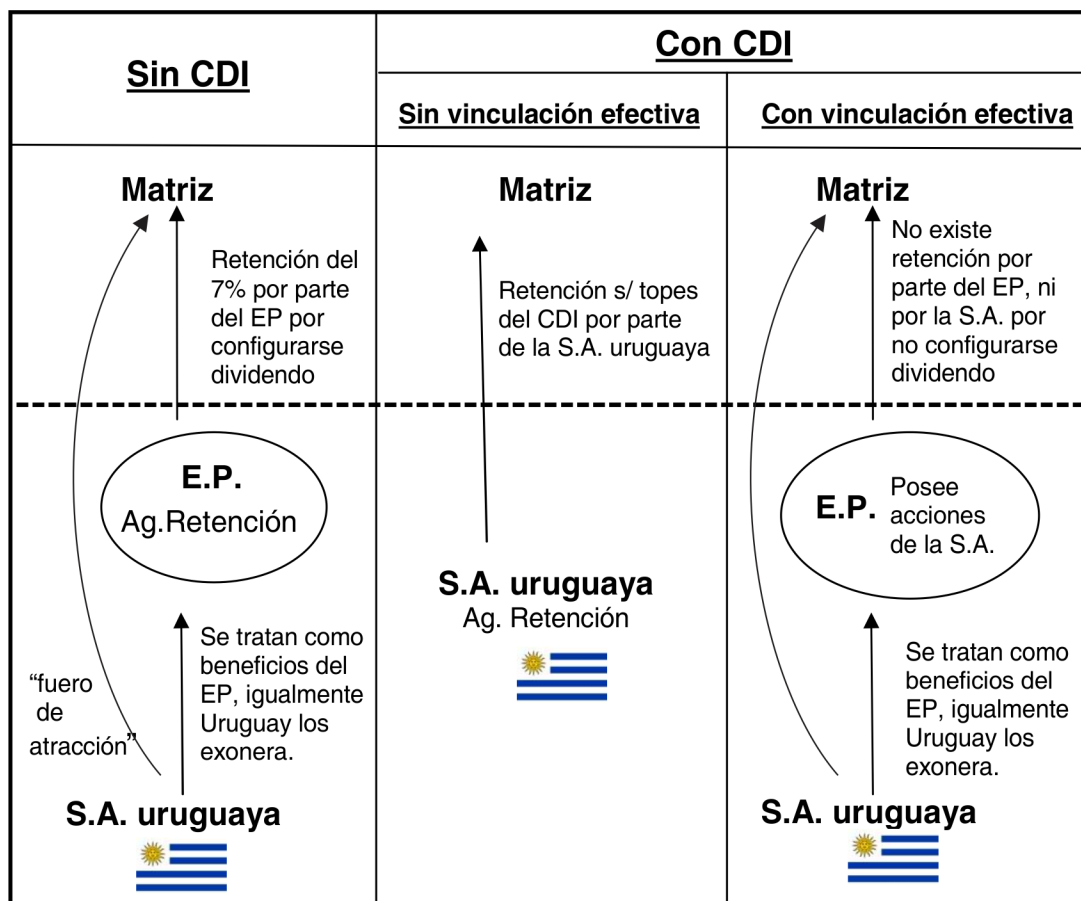


Figura 6. Implicancias de existencia de un EP en nuestro país ante la obtención de dividendos.

- Casos especiales

Un CDI que nos parece oportuno mencionar respecto al tratamiento de los dividendos, es el de España. A continuación transcribimos el Artículo 10° de este CDI:

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Estado contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente considerará exentos los dividendos pagados por esa sociedad a una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado contratante, siempre que este posea directamente al menos el 75 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.

Estos dos últimos párrafos no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito así como los rendimientos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones o participaciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está

vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

6. No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, cuando una sociedad residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, ese otro Estado contratante podrá someter a imposición las remesas de beneficios, o lo que se considere como tales, transferidas por el establecimiento permanente a la sociedad residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 0 por ciento del importe bruto.”

A diferencia del MC OCDE, el presente CDI asigna una potestad tributaria menor al país de la fuente, estableciendo una tasa máxima del 5%, y para los casos en que la participación accionaria exceda el 75%, la tasa será del 0%. A continuación analizamos cómo podrá impactar esto en relación a las consecuencias prácticas analizadas anteriormente.

En el análisis realizado precedentemente sobre los posibles impactos que podrían darse en los montos de las retenciones de IRNR por distribuciones de dividendos ante la aplicación de un CDI, sosteníamos que no era posible analizar ello a través de una simple comparación entre tasas, puesto que los montos imposables no son los

mismos. Mientras a nivel local se toma en cuenta la renta neta fiscal, en los CDI el monto imponible es el importe bruto girado. Respecto a la aplicación de la tasa del 15% propuesta por el MC OCDE, arribamos a la conclusión de que nunca sería de aplicación en nuestro país, ya que la existencia de un CDI nunca puede derivar en algo más gravoso para el contribuyente; y como la renta neta fiscal siempre es menor o igual al importe bruto, la retención calculada de esta manera en un CDI siempre será mayor a la de nuestra normativa. Por su parte, para la aplicación del 5%, sí sosteníamos que correspondería hacer la comparación entre ambos cálculos (MI x 5% vs. RNF x 7%), tributando por el menor de ellos.

Ahora bien, el CDI con España establece tasas máximas del 0% cuando la participación accionaria exceda el 75%, y 5% para el resto de los casos. Para esta última tasa, corresponden los mismos comentarios realizados para el MC OCDE, siendo necesario realizar la comparación entre ambos cálculos. Sin embargo, la aplicación de la tasa del 0% hace innecesaria dicha comparación, desapareciendo las retenciones de IRNR y produciéndose la pérdida de recaudación correspondiente.

Una interrogante que puede surgir, y más aún ante la aplicación del CDI con España por la magnitud de sus implicancias prácticas en lo que refiere a dividendos, es la siguiente: suponiendo que una empresa española posee el 100% del capital accionario de una S.A. uruguaya, el CDI con España establece que los dividendos pagos por esta última a su accionista español, no estarán sujetos a retención en nuestro país. La

interrogante que se plantea es si los dividendos que se distribuyan una vez que esté en vigencia el CDI, pero que correspondan a resultados de ejercicios anteriores a la entrada en vigencia del mismo, estarían sujetos a una retención a tasa 0%, o si aplicaría el 7%.

El origen de este cuestionamiento surge a partir de la disposición de nuestra normativa interna al momento de la reforma tributaria, donde se estableció que las retenciones de impuestos sobre los dividendos se hicieran sobre aquellas rentas generadas con posterioridad a la vigencia de dicha reforma. Por lo tanto, nos preguntamos si debería aplicarse el mismo razonamiento para la aplicación de los CDI.

En nuestra opinión, el dividendo como tal se configura una vez que la Asamblea de Accionistas resuelve la distribución; lo que existe antes de esa fecha es un resultado y no un dividendo; y lo que este artículo reglamenta son los dividendos y no los resultados. Asimismo, y remitiéndonos al artículo de vigencia del CDI con España (Artículo 28°), el mismo establece que “con respecto a los impuestos que se perciban por el sistema de retención en la fuente, el CDI surtirá efecto para las cantidades pagadas a partir del 1 de enero, inclusive, del año natural inmediatamente posterior a la fecha de entrada en vigor del presente Convenio”. Por lo tanto, en virtud de que para el caso concreto del IRNR sobre los dividendos se abona vía retención, el CDI aplicará para todos aquellos pagos realizados a partir del 1 de enero de 2012 (por la

vigencia del CDI con España), sin importar el devengamiento de las rentas que le dieron origen.

Otra cuestión que surge a colación sobre la aplicación de las nuevas tasas en las retenciones de dividendos, es el período de tiempo que se debe poseer la participación accionaria a los efectos de beneficiarse de las disposiciones de un CDI. Respecto a esto, los CMC OCDE no innovan en la aplicación de normas antielusivas, remitiéndose a las normas internas para su regulación, o bien al propio CDI. Por lo tanto, no existe un tiempo mínimo en el cual se debe poseer la participación accionaria (salvo que algún CDI específico así lo establezca), pero ante el caso de la aplicación de normas antielusivas, sean convencionales o sean internas, por lo general las mismas poseen un margen de aplicación bastante amplio, por lo que a los efectos de no vislumbrar un propósito de reducción de costos exclusivamente fiscales, sería conveniente poseer la participación accionaria por un margen de tiempo razonable.

4.2.7. Artículo 11º - Intereses

El MC OCDE propone para este tipo de rentas una tributación compartida, estableciendo que los intereses se puedan gravar en el país de residencia así como en el país fuente, en caso que su normativa lo prevea, pero con cierto límite. El MC OCDE propone una tasa de gravamen en la fuente del 10% sobre los ingresos brutos, aunque de todas maneras este tope será objeto de negociación en cada tratado.

- Diferencial de tasas

De acuerdo a la normativa uruguaya, la tasa general de retenciones aplicable a los intereses es del 12%, existiendo tasas reducidas del 5% y 3%, así como ciertas exoneraciones. Por lo tanto, como primera consecuencia, si se establece el tope propuesto por el MC OCDE del 10%, nuestro país pasa a sacrificar un 2% de recaudación, siempre y cuando la tasa aplicable sea la general (12%); mientras que en los restantes casos, 5%, 3% e intereses exonerados, estos últimos se fijan como tope y por tanto no habría cambios. En este caso, a diferencia de los dividendos, es correcto analizar la pérdida de gravamen en base a las tasas de imposición, ya que las bases de cálculo no difieren.

Por otra parte, en algunos CDI que ha firmado Uruguay se prevé que ciertos tipos de intereses puedan ser gravados únicamente en el país de residencia del beneficiario efectivo, como por ejemplo los intereses derivados de préstamos de origen estatal y préstamos originados en el marco de proyectos de inversión de mediano y largo plazo promovidos por alguno de los Estados. En este caso, nuestro país pasa a sacrificar recaudación, ya que estos intereses quedan sin gravarse, sin perjuicio de que se promueve de alguna manera el financiamiento extranjero.

- Algunas consideraciones sobre la definición

El apartado 3 del Artículo 11° establece que “El término «intereses», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.”

La definición de intereses no varía significativamente de lo propuesto a nivel local. Sin perjuicio de ello, los intereses por mora, no se encuentran incluidos dentro de la definición dada por el MC OCDE, mientras que nuestra legislación sí los considera como tales a los efectos del IRNR. Por lo tanto, surge en este caso una consecuencia práctica en lo que respecta a la potestad tributaria para gravar los mismos, ya que sin CDI se les aplicaría el IRNR, mientras que bajo la órbita de un CDI los mismos no son considerados intereses, y por tanto corresponde tratarlos como “Otras Rentas” (Artículo 21° del MC OCDE). Como veremos más adelante, este artículo asigna la potestad tributaria al Estado de la residencia, por lo que se produciría en este caso una pérdida en la recaudación sobre este tipo de intereses.

- Implicancias de la existencia de un EP en Uruguay

Un posible escenario es que una S.A. uruguaya abone intereses a una entidad no residente que posee un EP situado en Uruguay, situación abordada en el apartado 4 del Artículo 11° del MC OCDE. El mismo establece que: “Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7°”. Ante esta estructura pueden existir diversas posibilidades:

- En caso de no existir CDI, los intereses girados por la S.A. uruguaya al no residente serán atribuidos al EP que posee en Uruguay tributando a una tasa del 25% de IRAE, debido a que se aplica el principio de “fuero de atracción” del EP (tema ya tratado en el punto 2.3.1.6) y se tratarán como beneficios del mismo, siempre y cuando el EP se configure por la regla general. Sin embargo, esos intereses no permanecen en el EP, sino que son girados directamente desde la S.A. al no residente, pero al adjudicarse al EP, este último debe realizar una retención de IRNR del 7% por considerarse que en ese momento se configura una distribución de dividendos por parte del EP a su matriz.

- Ante la existencia de un CDI, corresponde analizar si el crédito con la compañía uruguaya de donde derivan los intereses se vincula efectivamente al EP del no residente situado en Uruguay, lo cual estaría dado por el reconocimiento de ese crédito en el activo del EP. De darse esta situación, el pago de intereses sería un beneficio imputable al EP, lo cual se iguala a la aplicación del fuero de atracción mencionado en el caso anterior. La diferencia en este caso es que no se configura el dividendo desde el EP a la matriz, por lo ya mencionado anteriormente respecto a la consideración de ambas partes como una única persona jurídica, pasando a no existir la retención del IRNR. Por otro lado, si no hay vinculación efectiva con el EP, los intereses no se pueden asimilar a las rentas empresariales obtenidas por el mismo y serán objeto de retención a las tasas pactadas en el CDI por parte de la S.A. que los paga.

Desde el punto de vista de las compañías uruguayas, en caso de no existencia de un CDI, el EP situado en Uruguay deberá tributar IRAE por los intereses adjudicados y a su vez es designado agente de retención por el dividendo que se configura (del EP a la matriz) al momento del pago de intereses de la S.A. al no residente. Por su parte, con CDI y sin vinculación efectiva los intereses no son adjudicados al EP y por tanto no se configura el dividendo, siendo la S.A. quien debe retener IRNR por pago de estos intereses a la tasa pactada en el CDI, surgiendo de esta manera una nueva obligación para las compañías uruguayas.

A continuación, planteamos los diferentes escenarios expuestos precedentemente.

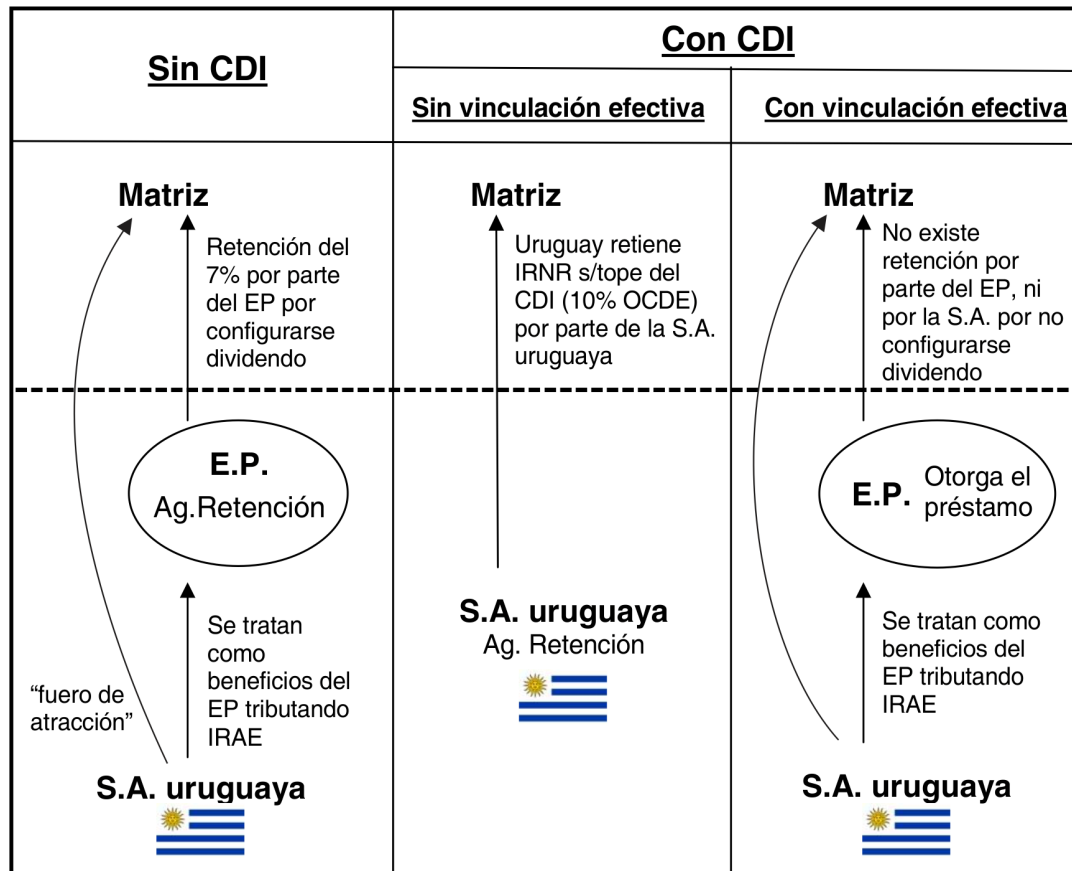


Figura 5. Implicancias de existencia de un EP en nuestro país ante la obtención de intereses.

- Casos especiales

Sin perjuicio de lo propuesto por el MC OCDE respecto a la tributación compartida entre los Estados contratantes sobre los intereses, la mayoría de los CDI firmados por Uruguay, incluyen un apartado especial donde se prevé el gravamen únicamente en el

Estado de residencia. A modo de ejemplo, a continuación se transcribe el apartado tres del Artículo 11° del CDI firmado con México:

“3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses, si:

a) el beneficiario efectivo es uno de los Estados Contratantes, una subdivisión política o una entidad local del mismo, o el Banco Central de un Estado Contratante;

b) los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el inciso a);

c) Los intereses proceden de Uruguay y son pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco de México, el Banco Nacional de Comercio Exterior, S. N. C., Nacional Financiera, S. N. C., o el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, S. N. C., o por cualquier otra institución acordada por las autoridades competentes de los Estados Contratantes; o

d) Los intereses proceden de México y son pagados respecto de préstamos concedidos por un periodo no menor a tres años, otorgados, garantizados o asegurados, por el Banco de la República Oriental del Uruguay, o por cualquier otra institución que se acuerde por las autoridades competentes de los Estados Contratantes”.

4.2.8. Artículo 12° - Regalías

Según MC OCDE este tipo de rentas sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, siendo uno de los casos extremos donde el Estado de la fuente pierde en su totalidad la potestad del gravamen. Por su

parte, sin CDI la obtención de este tipo de rentas por parte de un no residente implicaría una retención del 12% de IRNR por parte de quien paga, mientras que con CDI pasa a no existir retención alguna.

- Diferencial de tasas

Sin perjuicio de lo propuesto por el MC OCDE, Uruguay ha logrado negociar una tributación compartida para este tipo de rentas en determinados CDI firmados, asimilándose en este sentido a lo propuesto por el MC ONU. En estos casos en que la tributación es compartida, pasa a tener sentido el análisis de las diferentes tasas a aplicar con y sin CDI.

Las tasas que se han logrado negociar varían entre el 5, 10 y 15% dependiendo de cada CDI y de las rentas en cuestión. Al igual que en el caso de los intereses, en este tipo de rentas, también es posible realizar la comparación entre las diferentes tasas aplicadas con CDI y a nivel local, puesto que ambas se aplican sobre el mismo monto imponible.

A nivel local la tasa de retención es del 12%, mientras que en los CDI son variadas. Para los casos de las tasas del 5 y 10% de los CDI, la pérdida del gravamen estará dada por el diferencial de tasas. Por su parte, la tasa del 15% nunca podrá ser aplicada

en nuestro país, ya que la aplicación de un CDI no podrá resultar en una mayor carga impositiva para el contribuyente.

- Algunas consideraciones sobre la definición

Tal como mencionáramos anteriormente, para los dividendos, intereses y regalías no sólo es importante a quién se le asigna la potestad tributaria, sino que también se deben tener en cuenta las definiciones de cada una de estas rentas a los efectos de analizar qué se encuentra incluido en cada una de ellas.

Al respecto, el apartado 2 del Artículo 12° del MC OCDE establece que “El término «cánones», en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Sin perjuicio de esta definición propuesta por el MC OCDE, existen algunas diferencias respecto a los CDI firmados por nuestro país, donde se ha definido este tipo de rentas de forma más amplia. Esto debe analizarse en forma conjunta con lo mencionado anteriormente sobre el hecho de que Uruguay haya negociado la

tributación compartida con topes en la fuente en algunos casos. De esta manera, nuestro país adquiere potestad tributaria sobre las regalías, y es a partir de esta situación que se ha tratado de definir este concepto de la forma más amplia posible. Si estas rentas no estuvieran comprendidas en esta definición, se les aplicaría o bien el Artículo 7° (que solo permite gravar a la fuente en caso de existencia de un EP) o bien el Artículo 21° (donde sólo grava la residencia), perdiéndose de esta manera Uruguay la posibilidad de gravar este tipo de rentas.

- Implicancias de la existencia de un EP en Uruguay

Un posible escenario es que una S.A. uruguaya abone regalías a una entidad no residente que posee un EP situado en Uruguay, situación abordada en el apartado 3 del Artículo 12° del MC OCDE. El mismo establece que: “Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°”. Ante esta estructura pueden existir diversas posibilidades:

- En caso de no existir CDI, los cánones girados por la S.A. uruguaya al no residente serán atribuidos al EP que posee en Uruguay y se tratarán como beneficios del

mismo, tributando a una tasa del 25% de IRAE, debido a que se aplica el principio de “fuero de atracción” del EP (tema ya tratado en el punto 2.3.1.6) y se tratarán como beneficios del mismo, siempre y cuando el EP se configure por la regla general. Sin embargo, esos cánones no permanecen en el EP, sino que son girados directamente desde la S.A. al no residente, pero al adjudicarse al EP, este último debe realizar una retención de IRNR del 7% por considerarse que en ese momento se configura una distribución de dividendos por parte del EP a su matriz.

- Ante la existencia de un CDI, corresponde analizar si el bien o derecho que da origen a esos cánones se vincula efectivamente al EP del no residente situado en Uruguay, lo cual estaría dado por el reconocimiento de ese bien o derecho en el activo del EP. De darse esta situación, el pago de cánones sería un beneficio imputable al EP, lo cual se iguala a la aplicación del fuero de atracción mencionado en el caso anterior. La diferencia en este caso es que no se configura el dividendo desde el EP a la matriz, por lo ya mencionado anteriormente respecto a la consideración de ambas partes como una única persona jurídica, pasando a no existir la retención del IRNR. Por otro lado, si no hay vinculación efectiva con el EP, los cánones no se pueden asimilar a las rentas empresariales obtenidas por el mismo y serán objeto de retención a las tasas pactadas en el CDI por parte de la S.A. que los paga (en caso de tributación compartida), o bien no existirá retención por tratarse de una renta sobre la cual la potestad tributaria recae sobre el país de la residencia.

Desde el punto de vista de las compañías uruguayas, en caso de no existencia de un CDI, el EP situado en Uruguay deberá tributar IRAE por los cánones adjudicados y a su vez es designado agente de retención por el dividendo que se configura (del EP a la matriz) al momento del pago de cánones de la S.A. al no residente. Por su parte, con CDI y sin vinculación efectiva los cánones no son adjudicados al EP y por tanto no se configura el dividendo, siendo la S.A. quien debe retener IRNR por pago de estos cánones a la tasa pactada en el CDI, surgiendo de esta manera una nueva obligación para las compañías uruguayas.

A continuación, planteamos los diferentes escenarios expuestos precedentemente.

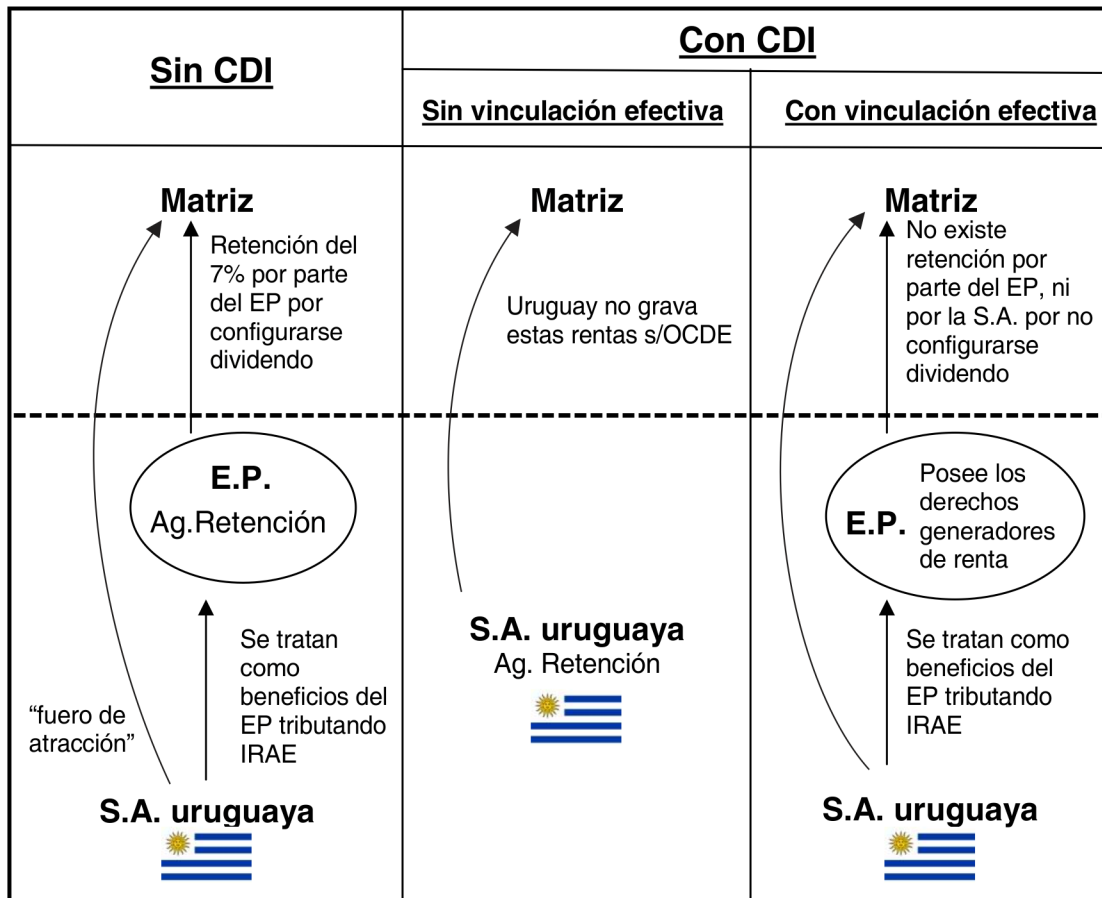


Figura 8. Implicancias de existencia de un EP en nuestro país ante la obtención de regalías.

- Casos especiales

Continuando con el análisis de las distintas definiciones de cánones que se ha manejado a nivel de los CDI firmados por Uruguay, a continuación se plantean

algunos de los casos donde existen diferencias significativas respecto al concepto manejado por el MC OCDE.

En el CDI firmado con España, el apartado 3 del Artículo 12° establece que: “El término "cánones o regalías" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

En adición a la definición mencionada anteriormente, es importante destacar que en el CDI con España se ha negociado una tributación compartida de dichas rentas con topes en la fuente.

Planteados estos conceptos, se puede deducir por ejemplo que si un español arrienda una máquina en nuestro país, obteniendo ganancias por ello, dichas rentas serán consideradas como regalías, y por tanto estarán sujetas a una retención de IRNR del 10% (tasa pactada en este CDI). Por su parte, bajo la definición dada por el MC OCDE sobre regalías, estas rentas no serían considerada como tales, y por tanto serían tratadas como una renta empresarial, donde nuestro país sólo podría gravarlas

en caso de que el español posea un EP en Uruguay, o bien como otras rentas donde quien posee la potestad tributaria para gravarlas sería España.

4.2.9. Artículo 13° - Ganancias de capital

El concepto de “ganancias de capital” mencionado en el MC OCDE, se corresponde con las enajenaciones de bienes situados dentro del territorio nacional, las cuales en nuestra normativa son gravadas como incrementos patrimoniales por el IRNR. En caso de que el no residente configure EP (por otros motivos) estas rentas estarían alcanzadas por el IRAE debido a la aplicación del fuero de atracción, siempre y cuando el EP se configure por la regla general.

Para el caso concreto de este artículo, el MC OCDE le otorga la potestad tributaria al país de la residencia con excepción de algunos casos, en los que le permite a la fuente gravarlos. Estos son: enajenaciones de inmuebles situados en el país de la fuente, de bienes muebles pertenecientes al EP y de acciones en las que más del 50% de las mismas se corresponda con bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente. Por lo tanto, en cuanto a las excepciones descriptas anteriormente, no existirían cambios en relación al régimen de tributación local, pero sí para el resto de las enajenaciones, las cuales Uruguay actualmente grava con IRNR, y al aplicar un CDI, esa potestad pasa a ser del Estado de la residencia.

Un ejemplo de ello estaría dado por la venta de acciones que un no residente (que resida en el otro Estado contratante) posea de una compañía uruguaya. Desde el punto de vista local, la venta de acciones nominativas está gravada por IRNR, considerándose como renta gravada el 20% del precio de venta, y aplicándosele a ello la tasa del 12%, resultando así en una imposición del 2,4% del precio de venta. Por su parte, la venta de acciones al portador se encuentra exonerada de este impuesto a través del literal E) del Artículo 15° del Título 8. Desde el punto de vista de aplicación de un CDI, la venta de acciones nominativas por parte de este no residente no estaría alcanzada por IRNR ya que la potestad tributaria en ese caso la posee el Estado de la residencia. Respecto a este ejemplo planteado, se debe tener en cuenta que en caso de que la compañía uruguaya posea más del 50% de su valor en inmuebles situados en nuestro país, la potestad tributaria es asignada al país fuente, y por tanto no existirían cambios, manteniéndose la aplicación del IRNR.

Por otro lado, corresponde analizar la venta de buques o aeronaves, sobre las cuales el MC OCDE determina que el derecho a gravarlas lo posee el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva. Desde el punto de vista de la normativa local, estos incrementos patrimoniales serán considerados renta de fuente uruguaya si el buque o la aeronave se encuentran matriculados en el país. Pero tal como mencionáramos en el análisis del Artículo 8°, existe a nivel local una exoneración genérica para las rentas obtenidas por las compañías marítimas locales y las extranjeras a condición de reciprocidad, por lo que dichas enajenaciones podrían estar

exoneradas de impuestos. Sin embargo, si una compañía extranjera enajena un buque matriculado en Uruguay, y no existe reciprocidad, las rentas generadas por la enajenación, al igual que las restantes rentas, serán gravadas por nuestro país a través del IRNR. Analizando esta misma situación bajo la existencia de un CDI, quien está facultado para gravar esas rentas, es el país donde se encuentra la sede de dirección efectiva, y en caso de que esta se sitúe en el otro Estado contratante, Uruguay no podría gravar esas rentas.

Desde el punto de vista de las retenciones de IRNR sobre este tipo de rentas, a nivel local son designados agentes de retención los escribanos y rematadores, desapareciendo para éstos la obligación de retener el impuesto en aquellos casos en que la potestad tributaria recaiga sobre el país de la residencia.

4.2.10. Artículo 15° - Rentas del trabajo dependiente

En este caso, el MC OCDE otorga la potestad tributaria al país de residencia del trabajador, pero en caso de que el empleo se desarrolle en el otro Estado contratante (fuente) la potestad recae sobre este último. Sin embargo, podrá gravar únicamente el país de la residencia si se cumplen las siguientes condiciones:

- “a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado”.

En base a lo establecido en la normativa local, estas rentas no están sujetas a una retención de IRNR, por ser la persona dependiente de una entidad extranjera. Si bien dichas personas se encuentran en territorio nacional desarrollando una actividad, y por tanto estarían generando renta de fuente uruguaya, no existe una retención directa para esta persona individualmente, ya que estas rentas están alcanzadas por IRNR a través del gravamen a la entidad extranjera. Distinto sería el caso en que esta misma entidad configure EP en nuestro país, pasando así a ser agente de retención de su personal dependiente en su calidad de contribuyente de IRAE. En este caso, sí el dependiente no configura la residencia fiscal, se le retendría IRNR por dichas rentas, y en caso de sí hacerlo, se le retendría IRPF.

Desde el punto de vista de un CDI, no existirían cambios respecto a la normativa local, puesto que en la primer situación planteada Uruguay no grava al dependiente de la entidad del exterior, sino que grava a esta última; mientras que ante la existencia de un EP que se haga cargo de los pagos, la potestad tributaria se mantiene en la

fuente por no verificarse la tercera condición necesaria para que grave únicamente el país de la residencia.

En cuanto a las remuneraciones obtenidas por aquellos trabajadores de los buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, el MC OCDE plantea la posibilidad de que las mismas sean gravadas por el Estado donde se sitúe la sede de dirección efectiva. Desde el punto de vista local, este tipo de remuneraciones se encuentran alcanzadas por el IRPF, siempre y cuando las tareas se lleven a cabo en aguas pertenecientes al territorio uruguayo, tal como ha sostenido DGI ante diferentes consultas al respecto (como por ejemplo la Consulta N° 5.329). Suponiendo la existencia de un EP que posea empleados dependientes, pero que la sede de dirección efectiva se encuentre en el exterior, será este último Estado quien tiene el derecho a gravar esas remuneraciones, resignando así nuestro país la potestad tributaria sobre esas rentas.

4.2.11. Artículo 16° - Participación de consejeros

Este artículo regula el caso de los directores de sociedades, figura que se conoce en otros países como consejeros de administración. Dado que podría ser difícil determinar dónde se prestan realmente los servicios, este artículo sostiene que los mismos se desarrollan en el Estado de residencia de la sociedad.

En el caso que el director sea un residente uruguayo dependiente de una sociedad extranjera, estas rentas no serían gravadas en nuestro país en caso de que la actividad sea desarrollada completamente en el exterior. Sin embargo, si esta persona trabaja desde nuestro país, estaría generando rentas de trabajo en territorio nacional, por lo que estaría alcanzado por el IRPF. Dada esta última situación, al no existir la figura del agente de retención, por ser la compañía pagadora una entidad no residente, debería ser la misma persona quien vierta el impuesto al fisco. Este mismo escenario bajo el ámbito de aplicación de un CDI implicaría un sacrificio por parte de nuestro país, ya que el MC OCDE otorga la potestad tributaria al país de residencia de la sociedad.

Si la situación fuera la inversa, o sea que la sociedad reside en Uruguay y el director en el otro Estado contratante, en caso de que la actividad sea desarrollada íntegramente desde el exterior, no existiría una renta de fuente uruguaya, por lo que Uruguay no gravaría esas rentas. Sin embargo, en caso de que ese director desarrolle actividades en territorio nacional, estaría obteniendo rentas de fuente uruguaya alcanzadas por el IRNR, por ser éste un no residente. En ese caso, sería la entidad uruguaya quien debe retener este impuesto en carácter de agente de retención. Esta situación no tendría cambios aparejados bajo la aplicación de un CDI, puesto que en estos se le asigna la potestad tributaria al país de residencia de la sociedad.

4.2.12. Artículo 17° - Artistas y deportistas

En este tipo de rentas hay coincidencia entre lo establecido en el MC OCDE y la postura de nuestro país, ya que rige la imposición en el lugar en donde se desarrollen las actividades (fuente). Si bien no hay discrepancia en cuanto a quién tiene la potestad para gravar estas rentas, la complejidad está dada por el concepto de este tipo de actividades. Supongamos por ejemplo un cantante que viene al Uruguay a realizar un concierto, la renta que obtenga por el espectáculo (precio por la realización del mismo más transmisión simultánea en TV) se regirá por este artículo, pero si además el espectáculo es grabado para luego ser reproducido públicamente y obtiene rentas por este motivo, éstas entran dentro del concepto de derechos de autor, los cuales se encuentran reglamentados por el Artículo 12° (Regalías) donde se le asigna la potestad al país de la residencia.

4.2.13. Artículo 18° - Pensiones

Tal como comentamos al tratar este tema en el punto 3.3.3 del Capítulo anterior, el MC OCDE establece el gravamen en el país de residencia de la persona que percibe la renta. Dado que nuestro país, a través del IASS (Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social) grava los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República; podría darse la situación de que un no residente sea

contribuyente de este impuesto, y al aplicar el CDI, Uruguay perdería la potestad de gravarlo.

Asimismo, podría darse el caso de que Uruguay posea un contribuyente residente, pero que por las reglas del desempate (mencionadas en el Artículo 4° del MC OCDE), pierda tal condición en un CDI, pasando a ser un no residente a estos efectos, por lo que tales rentas Uruguay ya no las podría gravar.

Los casos descritos anteriormente son válidos para aquellas pensiones correspondientes al sector privado, ya que para las del sector público el Artículo 19° establece que la potestad tributaria será siempre del Estado de la fuente.

Otro tema a considerar, es el escenario de “Doble no imposición” que podría darse al aplicar un CDI dada la movilidad de personas entre países contratantes. Uno de los escenarios posibles, es que la persona que residía en un Estado y recibía una pensión del mismo, emigre y comience a ser residente en otro país. En ese caso, el Estado que paga la pensión es el de la fuente y el otro será el de la residencia, revirtiéndose los roles que se dan a lo largo del resto de los artículos. En esta situación puede darse el caso que el nuevo Estado de residencia no gravara esas pensiones, y por tanto esas rentas no quedarán gravadas por ninguno de los Estados contratantes. Esta situación se produce en Uruguay, el cual no grava a los extranjeros que pasan a ser residentes en nuestro país en relación a las pensiones recibidas desde el exterior. En este caso

nuestro país acepta el criterio de la residencia para asignar la potestad tributaria propuesto por el MC OCDE, ya que de esta manera apela a obtener beneficios económicos indirectos, captando la residencia de jubilados extranjeros que utilizarían variados servicios, existiendo incluso la posibilidad de que los mismos realicen inversiones en el país.

4.2.14. Artículo 19° - Funciones públicas

En relación a estas rentas, el MC OCDE plantea la gravabilidad de las mismas por parte del Estado de la fuente, excepto cuando la persona configure la residencia y nacionalidad en el otro Estado contratante por motivos distintos a los de su labor como funcionario público. En ese caso, sólo podrá gravar el otro Estado y por tanto el país para el cual trabajó (Estado fuente) no podrá gravarlo. Un ejemplo de ello podría ser el personal doméstico que desarrolla tareas en la embajada uruguaya, el cual es residente y nacional del Estado donde se ubica la embajada. Sin embargo, este tipo de rentas no son gravadas por nuestro país, ya que la extensión de la residencia abarca únicamente a personas de nacionalidad uruguaya que desarrollen actividades diplomáticas, tal como fuera desarrollado en el punto 2.3.2.1.

Por su parte, tampoco existen diferencias en el tratamiento de las pensiones del sector público, sobre las cuales se asigna la potestad tributaria al Estado de la fuente; lo cual es coherente con que al momento de jubilarse continúen siendo gravados por el país

para el cual trabajaron, siguiendo el criterio que se llevó adelante durante su vida laboral activa.

4.2.15. Artículo 20° - Estudiantes

Según lo expuesto en el Capítulo III, el MC OCDE prevé para el caso de los estudiantes que las cantidades de dinero que estos reciban para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios y formación no sean gravadas en el país donde estos se encuentran estudiando, sino que la potestad la tiene el país de origen. Para Uruguay este artículo no tiene relevancia ya que nuestra normativa no grava este tipo de rentas, por tanto no hay consecuencia práctica.

4.2.16. Artículo 21° - Otras rentas

Este artículo define el tratamiento que van a tener aquellas rentas que no fueron consideradas en ninguno de los artículos anteriores, tratándolas como una categoría residual. El MC OCDE establece que: “Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”, otorgándosele de esta manera la potestad tributaria al Estado de residencia. Como consecuencia, el Estado de la fuente pierde toda potestad sobre las mismas,

independientemente del hecho que estas no sean gravadas en el Estado de residencia, existiendo por tanto la posibilidad de que se den casos de doble no imposición.

Existen dos excepciones a esta regla, la primera de ellas respecto de las rentas derivadas de bienes inmuebles (Artículo 6°), prevaleciendo en este caso el hecho de dónde se sitúe el inmueble, gravando siempre el Estado de la fuente. La segunda excepción refiere a los casos donde la renta obtenida se vincula efectivamente a un EP que el no residente posee en el Estado de la fuente, pasando estas a tratarse como beneficios empresariales (Artículo 7°).

Con respecto a estas excepciones no habría consecuencias prácticas, ya que Uruguay grava estas rentas de la misma manera con CDI o sin el mismo. No obstante, la regla general planteada trae como consecuencia que nuestro país pierda potestad tributaria sobre determinadas rentas. Un ejemplo de ello serían las ganancias que un no residente posea en Uruguay por el arrendamiento de una maquinaria. Este tipo de rentas no configuran EP por sí solas, por ser estas rentas puras de capital, por lo que no entrarían en la órbita del Artículo 7°. Asimismo, tal como desarrolláramos en el análisis del Artículo 12°, existen algunos CDI firmados por Uruguay, en los cuales se incluyen este tipo de rentas dentro del concepto de regalías; pero bajo la definición dada por el MC OCDE las mismas no se encuentran contempladas en esta definición. Por lo tanto, las ganancias por arrendamiento de maquinaria entrarían bajo el concepto de “Otras Rentas”.

En estos casos se produce un sacrificio en términos de recaudación por parte de nuestro país, a pesar de que podría utilizarse como una herramienta útil a la hora de atraer inversiones extranjeras, resaltando los menores costos fiscales que ofrecería Uruguay en el marco de un CDI.

Sin perjuicio de lo mencionado anteriormente, existen algunas excepciones en los CDI firmados por Uruguay, donde la potestad tributaria para este tipo de rentas es asignada al Estado de la fuente. Uno de esos casos es el del CDI firmado con México, del cual el Artículo 20° establece que: “Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio, y procedentes del otro Estado Contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado”. Para este caso no existirían diferencias respecto a la tributación local, ya que la potestad tributaria la mantendría nuestro país.

4.2.17. Artículo 22° - Patrimonio

Tal como fuera desarrollado en el punto 2.3.3.7 del presente trabajo, los no residentes tributarán IP por aquellos activos que posean en territorio uruguayo al 31 de diciembre de cada año, siempre y cuando no realicen su actividad a través de un EP, en cuyo caso tendrán igual tratamiento que las compañías locales. Sin embargo, no todos los activos están sujetos a imposición, ya que por ejemplo los saldos de precio que deriven de importaciones, o préstamos y depósitos con entidades uruguayas, no

están gravados, así como tampoco lo están los depósitos en instituciones bancarias; siendo estos sólo algunos de ellos.

Desde el punto de vista de los CDI, la potestad tributaria es asignada al país de la residencia, con excepción de los inmuebles y activos de un EP, los cuales el Estado de la fuente tiene la facultad para gravarlos. Siendo éstos los únicos casos en los cuales el no residente debe tributar IP en nuestro país, desaparecen por lo tanto las retenciones que los contribuyentes de IRAE se ven obligados a realizar de acuerdo a lo establecido en la normativa local, por los saldos deudores con no residentes al 31 de diciembre de cada año.

Respecto a los buques o aeronaves, el MC OCDE establece que estarán gravados en el país donde se encuentre la sede de dirección efectiva. Para el caso particular de los buques, existe a nivel local una normativa específica sobre el gravamen de los mismos, la cual no fue desarrollada en el Capítulo II, por lo que a continuación se detalla su tratamiento.

La primera observación que surge es que los buques, por naturaleza, carecen de un emplazamiento fijo, y en cuanto al IP no existe disposición alguna sobre el aspecto espacial de los mismos. Por lo tanto, y tal como lo ha manifestado la DGI, corresponde extender el criterio de territorialidad explicitado para el IRAE. En el Artículo 66° del Decreto 150/007, al referirse a dónde se consideran ubicados los

buques a efectos de la renta generada por los seguros y reaseguros aplicables a los mismos, se establece que el buque se considera situado en el país de su matrícula. Por lo tanto, aquellos buques matriculados en Uruguay, se considerarán activos ubicados en territorio uruguayo, y por tanto se verán alcanzados por el IP.

Por otra parte la Ley 14.650 (Ley de la Marina Mercante) exige que la importación de mercaderías en territorio nacional deba realizarse en buques de bandera uruguaya, con algunas excepciones. Por lo tanto, existirán buques matriculados en Uruguay que estarán gravados por IP a la tasa del 1,5%.

Sin perjuicio del régimen general expuesto precedentemente, existen exoneraciones específicas sobre este tipo de activos, como la establecida en el Artículo 27° del Título 14, donde se establece la exclusión del valor fiscal del buque para la liquidación del IP cuando se cumplen ciertos requisitos, que se encuentran enumerados en el Artículo 81° del Título 3 (el cual recoge el Artículo 9° de la Ley 14.650, de fecha 12 de mayo de 1977). En líneas generales, los requisitos planteados buscan exonerar sólo los buques propiedad de ciudadanos uruguayos, o bien entidades uruguayas con domicilio social en territorio nacional y que sean controladas por ciudadanos uruguayos, quedando gravados por IP los de propiedad extranjera y aquellos que no cumplan con la totalidad de los requisitos establecidos.

Planteada la normativa local sobre el tratamiento de los buques, en caso de cumplirse las condiciones para la exoneración de los mismos, no existirían diferencias entre el régimen local y lo planteado en el CDI, ya que en ninguno de los dos casos Uruguay gravaría esos activos. Sin embargo, en caso del no cumplimiento de las condiciones para su exoneración, a nivel local estarían gravados, pero como el MC OCDE asigna la potestad tributaria al Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva; en caso de que esta se sitúe en el otro Estado contratante, nuestro país dejaría de gravar este tipo de bienes.

Con respecto a los activos no mencionados como excepciones en el MC OCDE donde la fuente puede gravarlos, Uruguay perdería completamente su potestad, pasando estos a tributar exclusivamente en el Estado de la residencia.

5. CAPÍTULO V – CONCLUSIONES

Producto de la presión ejercida por la OCDE a partir de abril de 2009, Uruguay ha iniciado un proceso de apertura y cooperación a nivel mundial que lo ha llevado a firmar una serie de tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional, incluyendo la cláusula de intercambio de información propuesto por el MC OCDE en los mismos.

La primera consecuencia que esto trae aparejado es desde el punto de vista jurídico, ya que los CDI se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes internas, por lo que éstos prevalecerán sobre las mismas. A partir de ello, se vuelve necesario tener conocimiento de todos los CDI vigentes para poder aplicar la normativa correcta en cada caso.

Otra de las implicancias de firmar un CDI es la renuncia parcial o total a la que se ven expuestos los Estados contratantes sobre la potestad de gravamen de determinadas rentas. Nuestro país se ha basado en el MC propuesto por OCDE al momento de negociar los tratados, el cual a los efectos de asignar la potestad tributaria, se basa en el principio de la residencia por oposición al criterio de la fuente manejado en nuestra normativa. Por lo tanto, Uruguay al ser un país subdesarrollado, receptor de capitales, suele perder potestad tributaria frente a un CDI. Esta consecuencia es esperable, ya

que uno de los objetivos de los tratados es eliminar la doble imposición a nivel internacional, siendo la manera más sencilla de lograrlo atribuirle la potestad a uno sólo de los Estados contratantes, o también compartir el gravamen utilizando cada uno de ellos tasas menores.

En relación a la pérdida de la potestad tributaria, en el Capítulo IV se realizó un análisis de los cambios a los que se vería expuesto nuestro país ante la aplicación de un CDI, considerando para ello la repartición de la potestad tributaria sobre los distintos tipos de rentas y el patrimonio de los no residentes.

A modo de resumen de las principales conclusiones extraídas del análisis realizado en el Capítulo anterior, a continuación se exponen los principales cambios según los tipos de rentas.

El mayor cambio se produce respecto a los beneficios empresariales obtenidos por no residentes que no llegan a configurar EP en el marco de un CDI, o sobre aquellas rentas que no están efectivamente vinculados al EP (configurado por regla general) y por tanto no son imputables al mismo. Bajo un CDI, la potestad sobre las rentas empresariales es del Estado de la residencia, a menos que el no residente posea un EP en nuestro país, en cuyo caso se las gravará con IRAE, desapareciendo de esta manera el IRNR para las rentas empresariales. Un ejemplo de ello es el caso de los

servicios técnicos prestados desde el exterior, debido que al no desarrollarse en territorio nacional, nunca podrán configurar EP.

Otro de los motivos por los cuales Uruguay pierde potestad tributaria en relación a las rentas empresariales, se debe a que en el MC OCDE se establece una definición de EP mas restringida respecto a la local. Es por ello que en cada negociación Uruguay apunta a lograr un mayor alcance en la definición de EP, proponiendo por ejemplo la configuración del mismo a través de la prestación de servicios y de la construcción en plazos menores a los 12 meses propuesto en el MC OCDE, puesto de lo contrario estas rentas no estarían alcanzadas por ningún impuesto en nuestro país.

En cuanto a las rentas empresariales pasibles de imputarse al EP que un no residente posea en nuestro país, el cambio se produce por la no aplicación del concepto de fuero de atracción manejado por nuestra normativa para aquellos EP configurados por la regla general. Bajo la aplicación de un CDI, la única posibilidad de imputarle otras rentas al EP, se da cuando realmente existe vinculación efectiva entre éstas y el EP. De esta manera quedan sin gravarse en nuestro país aquellas que no se vinculen efectivamente al EP, por asignarse en esos casos la potestad tributaria al Estado de residencia.

Por último, respecto al tratamiento del EP en el marco de un CDI, existe un cambio importante respecto a los dividendos girados por éste a su casa matriz. A nivel local,

éstos se encuentran gravados por estar explícitamente mencionado en la normativa. Sin embargo, a nivel de CDI, esta situación no está específicamente contemplada y debido a que desde el punto de vista legal el EP y la matriz son la misma persona jurídica, el dividendo no se configuraría como tal, quedando de esta manera sin gravarse por IRNR el giro de estos dividendos.

Continuando con otros tipos de rentas, en cuanto a los intereses, dividendos y regalías, en todas las negociaciones se ha acordado una tributación compartida, sin perjuicio de que para las regalías el MC OCDE proponga una tributación exclusiva en la residencia. En estos casos, nuestro país puede gravar con topes a través de diversas tasas, produciéndose un sacrificio fiscal en la recaudación en aquellos casos en que el gravamen resulte menor para el contribuyente. De lo contrario se deberían aplicar las tasas locales, en virtud de que ante la existencia de un CDI, el gravamen nunca puede resultar mayor.

Respecto a las transacciones entre empresas relacionadas y el ajuste correlativo propuesto en los CDI por precios de transferencia, en la mayoría de ellos se establece que una vez que uno de los Estado realiza un ajuste el otro también debe realizarlo en el sentido opuesto para evitar así la doble imposición por esas rentas. Dada esta situación, surge la interrogante si esto sería aceptado por nuestra administración, ya que hasta el momento la postura ha sido aceptar únicamente ajustes por precios de transferencia al alta.

Finalizando con la síntesis de los principales cambios en cuanto a la repartición del gravamen según los distintos tipos de rentas, existen algunas sobre las cuales la potestad es asignada al país de la fuente, por lo que en esos casos no existirían diferencias respecto a la normativa interna, tal como sucede con las rentas inmobiliarias. Por otro lado, para otro tipo de rentas, se produce una pérdida total de la potestad tributaria por parte de nuestro país, debido que la misma es asignada al Estado de la residencia. Dentro de estas rentas se encuentran entre otras, las ganancias de capital (con excepciones) y otras rentas no consideradas en el resto del articulado.

Asimismo, en el Capítulo IV se realizó un análisis de los cambios en las retenciones que deben realizar los contribuyentes de IRAE a las personas del exterior ante la aplicación de un CDI, existiendo algunas modificaciones significativas. En primer lugar, desaparecen las retenciones de IRNR por rentas empresariales, siendo el caso de los servicios técnicos prestados desde el exterior un ejemplo de ello. Una situación opuesta a la anterior, en la cual surge una nueva retención para las compañías locales, se da cuando un no residente poseedor de un EP en el país, obtiene directamente de la empresa uruguaya rentas por concepto de intereses. En este caso, cuando no exista vinculación efectiva alguna entre el préstamo obtenido por la entidad local y el EP que el mismo posee en el país fuente; no se adjudicarían a este último, debiendo la entidad local retener IRNR teniendo en cuenta el tope pactado en el CDI (10% según el MC OCDE).

De acuerdo a lo desarrollado precedentemente, es indudable que ante la firma de los CDI en busca de evitar la doble imposición, se producirá un sacrificio en términos de recaudación que deberá enfrentar nuestro país en el corto y mediano plazo. Sin embargo, los CDI tienen implícitos otros fines más difíciles de cuantificar pero no menos importantes, como promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurar que los beneficios tributarios otorgados por un país no sean anulados por el otro Estado contratante, fomentar la transferencia de tecnología y evitar el freno en el desarrollo económico (en particular respecto a las inversiones extranjeras), facilitar la expansión de empresas y combatir la evasión y elusión de impuestos al contar con una mayor información a nivel internacional, entre otros.

De todos los motivos expuestos anteriormente, podemos decir que si bien la tendencia en materia tributaria es facilitar y favorecer la inversión extranjera y el comercio internacional para lo cual los convenios son claves, los dos motivos principales que llevan a suscribir tratados son: el hecho de no castigar a los contribuyentes que realizan inversiones en otros países a través de la doble tributación, y que las administraciones tributarias de estos Estados contratantes tengan acceso a la información necesaria para detectar la evasión y los fraudes fiscales.

Bajo este escenario, en el mediano y largo plazo existe la posibilidad de que aumente la recaudación de impuestos, o bien se obtengan beneficios indirectos como

consecuencia de un aumento de inversiones extranjeras en nuestro país, a raíz de las garantías y los beneficios que ofrece la aplicación de un CDI.

Por último, y si bien excede el motivo del presente trabajo, nos parece oportuno mencionar los nuevos requisitos que la OCDE ha impuesto a nuestro país, a efectos de avanzar en el grado de cooperación en cuanto al intercambio de información fiscal. Estos requisitos implican la firma de tratados con “socios relevantes”, dentro de los cuales se encuentran Argentina y Brasil, y la eliminación del régimen de acciones al portador. Estas exigencias tendrán un gran impacto a nivel local, por lo que nuestro país debería lograr un equilibrio entre el cumplimiento de estas nuevas obligaciones impuestas a nivel mundial, y a la vez brindar seguridad a las inversiones realizadas con anterioridad a todos estos cambios.

ANEXO A: MODELO DE CONVENIO OCDE

MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO (2010)

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE

ÍNDICE DEL CONVENIO

Título y Preámbulo

CAPITULO I - Ámbito de aplicación del Convenio

- Artículo 1. Personas comprendidas.
- Artículo 2. Impuestos comprendidos.

CAPITULO II – Definiciones

- Artículo 3. Definiciones generales.
- Artículo 4. Residente.
- Artículo 5. Establecimiento permanente.

CAPITULO III - Imposición de las rentas

- Artículo 6. Rentas inmobiliarias.
- Artículo 7. Beneficios empresariales.
- Artículo 8. Navegación marítima, por aguas interiores y aérea.
- Artículo 9. Empresas asociadas.
- Artículo 10. Dividendos.
- Artículo 11. Intereses.
- Artículo 12. Regalías.
- Artículo 13. Ganancias de capital.
- Artículo 14. Renta del trabajo independiente.
- Artículo 15. Renta del trabajo dependiente.
- Artículo 16. Remuneraciones en calidad de consejero.
- Artículo 17. Artistas y deportistas.
- Artículo 18. Pensiones.
- Artículo 19. Funciones Públicas.
- Artículo 20. Estudiantes.
- Artículo 21. Otras rentas.

CAPITULO IV - Imposición del Patrimonio

Artículo 22. Patrimonio.

CAPITULO V - Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23 A). Método de exención.

Artículo 23 B). Método de imputación o de crédito.

CAPITULO VI - Disposiciones especiales

Artículo 24. No discriminación.

Artículo 25. Procedimiento amistoso.

Artículo 26. Intercambio de información.

Artículo 27. Asistencia en la recaudación de impuestos.

Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Artículo 29. Extensión territorial.

CAPÍTULO VII - Disposiciones finales

Artículo 30. Entrada en vigor.

Artículo 31. Denuncia.

Capítulo I - ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1 - PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Artículo 2 - IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

- a. (en el Estado A):
- b. (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Capítulo II - DEFINICIONES

Artículo 3 - DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) el término "empresa" se aplica al ejercicio de toda actividad empresarial o profesional o negocio;
- d) las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- e) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
- f) la expresión "autoridad competente" significa:

- i. (en el Estado A):
- ii. (en el Estado B):

g) el término "nacional" se aplica a:

- i. toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de un Estado contratante;
 - ii. toda persona jurídica, sociedad colectiva o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.
- h) la expresión "actividad empresarial o profesional" y el término "negocio" incluyen la ejecución de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Artículo 4 – RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «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, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5 - ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

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

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Capítulo III - IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Artículo 6 – RENTAS INMOBILIARIAS

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Artículo 7 - BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23A] [23B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa indistinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las definiciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 8 - NAVEGACIÓN MARÍTIMA, POR AGUAS INTERIORES Y AÉREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un «pool», en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

Artículo 9 - EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Artículo 10 – DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11 – INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término «intereses», en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12 – REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término «cánones», en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13 - GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones similares cuyo patrimonio consista en más de un 50%, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

Artículo 14 - RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE

[Suprimido]

Artículo 15 - RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo (o trabajo dependiente) se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:
 - a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
 - b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
 - c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. A pesar de las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16 – REMUNERACIONES EN CALIDAD DE CONSEJERO

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Artículo 17 - ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, (tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico) o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

Artículo 18 – PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 19 – FUNCIONES PÚBLICAS

1.a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden, someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i. es nacional de ese Estado, o

ii. no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente con el propósito de prestar los servicios.

2.a) No obstante las disposiciones del apartado 1, cualquier pensión o remuneración similar pagadas por, o con cargo a fondos constituidos por, un Estado contratante o una subdivisión política o entidad local del mismo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones u otras remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares y a las pensiones, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Artículo 20 – ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21 - OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial o profesional por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Capítulo IV - IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Artículo 22 – PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Capítulo V - MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23 A - MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas a las rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o esta fortuna o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

Artículo 23 B - MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

- a. la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
- b. la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Capítulo VI - DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 - NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse, en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar.

Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado 5.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25 - PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá

ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

Artículo 26 - INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o aplicación de la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

2. Cualquier información recibida por un Estado contratante, en términos del apartado 1, será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida con base en el derecho interno de ese Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos a los que se hace referencia en el apartado 1, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o a la supervisión de lo anterior. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya revelación sea contraria al orden público.

4. Cuando la información sea solicitada por un Estado contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado contratante utilizará sus medidas para allegarse de la información solicitada, aún cuando este otro Estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales. La obligación contenida en el enunciado anterior está sujeta a las limitaciones del apartado 3 pero en ningún caso dichas limitaciones deben interpretarse en el sentido de que permitan a un Estado

contratante negar el suministro de información únicamente porque no tiene ningún interés doméstico en dicha información.

5. Las disposiciones del artículo 3 no deberán interpretarse en el sentido de permitir a un Estado contratante negar el suministro de información únicamente porque la información está detenida por un banco, otra institución financiera, nominado o por una persona actuando como agente o fiduciario o porque es relativa a derechos de propiedad en una persona.

Artículo 27- ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.

2. La expresión «crédito tributario» en el sentido de este artículo, significa todo importe debido en concepto de impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

3. Cuando una deuda tributaria de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento la recaudación, a petición de las autoridades competentes de dicho Estado, las autoridades competentes del otro Estado contratante aceptarán dicho crédito tributario a los efectos de su recaudación. Dicho otro Estado cobrará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro, a petición de las autoridades competentes de dicho Estado, las autoridades competentes del otro Estado contratante aceptarán dicha deuda a los efectos de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de la naturaleza de ese crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los párrafos 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.

6. Los procedimientos relativos a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante no podrán incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto a la cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.

8. En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

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

b) adoptar medidas contrarias al orden público (ordre public);

c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Artículo 28 - MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 29 - EXTENSIÓN TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

Capítulo VII - DISPOSICIONES FINALES

Artículo 30 - ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en, lo antes posible.

El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

Artículo 31 - DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

ANEXO B: MODELO DE CONVENIO ONU

MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

Comité de Asuntos Fiscales de la ONU

ÍNDICE DE LA CONVENCION

Título y Preámbulo

CAPITULO I - Ámbito de la convención

- Artículo 1. Personas comprendidas.
- Artículo 2. Impuestos comprendidos.

CAPITULO II – Definiciones

- Artículo 3. Definiciones generales.
- Artículo 4. Residente.
- Artículo 5. Establecimiento permanente.

CAPITULO III - Tributación de los ingresos

- Artículo 6. Ingresos Procedentes de Bienes Inmuebles.
- Artículo 7. Beneficios de las Empresas.
- Artículo 8. Navegación marítima, interior y aérea.
- Artículo 9. Empresas asociadas.
- Artículo 10. Dividendos.
- Artículo 11. Intereses.
- Artículo 12. Cánones o Regalías.
- Artículo 13. Ganancias de capital.
- Artículo 14. Servicios personales por cuenta propia.
- Artículo 15. Servicios personales por cuenta ajena.
- Artículo 16. Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados.
- Artículo 17. Ingresos de profesionales del espectáculo y atletas.
- Artículo 18. Pensiones y pagos por seguros sociales.
- Artículo 19. Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales.
- Artículo 20. Pagos recibidos por estudiantes y aprendices.
- Artículo 21. Otros ingresos.

CAPITULO IV - Imposición del Patrimonio

Artículo 22. Capital.

CAPITULO V - Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23 A). Método de la exención.

Artículo 23 B). Método de descuento.

CAPITULO VI - Disposiciones especiales

Artículo 24. No discriminación.

Artículo 25. Procedimiento de acuerdo mutuo.

Artículo 26. Intercambio de información.

Artículo 27. Funcionarios diplomáticos y consulares.

CAPÍTULO VII - Cláusulas finales

Artículo 28. Entrada en vigor.

Artículo 29. Terminación.

Capítulo I - ÁMBITO DE LA CONVENCION

Artículo 1 - PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

Artículo 2 - IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.

2. Se considerarán como impuestos sobre la renta o el capital todos los que graven la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o del capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la fecha de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de éstos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán cualquier modificación importante que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

Capítulo II - DEFINICIONES

Artículo 3 - DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

- a) El término “persona” comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;
- b) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;
- c) Las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- d) La expresión “tráfico internacional” significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;

e) La expresión “autoridades competentes” significa:

- i) (En el Estado A):
- ii) (En el Estado B):

f) El término “nacionales” designa a:

- i) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;
- ii) Todas las personas jurídicas, sociedades colectivas y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

2. A los efectos de la aplicación de la presente Convención por un Estado contratante, todo término que no esté definido en la presente Convención, a menos que el contexto requiera otra cosa, tendrá el sentido que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención, y todo sentido que corresponda de conformidad con las leyes tributarias aplicables de ese Estado tendrá primacía sobre el sentido que se atribuya al término en virtud de otras leyes de ese Estado.

Artículo 4 – RESIDENTE

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo y abarca también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus administraciones locales. La expresión, sin embargo, no incluirá a las personas que sólo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

- a) Se considerará que reside sólo en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside sólo en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente sólo del Estado donde viva habitualmente;
- c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside sólo en el Estado cuya nacionalidad posea, y
- d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside sólo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5 - ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por “establecimiento permanente” se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán “establecimientos permanentes”:

- a) Los centros administrativos;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres; y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras a otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

- a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;
- b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexas) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
- c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e) siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento

permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

Capítulo III - TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

Artículo 6 - INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7 - BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(Nota: No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, la cuestión deberá resolverse en las negociaciones bilaterales.)

Artículo 8 - NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

Artículo 8 (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de éstos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.
4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 8 (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).
3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de éstos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 9 - EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado —y los grave en consecuencia— los beneficios por los que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esos beneficios. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultas de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas empresas será pasible de sanción por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso.

Artículo 10 – DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el propietario beneficiario de los dividendos es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (distinta de una sociedad colectiva) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;

b) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites. Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término “dividendos” empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios no distribuidos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11 – INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los intereses es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término “intereses” empleado en el presente artículo comprende la renta de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular la renta de la deuda pública y la de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones.

A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o

centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 12 - CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los cánones es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, pianos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo

soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 13 - GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y sitios en el otro Estado contratante sólo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación en una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado. En particular:

1) Ninguna de las disposiciones del presente párrafo se aplicará a una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, distintos de una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión dedicados a la gestión de bienes inmuebles, cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles usados por esa sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión en sus actividades comerciales.

2) A los efectos del presente párrafo, se entiende por “en su mayoría” en relación con bienes inmuebles el valor de esos bienes inmuebles que sea superior en 50% al valor total de todo los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en una sociedad que sea residente de un Estado contratante podrán ser gravadas en ese Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo serán gravables en el Estado contratante donde resida el enajenaste.

Artículo 14 - SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15 - SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones de él derivadas podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días en todo período de doce meses durante el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16 - REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE LAS JUNTAS DIRECTIVAS Y DE LOS ALTOS EMPLEADOS

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado contratante.
2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17 - INGRESOS DE PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y ATLETAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o deportista, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.
2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

Artículo 18 - PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 A (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante sólo serán gravables en ese Estado.
2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de éste se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 18 B (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.
2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.
3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de éste se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 19 - REMUNERACIONES Y PENSIONES POR SERVICIOS OFICIALES

1. a) Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, distintos de las pensiones, pagados por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local de éste a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esos sueldos, salarios y remuneraciones similares sólo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de éste o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplicarán a los sueldos, salarios y remuneraciones similares y a las pensiones por servicios prestados en relación con una actividad comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de éste.

Artículo 20 - PAGOS RECIBIDOS POR ESTUDIANTES Y APRENDICES

Los pagos que un estudiante, pasante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21 - OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores sólo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante, realiza actividades comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

Capítulo IV - TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22 – CAPITAL

1. El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.
2. El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.
3. El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición sólo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. [Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición sólo en ese Estado.]

(El Grupo decidió dejar librada a las negociaciones bilaterales la cuestión de la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante. Si deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, las partes negociadoras tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

Capítulo V - MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23 A - MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas o capitales.
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.
3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

Artículo 23 B - MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o el capital que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

Capítulo VI - DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 - NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

2. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia.

3. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

4. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar los beneficios imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

Artículo 25 - PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o sus representantes, para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el presente artículo. Además, una autoridad competente podrá elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Artículo 26 - INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o

recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Esas personas o autoridades usarán la información sólo para esos fines, pero podrán revelarla en las actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos.

2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

- a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;
- b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;
- c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

Artículo 27 - FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICAS Y CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los miembros de las misiones diplomáticas o de los puestos consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

Capítulo VII - CLAUSULAS FINALES

Artículo 28 - ENTRADA EN VIGOR

3. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en _____ tan pronto como sea posible. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

Artículo 29 – TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir del año _____. En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

CLÁUSULA FINAL

NOTA: Las disposiciones relativas a la entrada en vigor y la terminación y la cláusula final relativa a la firma de la Convención se redactarán de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

**ANEXO C: CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS CONVENIOS DE
DOBLE TRIBUTACIÓN FIRMADOS POR URUGUAY**

A continuación se presenta un cuadro con los apartamientos que presentan cada uno de los CDI firmados por Uruguay a la fecha, respecto a lo propuesto por el MC OCDE.

Artículo	España	Suiza	México	Alemania	Portugal	Liechtenstein	Ecuador	Hungria	Malta
5	* EP de construcción: 9 meses.	* EP de construcción: 9 meses.	* EP de construcción: 6 meses, incluyendo actividades de supervisión. * Incluye EP de servicios, siempre que la actividad exceda 183 días. * No incluye entrega de bienes como actividad auxiliar, así como la combinación de distintas actividades auxiliares, pero agrega publicidad. * Agrega un apartado donde se incluyen las empresas aseguradoras bajo ciertas condiciones.	* EP de construcción: 9 meses.	* EP de construcción: 9 meses.	* EP de construcción: 9 meses, incluyendo actividades de supervisión. * Incluye EP de servicios, siempre que la actividad exceda 9 meses. * No incluye EP de agencia.	* EP de construcción: 6 meses, incluyendo actividades de supervisión. * Incluye EP de servicios, siempre que la actividad exceda 6 meses. * No incluye entrega de bienes como actividad auxiliar, así como la compra de bienes o recoger información para la empresa. * Agrega un apartado donde se incluyen las empresas aseguradoras bajo ciertas condiciones.	* Incluye como actividad auxiliar un edificio, construcción, instalación o montaje para la entrega de materiales, maquinarias o equipos.	* EP de construcción: 6 meses. * Incluye EP de servicios, siempre que la actividad exceda 6 meses.
6	* Incluye las rentas derivadas de la propiedad de acciones que atribuyan derecho de disfrute sobre inmuebles.	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Incluye las rentas derivadas de bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de profesiones independientes, las provenientes de bienes muebles relacionados con bienes inmuebles y las provenientes de prestaciones de servicios para el mantenimiento de la explotación de bienes inmuebles.	* Idem.	* Idem.	* La definición se limita a lo establecido por las leyes internas de los Estados, no especificando otros casos comprendidos.	* Idem.
7	* Similar MC OCDE versión 2008. Excluye imputar los beneficios al EP sobre la base de reparto de los beneficios totales de la empresa.	* Idem MC OCDE versión 2008.	* Similar MC OCDE versión 2008. Se atribuyen al EP las ventas de bienes similares a los que éste vende, salvo que se justifique que las mismas no le son imputables. Además se excluye la deducción de determinados gastos y/o beneficios por operaciones intercompany.	* Similar MC OCDE versión 2008. * Agrega un apartado adicional en el que incluye beneficios derivados de participación en sociedades personales, entre otros.	* Idem MC OCDE versión 2008.	* Similar OCDE versión 2008. * Incluye ajuste correlativo establecido en versión MC OCDE 2010.	* Similar MC OCDE versión 2008. Excluye imputar los beneficios al EP sobre la base de reparto de los beneficios totales de la empresa.	* Idem MC OCDE versión 2008.	* Similar MC OCDE versión 2008. Excluye imputar los beneficios al EP sobre la base de reparto de los beneficios totales de la empresa.
8	* No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores en la sede de dirección efectiva. * Agrega los arrendamientos de buques o aeronaves vacíos y de contenedores.	* No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores en la sede de dirección efectiva.	* Los beneficios sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de quien explote el buque. * No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores. * No incluye los beneficios derivados del servicio de hospedaje y otros medios de transporte.	* No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores. * Agrega los arrendamientos de buques o aeronaves vacíos y de contenedores.	* No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores en la sede de dirección efectiva.	* Idem.	* Los beneficios sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de quien explote el buque. * No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores. * Agrega los arrendamientos de buques o aeronaves vacíos y de contenedores; siempre que esto sea accesorio a la actividad principal.	* No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores en la sede de dirección efectiva.	* Los beneficios sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de quien explote el buque. * No incluye las rentas obtenidas por navegación de aguas interiores.

Artículo	España	Suiza	México	Alemania	Portugal	Liechtenstein	Ecuador	Hungria	Malta
9	* Idem.	* El ajuste de utilidades por parte de alguno de los Estados debe ser propuesto antes de que expiren los límites temporales fijados por la legislación nacional, o bien antes de cinco años desde la finalización del año en que las utilidades serían objeto de modificación.	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* El ajuste correlativo no tendrá lugar en caso de que las transacciones que lo originan sean consideradas fraudulentas a través de un fallo judicial.	* No incluye el apartado referente al ajuste correlativo.	* El ajuste correlativo no tendrá lugar en caso de que las transacciones que lo originan sean consideradas fraudulentas a través de un fallo judicial.
10	* Las tasas máximas para gravar en la fuente son: 5% y 0% en caso de que el beneficiario posea al menos el 75% del capital de la sociedad pagadora. * Agrega un sexto apartado sin relevancia.	* Idem.	* La tasa máxima para gravar en la fuente es 5%.	* Las tasas máximas para gravar en la fuente son: 5% si el beneficiario posee al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora, y 15% en los demás casos.	* Las tasas máximas para gravar en la fuente son: 5% si el beneficiario posee al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora, y 10% en los demás casos.	* Las tasas máximas para gravar en la fuente son: 10% para el poseer al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora, y 10% en los restantes casos.	* Las tasas máximas para gravar en la fuente son: 10% para el poseer al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora, y 10% en los restantes casos.	* La tasa máxima para gravar en la fuente es 15%.	* Idem.
11	* Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* Idem.	* Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* La tasa máxima para gravar en la fuente es 15%. * Las disposiciones de este artículo no se aplican si el crédito que los origina existe simplemente para sacar ventajas del convenio.	* La tasa máxima para gravar en la fuente es 15%. * Posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia si se cumplen determinadas condiciones.	* Idem.
12	* Tributación compartida con tasas máximas en la fuente: 5% para las regalías derivadas de derechos de autor y 10% para el resto de los casos. * Incluye dentro de esta categoría los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10%. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10%. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10%. * Incluye el uso de nombres o imágenes y remuneraciones por grabaciones de actuaciones de artistas y deportistas a cargo de canales de televisión o radio. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10%. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10%. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con tasas máximas en la fuente: 10% para las regalías derivadas del uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales y científicos, y 15% para el resto de los casos. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Incluye apartado con definición de servicios técnicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Incluye las remuneraciones de servicios técnicos. * Tributación compartida con una tasa máxima en la fuente del 10% para los servicios técnicos y del 15% para las regalías. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Incluye apartado con definición de servicios técnicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.	* Tributación compartida con tasas máximas en la fuente: 5% para las regalías derivadas del uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales y científicos, y los derechos de autor, y 10% para el resto de los casos. * Incluye en la definición las películas o cintas para su difusión en TV o radio, y los pagos por arrendamientos de equipos industriales, comerciales o científicos. * Incluye apartado con definición de servicios técnicos. * Estas rentas se consideran procedentes del Estado contratante del que reside el deudor o del Estado en el que se sitúe el EP que las abona.

Artículo	España	Suiza	México	Alemania	Portugal	Liechtenstein	Ecuador	Hungría	Malta
13	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. Incluye en la fuente las rentas derivadas de la propiedad de acciones que atribuyan derecho de disfrute sobre inmueble. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. La venta de acciones cuyos activos consistan en más de un 50% a la propiedad inmobiliaria, no podrán someterse en la fuente si: <ol style="list-style-type: none"> la persona posee una participación inferior al 5%. las ganancias derivan de una reorganización corporativa. el inmueble es utilizado por una sociedad para su actividad. 	<ul style="list-style-type: none"> Los beneficios derivados de la enajenación de buques solo pueden gravarse en el Estado de residencia. No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. La enajenación de acciones de una compañía podrán ser gravadas en el Estado fuente si el receptor de la renta tuvo una participación de al menos el 25% del capital en cualquier momento dentro de los 12 meses anteriores. Se establece un límite de imposición del 20% de la renta gravable. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. Incluye un apartado adicional, otorgando la potestad exclusiva en la fuente por concepto de incrementos patrimoniales que obtengan personas físicas que hayan cambiado su lugar de residencia. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. 	Idem.	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores. La venta de acciones puede ser gravada en la fuente, independientemente de que su valor provenga en un 50% de inmuebles situados en la fuente. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores, así como tampoco la enajenación de acciones. 	<ul style="list-style-type: none"> Los beneficios derivados de la enajenación de buques solo pueden gravarse en el Estado de residencia. No incluye las ventas de buques de navegación de aguas interiores.
14	<ul style="list-style-type: none"> No lo incluye. 	<ul style="list-style-type: none"> Lo incluye, manejando el concepto de Base Fija para aquellos servicios prestados por personal independiente, los cuales pueden ser gravados en la fuente. 	<ul style="list-style-type: none"> No lo incluye. 	<ul style="list-style-type: none"> No lo incluye. 	<ul style="list-style-type: none"> Lo incluye, manejando el concepto de Base Fija para aquellos servicios prestados por personal independiente, los cuales pueden ser gravados en la fuente. 	<ul style="list-style-type: none"> No lo incluye. 	<ul style="list-style-type: none"> Lo incluye, manejando el concepto de Base Fija para aquellos servicios prestados por personal independiente, los cuales pueden ser gravados en la fuente. 	<ul style="list-style-type: none"> Lo incluye, manejando el concepto de Base Fija para aquellos servicios prestados por personal independiente, los cuales pueden ser gravados en la fuente. 	<ul style="list-style-type: none"> No lo incluye.
15	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> Exclusividad del Estado de residencia para gravar empleos ejercidos a bordo de buques o aeronaves. No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> Se excluye la posibilidad de gravamen exclusivo en la residencia, a las remuneraciones de trabajos ejercidos en el marco de una cesión de mano de obra con carácter empresarial. No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores. 	<ul style="list-style-type: none"> No incluye las prestaciones de los trabajadores de buques en aguas interiores.
16	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exentas en el Estado donde se realicen si: son financiadas al menos en un 50% por alguno de los Estados contratantes. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exentas en el Estado donde se realicen si son financiadas por alguno de los Estados contratantes. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exentas en el Estado donde se realicen si son financiadas por lo menos en un 50% por alguno de los Estados. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exclusividad de gravamen en el Estado de residencia del artista o deportista si son financiadas con fondos públicos de este Estado. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exentas en el Estado donde se realicen si: son financiadas por alguno de los Estados y se realicen al amparo de un acuerdo cultural. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Exentas en el Estado donde se realicen si: son financiadas por alguno de los Estados y se realicen al amparo de un acuerdo cultural o arreglo entre los Estados. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. Idem.
18	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Permite gravar exclusivamente en la fuente los beneficios de la seguridad social y de otras pensiones pagadas por el Estado. 	<ul style="list-style-type: none"> Permite gravar las pensiones en el Estado fuente con un tope del 10% del importe bruto de las prestaciones. Permite gravar exclusivamente en la fuente determinadas prestaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Permite gravar a las pensiones en el Estado fuente con un tope del 10% del importe bruto del pago. Estas rentas se considerarán procedentes de un Estado contratante en la medida que hayan dado lugar en ese Estado a deducciones fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem. 	<ul style="list-style-type: none"> Idem.

Artículo	España	Suiza	México	Alemania	Portugal	Liechtenstein	Ecuador	Hungria	Malta
19	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Incluye la aplicación del apartado 1 a las remuneraciones pagadas a especialistas voluntarios enviados a un Estado en el marco de un programa de cooperación económica, y la aplicación de los apartados 1 y 2 a los pagos realizados a personas físicas por servicios prestados a determinadas instituciones.	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Idem.
20	* Idem.	* Idem.	* Idem.	* Cambia el nombre del artículo: "Profesores invitados, maestros y estudiantes", incluyendo en todas sus disposiciones a los profesores y maestros, además de los estudiantes.	* Idem. * Agrega un Artículo denominado "Profesores e investigadores" que otorga similar tratamiento que a los estudiantes.	* Idem. * Agrega un Artículo denominado "Profesores y maestros visitantes" que otorga similar tratamiento que a los estudiantes.	* Idem.	* Idem. * Agrega un Artículo denominado "Maestros" que otorga similar tratamiento que a los estudiantes.	* Idem.
21	* Idem.	* Idem.	* Exclusividad del gravamen en el Estado de la fuente por rentas residuales, sin excepciones.	* Idem.	* Exclusividad del gravamen en el Estado de la fuente por rentas residuales, sin excepciones.	* Idem.	* Exclusividad del gravamen en el Estado de la fuente por rentas residuales, sin excepciones.	* Idem.	* Idem.
22	* Incluye en la fuente el patrimonio de las acciones cuyo valor derive en más de un 50% en inmuebles situados en ese Estado y derechos que otorguen al propietario el disfrute sobre inmuebles. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de empresa.	* Incluye los bienes relacionados a la base fija en el país fuente. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de empresa.	* Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional solo serán gravados en donde resida la empresa. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que reside la empresa.	* No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de dirección efectiva de la empresa.	* No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de dirección efectiva de la empresa.	* Idem.	* Incluye los bienes relacionados a la base fija en el país fuente. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de dirección efectiva de la empresa.	* Incluye los bienes relacionados a la base fija en el país fuente. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que se sitúa la sede de dirección efectiva de la empresa.	* Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional solo serán gravados en donde resida la empresa. * No incluye a las embarcaciones explotadas en aguas interiores gravadas en el Estado en el que reside la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

Libros, monografías y otras publicaciones consultadas

- ACOSTA, Milagros. “Impuesto a la Renta de los No Residentes”. Revista tributaria N° 209. Marzo – Abril 2009.

- ALBACETE, Juan Manuel y ERMOGLIO Enrique. “Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de Información”. Revista N° 219. Noviembre – Diciembre 2010.

- CÁCERES, Gabriel y PÉREZ NOVARO, César. “Concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo”. IV Jornadas Tributarias DGI.

- COELHO, Gabriela y PITTAMIGLIO, Anibal. “Marco normativo aplicable a la renta de los no residentes en virtud de la reciente Reforma Tributaria y análisis comparativo con el régimen anterior”. Noviembre 2008.

- D’ALESSANDRO PEREYRA, Raúl. “Revalorización del Principio de la Fuente como limitación del poder jurisdiccional”. Revista tributaria N° 178. Enero – Febrero 2004.

- D’ANGELLO, Pablo. “De la reducción en la tributación del capital y los cambios producidos en los estados que siguen criterios distintos del de la fuente”. Revista tributaria N° 199. Julio – Agosto 2007.

- D'ANGELO, Pablo. "La Doble Imposición Internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria". Revista tributaria N° 176. Setiembre – Octubre 2003.
- DELGADO, Eduardo y FRAGA Leonardo. "Tributación en el Uruguay de las empresas extranjeras que actúan sin sucursal, agencia o establecimiento". Octubre 2003.
- ERMOGLIO, Enrique. "El Establecimiento Permanente en Uruguay". Revista tributaria N° 212. Setiembre – Octubre 2009.
- FERRERI, Pablo. "El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional". Montevideo 2011.
- FRASCHINI, Juan Ignacio. "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo". Revista tributaria N° 193. Julio – Agosto 2006.
- FRASCHINI, Juan Ignacio y BALIÑO, Claudia. "La planificación fiscal vs. El abuso de tratados. El treaty shopping y el concepto de beneficiario efectivo". Revista tributaria N° 219. Noviembre – Diciembre 2010.
- FRASCHINI, Juan Ignacio y SARTORI Eliana, "Los convenios para evitar la doble imposición y la elusión: aplicación de normas antielusivas", Revista tributaria N° 218. Setiembre – Octubre 2010.
- GHIRARDELLI, Lucía y MOSCA, Alejandra. "Convenios para evitar la doble imposición internacional". Marzo 2008.

- GIULIANI FONROUGE. En MAZZ Addy, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, Tomo 1, Volumen 1.
- GOLEMBIEWSKI Federico, GONZÁLEZ Santiago y GUERRA Martín. “Tributación en Uruguay de los no residentes”. Febrero 2010.
- LOAIZA KEEL, Carlos, “El convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay. Un análisis de la fiscalidad internacional de las inversiones españolas en Uruguay”. Montevideo 2011.
- OCDE, Instituto de Estudios Fiscales. “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada”. Julio 2010.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso Español”.
- ROMANO, Álvaro y SERRA, Fernando. “Tratados internacionales de tributación suscriptos por Uruguay. Análisis de las diferentes categorías de rentas comprendidas (empresarias, regalías, intereses, etc.)”. Revista tributaria N° 223. Julio – Agosto 2011.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Análisis jurídico del hecho imponible. En Hacienda y Derecho IV”, Instituto de Finanzas Públicas, Madrid 1966.
- UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA. Servicios de documentación del CECEA, FCEA, Legislación y Técnica Tributaria, Selección de Lecturas I. Curso 2010.

- VARELA RELLÁN, Alberto. “El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmando Uruguay”. Revista tributaria N° 223. Julio – Agosto 2011.

Páginas de internet visitadas

- www.dgi.gub.uy
- www.parlamento.gub.uy
- www.presidencia.gub.uy
- www.mef.gub.uy
- www.consultax.com.uy
- www.oecd.org
- www.elpais.com.uy
- www.deloitresources.com