



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración  
Universidad de la República

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

---

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO**

# **RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL URUGUAY**

**Por**

**POLTI DERRÉGIBUS GONZALO ANDRES**

**POUSO GIMÉNEZ PATRICIA SELENE**

**SUÁREZ LÓPEZ LUIS ALEJANDRO**

**TUTORES: Cr. Cáceres Rodríguez Ricardo Gabriel**

**Cr. Amaro Pernas Pablo**

**COORDINADOR: Cr. Pérez Pérez Juan Antonio**

Montevideo

URUGUAY

2012

## FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRACIÓN

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

### *Título*

Residencia Fiscal de las Personas Físicas en el Uruguay

### *Autores*

Gonzalo A. Polti Derrégibus, Patricia S. Pouso Giménez y Luis A. Suárez López

### *Tutores*

Cr. Ricardo Gabriel Cáceres Rodríguez - Cr. Pablo Amaro Pernas

### *Coordinador Tutores*

Cr. Juan Antonio. Pérez Pérez

### *Carrera*

Contador Público

### *Cátedra*

Legislación y Técnica Tributaria

### *Puntaje*

---

### *Tribunal*

Profesor \_\_\_\_\_ (nombre y firma).

Profesor \_\_\_\_\_ (nombre y firma).

Profesor \_\_\_\_\_ (nombre y firma).

## ***AGRADECIMIENTOS***

*A nuestras familias por el apoyo incondicional brindado a lo largo de nuestra carrera, sin el cual no hubiera sido posible llegar a esta instancia, y de la misma forma a nuestros amigos y compañeros.*

*En particular, queremos agradecer a los profesores Cr. Gabriel Cáceres, a quien hacemos una mención especial en su memoria, y Cr. Pablo Amaro, por su dedicación, apoyo y colaboración técnica en el desarrollo del presente trabajo.*

*A los docentes que en el desarrollo de nuestra carrera han colaborado a nuestra formación profesional.*

*Por último, a todas las demás personas que no fueron nombradas pero que de una manera u otra, directa o indirectamente, contribuyeron a la realización de este trabajo.*

**ÍNDICE**

<b>CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1-Fundamentos .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2-Objetivo del Trabajo.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3-Metodología .....</b>	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1-Conceptos Previos .....</b>	<b>4</b>
<i>2.1.1-Persona Física .....</i>	<i>4</i>
<i>2.1.2-Persona Jurídica .....</i>	<i>5</i>
<i>2.1.3-Residencia Fiscal .....</i>	<i>6</i>
<i>2.1.4-Domicilio Fiscal .....</i>	<i>8</i>
<i>2.1.5-Ciudadanía y Nacionalidad .....</i>	<i>9</i>
<i>2.1.6-Vinculación Tributaria .....</i>	<i>10</i>
<b>2.2-Principios de Atribución de la Potestad Tributaria.....</b>	<b>11</b>
<i>2.2.1-Principio de la Fuente .....</i>	<i>11</i>
<i>2.2.2-Principio de la Renta Mundial .....</i>	<i>13</i>
<i>2.2.3-Principio de la Residencia .....</i>	<i>14</i>
<i>2.2.4-Principio de Establecimiento Permanente .....</i>	<i>15</i>
<i>2.2.5-Principio de la Nacionalidad .....</i>	<i>15</i>
<b>2.3-Doble Imposición Internacional.....</b>	<b>16</b>
<i>2.3.1-Concepto .....</i>	<i>16</i>

2.3.2-Mecanismos para evitar la doble imposición .....	17
--	----

**CAPÍTULO 3: EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL EN NUESTRO PAÍS .....**

<b>3.1-Importancia evolutiva del concepto a nivel mundial .....</b>	<b>20</b>
---	-----------

<b>3.2-Inclusión en el Derecho Tributario Nacional .....</b>	<b>24</b>
--	-----------

3.2.1-Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria .....	24
---	----

3.2.2-Breve descripción de la tributación a las rentas .....	27
--	----

3.2.3-Análisis del concepto incluido en la normativa uruguaya .....	32
---	----

3.2.4-Dificultades de aplicabilidad del concepto .....	47
--	----

<b>3.3-Importancia del concepto de Residencia en los convenios de doble imposición celebrados por Uruguay .....</b>	<b>59</b>
---	-----------

3.3.1-Consideraciones previas .....	59
-------------------------------------	----

3.3.2-Convenios de doble imposición celebrados por Uruguay .....	64
--	----

**CAPÍTULO 4: DERECHO COMPARADO .....**

<b>4.1-Alemania .....</b>	<b>74</b>
---------------------------	-----------

<b>4.2-España .....</b>	<b>75</b>
-------------------------	-----------

<b>4.3-Francia .....</b>	<b>76</b>
--------------------------	-----------

<b>4.4-Italia.....</b>	<b>77</b>
------------------------	-----------

<b>4.5-Reino Unido .....</b>	<b>78</b>
------------------------------	-----------

<b>4.6-Estados Unidos .....</b>	<b>79</b>
---------------------------------	-----------

<b>4.7-Argentina .....</b>	<b>79</b>
----------------------------	-----------

---

<b>4.8-Brasil .....</b>	<b>80</b>
<b>CAPÍTULO 5: CONCLUSIONES .....</b>	<b>81</b>
<b>CAPÍTULO 6 : BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>88</b>
<b>ANEXO I:Emisión de certificados de Residencia en el Uruguay .....</b>	<b>93</b>
<b>I.I-Introducción .....</b>	<b>93</b>
<b>I.II-Solicitud de Certificados de Residencia Fiscal en el Uruguay.....</b>	<b>93</b>
<b>I.III-Solicitud de Constancia de Retenciones- Identificación del Contribuyente.....</b>	<b>97</b>
<b>I.IV-Datos de Interés.....</b>	<b>99</b>

## CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

### 1.1-Fundamentos

El principio de la residencia es, hoy en día, de vital importancia en el derecho tributario internacional ya que es utilizado en este ámbito para delimitar la potestad tributaria de los países, esto es establecer hasta qué punto los Estados están “justificados” para ejercer su potestad de imponer obligaciones tributarias.

En Uruguay, el concepto de residencia fiscal fue introducido en el sistema tributario por la Ley de Reforma Tributaria (LRT) N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006. Dicha norma pasó a gravar las rentas de personas físicas residentes mediante la inclusión del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)<sup>1</sup>, el cual designó como contribuyentes a las personas físicas residentes en territorio nacional.

Asimismo se incluyó el Impuesto a la Renta de los No Residentes, el cual grava las rentas de fuente uruguayas obtenidas por personas que no cumplan la condición de residente fiscal en el Uruguay.

---

<sup>1</sup> Es importante mencionar que en el viejo impuesto a la renta personal, el cual estuvo vigente hasta el año 1974, existen antecedentes del uso del concepto de residencia fiscal, ya que el artículo 40° de la ley 12.804 de 30 de noviembre de 1960 la cual estableció dicho impuesto expresaba que “...sin perjuicio de la aplicabilidad de las normas que sobre domicilio establece el derecho privado, se consideran domiciliados en el país: a) quienes vivan en él durante más de 180 días en el año fiscal...”

Debemos precisar que entre el antiguo impuesto a la renta personal y el actual IRPF estuvo vigente el ya derogado Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) creado por la Ley N°15.294 del 28 de junio de 1982 que gravaba a alícuotas fijas, según el nivel de salarios y retribuciones percibidas.

## 1.2- Objetivos del trabajo

Por los motivos antes expuestos, resulta de gran interés el estudio del concepto de Residente Fiscal, por lo que el presente trabajo tendrá como objetivo el análisis de sus características y aspectos más relevantes, resaltando a su vez, aquellos que no resultan claros o con los cuales se plantean dificultades al momento de su interpretación y aplicación.

## 1.3- Metodología

Estudiaremos el alcance y problemática de dicho concepto en el sistema tributario vigente a partir de su inclusión en la LRT y su vinculación con el criterio de la fuente, en el cual se basa todo el sistema tributario de nuestro país<sup>2</sup>, y su evolución hasta la actualidad, haciendo referencia a los cambios introducidos por la Ley N° 18.718 del 24 de diciembre de 2010 y la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010, y su consiguiente impacto en el tema de referencia.

Consideramos que en un estudio del presente tema debe incluirse una investigación a nivel internacional en el ámbito del derecho comparado, analizando aquellos regímenes tributarios que incorporan el concepto de residencia fiscal.

---

<sup>2</sup> Sin perjuicio de ciertas excepciones tales como la extensión del criterio para el caso de servicios técnicos en el ámbito del Impuesto a las Rentas de las Actividades Empresariales (IRAE) y del Impuesto a la Renta de no Residentes (IRNR) y por la reciente aplicación del IRPF sobre las rentas pasivas del exterior.

Asimismo, veremos la importancia de este concepto en los convenios para evitar la doble imposición con otros países, dado que para la aplicación de los mismos es necesario que se verifique la condición de residente en al menos uno de los Estados contratantes.

Para todo esto, creemos imprescindible encarar nuestro trabajo con un orden sistemático comenzando por los conceptos más abstractos y generales -necesarios para insertar al lector no especializado en el tema-, enfocándonos luego en los aspectos más específicos objeto de la investigación, evaluando en definitiva, las implicancias en nuestro país, las dificultades resultantes para ciertos casos y las posibles soluciones.

## CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO

En este capítulo definiremos algunos conceptos que creemos fundamentales tener presentes para el desarrollo del trabajo. Con esto, pretendemos también, acotar los parámetros de los mismos buscando las acepciones que mejor se aplican a nuestro tema de estudio, brindando un marco inicial y estableciendo un contexto adecuado para la comprensión y análisis del tema.

### 2.1-Conceptos Previos

#### 2.1.1-Persona Física

El art. 21 del Código Civil Uruguayo establece que “Son personas todos los individuos de la especie humana”.

Desde el punto de vista jurídico, se establece que “persona” es un sujeto de derecho, que como tal está capacitado para ser titular de derechos y obligaciones.

En dicho marco, según nuestro orden jurídico existen dos tipos de personas:

- Las personas físicas
- Las personas jurídicas

Sin perjuicio de que el objeto de nuestro trabajo comprende el estudio de la Residencia Fiscal de las personas físicas, de todas formas creemos que es menester mencionar a continuación el alcance del concepto de “persona jurídica”, de forma que quede clara la diferencia entre ambas.

### **2.1.2-Persona Jurídica**

El referido artículo del Código Civil Uruguayo (C.C.) establece asimismo que son personas jurídicas: “el Estado, el Fisco, el Municipio, la Iglesia, las corporaciones, establecimientos y asociaciones reconocidas por la autoridad pública.”

Si bien, como se observa, la definición establece una lista taxativa de personas jurídicas, en la misma se deja la posibilidad de que a través de la Ley se reconozca la constitución de nuevas personas jurídicas, las cuales tienen nacimiento si se cumple con los requisitos legales que se establecen para su creación. Una vez que nacen, la norma legal le otorga la capacidad de ser titulares de derechos y obligaciones. Hay diferentes marcos normativos para este tipo de personas, entre otras la Ley N° 16.060 del 1° de noviembre de 1989 (Ley de Sociedades Comerciales), la Ley N° 17.777 del 21 de mayo de 2004 (Ley de Sociedades Agrarias) y la Ley N° 18.407 del 14 de noviembre de 2008, (Ley de Cooperativas).

### 2.1.3-Residencia Fiscal

La residencia fiscal es un concepto utilizado por la legislación de varios países como criterio para establecer quiénes serán pasibles de qué tributo, en función de la potestad tributaria que tiene el Estado.

Es por lo anterior que resulta clave determinar el alcance de dicho concepto a los efectos de establecer qué Estado tiene la potestad tributaria y además, en un aspecto para nada menor, como contrapartida, distinguir si un sujeto tiene obligaciones en tal o cual Estado.

En cuanto a definiciones de carácter general, la Real Academia Española define residencia como “lugar en que se reside”.

Esta definición, para nada esclarecedora, utiliza un término similar “reside” en la construcción del concepto. Luego, por RESIDE se entiende “estar establecido en un lugar”, lo que conlleva a interpretar un ánimo de permanencia en cierto espacio físico o lugar a los efectos de verificar la “residencia”.

Por otra parte, si nos referimos a definiciones específicas incluidas en el ámbito tributario, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define el concepto “residente” de un Estado Contratante como “toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por 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.”<sup>3</sup> (Modelo Convenio OCDE 2010).<sup>4</sup>

En esta definición se toma en cuenta el lugar de permanencia del individuo, por lo cual se aprecia la inclusión de un test subjetivo, en la medida que se debe evaluar la intención de la persona.

En cuanto a la normativa uruguaya, ésta define Residente Fiscal<sup>5</sup> como aquella persona que cumpla con algunas de las siguientes condiciones:

- A) “Que permanezca más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo...
- B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales”.

Este concepto se desarrollará en profundidad en el Capítulo 3.

---

<sup>3</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés

<sup>4</sup> Un ejemplo podría ser, el caso de diplomáticos y personal consular que sirve en territorio extranjero y que por la legislación de su país se considera residente del mismo, en el ámbito de los Convenio de Doble Imposición de acuerdo al Modelo OCDE no lo sería.

<sup>5</sup> Art. 6 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996 y Art. 7 del Título 8 del Texto Ordenado de 1996

#### 2.1.4-Domicilio Fiscal

El C.C., en su artículo 24, establece en su primer inciso que “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella”.

Este concepto se compone de dos elementos: la residencia y el ánimo de permanencia. Los mismos se deben cumplir simultáneamente.

Adicionalmente, cabe señalar que, entre otras consideraciones se establece en el art. 26 del mismo código que “no se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere consiguiente domicilio en el lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico...”

Por su parte, el Código Tributario Uruguayo (CT) define el concepto de domicilio fiscal en su artículo 26, estableciendo que “a todos los efectos tributarios se considera domicilio indistintamente, el lugar de residencia del obligado, o el lugar donde desarrolle principalmente sus actividades. Si no pudiera determinarse el domicilio en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> A entender de algunos autores (Valdés Costa Ramón, Valdés de Blengio Nelly Sayagués Eduardo, 2002, p.315), la parte final del art. 26 puede ser muy exigente en algunos casos, pero el criterio tomado se justificaría en las especiales características de la actividad económica internacional contemporánea.

A diferencia de nuestro Código, en el Modelo de Código Tributario de América Latina el lugar de la actividad se tomaba como domicilio “en caso de no conocerse la residencia o de no existir dificultad para determinarla”.

Debe entenderse que el lugar de actividad refiere a la actividad gravada y no a otras.

Una vez definido el concepto de Residencia y de Domicilio Fiscal, estamos en condiciones de establecer las diferencias entre estos conceptos que en cierta forma pueden relacionarse, y hasta en ciertos casos confundirse. Cabe aclarar que se trata de dos figuras jurídicas distintas, aunque conexas. En ambas está en juego la relación existente entre una persona y un lugar determinado, y todas producen efectos jurídicos, si bien de distinta extensión.

Como señalan autores prestigiosos a la idea de residencia hay que agregarle, para que configure domicilio, una nota de fijeza, de habitualidad, que en muchos códigos lo que importa es la intención o el ánimo de permanecer en el lugar en el que se reside.

### **2.1.5-Ciudadanía y Nacionalidad**

En cuanto a la ciudadanía, el artículo 22 del Código Civil Uruguayo establece que “son ciudadanos los que la Constitución del Estado declara tales. Los demás son extranjeros”, mientras que la Constitución de la República estipula en los artículos

72 a 76 que se entienden como ciudadanos los legales y los naturales, definiendo luego a ambos.

Por su parte, respecto a la nacionalidad, podemos hablar de la acepción jurídica, la cual refiere a la pertenencia de una persona a un ordenamiento jurídico concreto, y de nacionalidad social o de pertenencia, entendida como el sentido de pertenecer a un grupo social, a una comunidad.

En los modelos de convenios de la OCDE de doble tributación (MC), cuando se utiliza el término “nacionales” se hace referencia tanto a las personas físicas que tengan nacionalidad de un Estado contratante como a las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas de acuerdo a la normativa vigente en alguno de los Estados contratantes. (D’angelo, 2003, p.593 ).

#### **2.1.6-Vinculación Tributaria**

Cada Estado tiene el derecho, dentro de ciertos límites jurisdiccionales, a ejercer sus facultades impositivas de legislación, recaudación y administración. Esto es lo que se conoce como Potestad Tributaria. Este derecho surge de la propia organización de los Estados, los cuales para poder solventar toda su actividad y los servicios públicos necesitan recursos. Una de las maneras utilizadas para generar estos recursos es la imposición de tributos a los particulares, que son en definitiva los usuarios de los servicios públicos. Otra forma es a través de la utilización de Precios Públicos por la prestación de servicios o actividades que por

la esencialidad o para garantizar el bienestar social debe prestar el Estado. Por otra parte, este derecho queda plasmado en una norma “madre”, en nuestro caso la Constitución.

Para el ejercicio de esta Potestad Tributaria, los Estados deben crear una conexión o vínculo con los obligados al pago de tributos. Así, se entiende por Vinculación tributaria a “la relación legal que se establece entre un Estado y una persona (contribuyente o sujeto pasivo), en virtud de la cual surge el derecho a imponer tributos”. (Fraschini, 2006, p.480)

## **2.2-Principios de Atribución de la Potestad Tributaria**

A continuación desarrollaremos los diferentes principios de atribución de la Potestad Tributaria que, como veremos más adelante, son utilizados por los Estados para regular sus sistemas tributarios y definir a quienes corresponderá tributar y sobre qué rentas lo harán.

### **2.2.1-Principio de la fuente**

El principio de la Fuente es un factor de vinculación tributaria, a través del cual el Estado somete a su potestad tributaria a toda la actividad que se desarrolla en su territorio. El mismo según Fraschini “dispone el gravamen de todas las rentas obtenidas; bienes situados o los negocios celebrados en un determinado lugar o

Estado, con independencia de quienes sean los beneficiarios o donde residan o tengan su domicilio”.

Como señala D’Angelo el fundamento que está detrás de este criterio es que no pueden establecerse impuestos cuyo hecho generador vaya más allá de sus fronteras y no viole la soberanía fiscal de otros Estados. Los residentes a su vez no quedan gravados por su renta de fuente extranjera o por los bienes situados en el exterior, aunque en algunos casos esto puede relativizarse a efectos de prevenir la evasión. (D’Angelo, 2003, p. 605)

Existen diferentes teorías que pueden justificar el principio de la fuente, entre ellas cabe destacar el principio del beneficio y el de la soberanía del territorio. Mientras el principio del beneficio pretende resarcir los servicios públicos y la infraestructura-país que fueron utilizados para gestionar las actividades tendientes a generar la renta que puede ser canalizada al exterior, la teoría de la soberanía del territorio, ejerce el derecho soberano a gravar a personas que desarrollen actividades o posean riquezas dentro de los límites del Estado, naturalmente sin considerar que esto pueda recaer sobre no residentes. (Jaque, 2010, p. 1)

Este principio produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo y de la técnica y perjudica, en consecuencia, a la distribución internacional de los diferentes recursos. Esto significa que el país que goza de la tecnología, inversión y servicios, la aprovechará en aquellos países en donde el tratamiento tributario no lo afecte, y lo

invertirá en aquellos países que apliquen criterios distintos a los suyos para gravar sus rentas.

Este criterio hasta hace un tiempo era el más utilizado en los países de Latinoamérica fundamentado principalmente en que la mayoría de estos países eran importadores de capital y por la sencillez del sistema que facilita su administración. (Herrán, 2000, p.3)

### **2.2.2-Principio de la Renta Mundial**

Según el principio de Renta Mundial, toda persona domiciliada o residente en un país determinado pagará impuestos por todo tipo de renta ya sea ésta de fuente local o extranjera.

Es necesario que los Estados que lo utilicen definan el concepto de residente fiscal, ya que estos serán los sujetos pasivos. En este sentido hay países que en la definición de dicho concepto reflejan el ánimo de permanecer como elemento esencial, y “hay otros sistemas tributarios en donde se jerarquiza la permanencia física en el territorio donde ese fisco ejerce su potestad tributaria”. (D’angelo, 2003, pág. 593)

La adopción de este criterio tiene que ver, no sólo con un afán recaudatorio, sino también con la búsqueda de una equidad, considerando que no resulta justo que se grave más a los que obtienen sus rentas en el país que a quienes la obtienen en el extranjero (Marques, 2011).

Por tanto, algunos autores sostienen que el principio de renta mundial es el que contempla en mayor medida la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

A diferencia del principio de la fuente, este criterio es de mayor complejidad y requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de constante intercambio de información a nivel internacional, así como también implica -o al menos facilita la resolución de eventuales controversias- la celebración de tratados entre los países.

### **2.2.3-Principio de la Residencia**

Este factor de conexión tributaria establece que una persona que cumple con la definición de residente, de acuerdo a la legislación de un Estado, quedará gravada por las rentas obtenidas en él pero también por las obtenidas en el exterior. Por esto es que este criterio normalmente se asimila al de renta mundial.

En el caso de Uruguay en cambio, como veremos más adelante, se utiliza este concepto de la residencia complementando al principio de la fuente, para delimitar por cual impuesto está gravado cada sujeto.

Para determinar la residencia, en algunos casos adquiere importancia el ánimo de permanencia y en otros únicamente se considera el tiempo de permanencia en el país, tomando un criterio objetivo.

Al igual que en el caso anterior, exige el intercambio de información a nivel internacional derivando en la celebración de tratados entre los países.

#### 2.2.4-Principio de Establecimiento Permanente

Para D'angelo (2003), este criterio es una ampliación o derivación del principio de la residencia y explica que “sin perjuicio de que una persona sea gravada en un Estado por estar domiciliada en el mismo, otorga a otro Estado la posibilidad de gravar los actos que ella realice en él, siempre y cuando la misma sea titular de un establecimiento permanente localizado en este segundo Estado”.

El MC OCDE 2010 define Establecimiento Permanente en su art. 5 como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”<sup>7</sup>, incluyendo una serie de hipótesis inclusiva y exclusivas en el concepto, así como también ejemplificando en sus comentarios el alcance y aplicación del mismos.

#### 2.2.5-Principio de la Nacionalidad

De acuerdo a este criterio, a una persona se le aplicarán todas las leyes tributarias de un Estado por el sólo hecho de ser nacional del mismo sin importar su lugar de residencia o el lugar donde se genera la renta. Este criterio suele ser utilizado en combinación con alguno de los criterios antes vistos, dado que los países que lo aplican utilizan en ciertos casos el principio de la residencia para gravar a los extranjeros. (D'angelo, 2003, pág. 593)

---

<sup>7</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés.

Otra forma de que estos países ejerzan su potestad tributaria sobre los extranjeros es combinando este criterio con el de la fuente. O sea, los nacionales quedarían gravados por la totalidad de sus rentas, sin importar el lugar de origen, y aquellos que no cumplan esta condición serán gravados por las rentas generadas en ese país. Como ejemplo de su aplicación, en la actualidad, entre otros, podemos nombrar a Estados Unidos.

## **2.3-Doble Imposición Internacional**

### **2.3.1-Concepto**

Se debe considerar que existe doble imposición internacional cuando el mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo y por dos o más sujetos con potestad tributaria.

Encontramos dentro de este concepto cuatro hechos que se configuran para que exista la doble tributación, estos son que exista un hecho gravado, que éste recaiga en la misma persona ya sea física o jurídica que sería el sujeto del impuesto, dentro de un mismo período tributario, y que exista similitud en relación al impuesto aplicado.

Sin duda esta doble imposición, la cual podría ser triple y hasta cuádruple, no hace sino desincentivar las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Es por esta razón que los países celebran tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, estableciendo ciertos procedimientos que se contemplan para ello y que se mencionarán en el presente trabajo.

### **2.3.2-Mecanismos para evitar la Doble Imposición**

Dentro de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional, podemos encontrar aquellos que un país establece de forma unilateral, o aquellos que surgen de acuerdos o voluntades bilaterales o multilaterales.

Cuando hablamos de mecanismos unilaterales nos referimos a que un país decide por su propia voluntad utilizar algún método para evitar que uno de sus contribuyentes sea gravado doblemente por una renta, como por ejemplo otorgar un crédito cuando obtenga alguna renta que sea gravada en otro país al mismo tiempo<sup>8</sup>.

Por otra parte, en los mecanismos bilaterales o multilaterales existe voluntad de varios Estados.

De este acuerdo de voluntades surgen los llamados tratados o convenios para evitar la doble imposición internacional.

---

<sup>8</sup> Un ejemplo podría observarse en el viejo Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) a través de la exoneración establecida en el Literal C del art. 2 del Título 4 donde menciona que las rentas de servicios técnicos prestados a contribuyentes del IRIC por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior están exentas en el caso que se hallen gravadas en el país del domicilio del titular y dicho país no reconozca un crédito fiscal por el impuesto abonado en el Uruguay.

Un convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI) es un acuerdo de voluntades de dos sujetos de derecho internacional (Estados) con el propósito de evitar que los efectos de la concurrencia de sus poderes tributarios sobre un mismo ingreso pueda entorpecer el intercambio comercial, así como evitar la evasión fiscal, facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información.

Los tratados destinados a evitar la doble tributación internacional, incluyen para ello criterios que se basan en el crédito fiscal o criterios basados en la exención. En los primeros, el Estado de residencia de un sujeto que es gravado por la renta mundial, permite la deducción del impuesto pagado por dicho sujeto en otros Estados por la renta que obtenga en ellos. En cambio, los último significan una renuncia del Estado que los aplique, a gravar la renta que sea alcanzada por la legislación de otro Estado (D'Angelo, 2003, p.607).

El criterio a utilizar dependerá de la conveniencia de los Estados involucrados, y de la situación particular de ellos. Cuando la carga tributaria del Estado en que se generó la renta es mayor que en el Estado de residencia del sujeto, no habrá diferencias prácticas entre aplicar uno u otro criterio. En cambio si la carga tributaria es mayor en el Estado de la residencia, será más beneficioso para el sujeto pasivo que se adopte el criterio de la exención y al Estado le convendrá adoptar el criterio del crédito.

Algunos organismos internacionales, como ser la OCDE y la Organización de Naciones Unidas (ONU) realizaron un marco normativo de referencia para la

realización de CDI los cuales ofrecen medios uniformes para resolver los problemas de la doble tributación internacional.

Tanto el Modelo Convenio OCDE como el modelo ONU proponen tratados bilaterales para evitar la doble tributación, sin embargo, también se han suscrito en el mundo tratados multilaterales con el mismo propósito.

Sin perjuicio del interés explícito de estos convenios, en ciertos casos buscan otros objetivos, como es el caso de Uruguay en la actualidad que ha suscrito convenios con los cuales se busca la captación de capitales, pero principalmente, y este ha sido en ciertos casos en los últimos años el objetivo subyacente, tratar de cumplir con las exigencias internacionales para salir de la denominada “lista gris” de la OCDE.

## **CAPÍTULO 3: EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL EN NUESTRO PAÍS**

El objetivo del presente capítulo es el análisis en profundidad del concepto de Residencia Fiscal en el derecho tributario de nuestro país. A estos efectos haremos en primer lugar una breve reseña del concepto a nivel mundial y luego, en segundo lugar analizaremos su aplicación actual a través de la introducción del mismo en la Ley doméstica y en la red de convenios celebrados en los últimos años.

### **3.1- Importancia evolutiva del concepto a nivel mundial**

El concepto de Residencia Fiscal ha cobrado mayor importancia en el último tiempo, a partir de la globalización de los mercados, la apertura de la economía de los países y la necesidad de los Estados de determinar, en sus relaciones con otros Estados, los límites jurisdiccionales dentro de los cuales establecer sus facultades impositivas de legislación, recaudación y administración. (Fraschini, 2006, p.477)

La situación descripta ha generado la necesidad de que los diferentes Estados se esfuercen en arbitrar estrategias que les permitan incrementar su competitividad a nivel internacional.

Se puede decir que este concepto es la “piedra angular” del derecho tributario internacional y ha sido determinante para establecer la distribución de la Potestad Tributaria. (Fraschini, 2006, p.477)

Sin embargo, y pese a lo mencionado anteriormente, no podemos decir que sea un concepto nuevo. En este sentido podemos encontrar que en antiguas culturas han existido problemas en cuanto a la delimitación de la potestad tributaria cuando no coincidía el lugar de ubicación de los bienes con el lugar de residencia o de nacionalidad de sus propietarios. Respecto a esto Fraschini menciona que “ya en el siglo V A.C., en la antigua Grecia, la fundación de una Colonia en Léucada occidental dio lugar a un fenómeno de doble imposición<sup>9</sup>, ya que los colonos eran simultáneamente gravados en la nueva colonia y en su tierra natal.” (Fraschini, 2006, p. 477 )

En la Edad Media, existe otro antecedente de doble imposición, en el cual con independencia del impuesto sobre la tierra, las personas eran gravadas según su residencia o nacionalidad por su patrimonio global.

De estas dos situaciones observamos que, ya desde aquellos tiempos comienzan a definirse los dos principios que en la actualidad utilizan la mayoría de los Estados para establecer su jurisdicción tributaria: la fuente y la residencia. No podemos dejar de mencionar en esta enumeración el principio de la nacionalidad, el cual la

---

<sup>9</sup> A modo de ejemplo un sujeto residente en el País A –donde se aplica el criterio de residencia- obtiene una renta originada en el País B –donde se aplica el criterio de la fuente-; de no existir convenios celebrados entre los estados involucrados o de no adoptarse medidas unilaterales tendientes a evitar la doble imposición, la misma renta quedaría gravada tanto en el País A como en el País B.

doctrina considera como el más antiguo (Villegas, 2005, p.620), pero en la actualidad ha caído prácticamente en desuso.

A fines del siglo XVIII y durante el siglo XIX el principio de la fuente cobró mayor vigor por su uso generalizado en la comunidad internacional, quedando en un segundo plano el principio de la residencia, debido a que no era bien visto en la época que un residente pagara por las rentas obtenidas fuera del país.

Como vimos en el capítulo dos cuando describimos el principio de la fuente, la aplicación de los distintos criterios depende, básicamente, de los intereses de los países involucrados, lo cual conlleva a dividirlos según el “tipo” de país (exportador o importador de capital).

A lo largo del tiempo el principio de la fuente fue perdiendo protagonismo. Esto debido a que los países desarrollados exportadores de capital se vieron obligados a gravar todas las rentas obtenidas por sus residentes, por dos motivos. En primer lugar, porque de no hacerlo estarían renunciando a ingresos significativos y, en segundo lugar, para establecer un trato justo con respecto a las personas que sólo obtienen rentas de fuente interna, esto último basándose en consideraciones de igualdad y capacidad contributiva. (Fraschini, 2006, p.478)

Hemos visto hasta aquí una evolución a través de la historia de los distintos principios de vinculación tributaria que, en diferentes épocas, han ganado o perdido vigencia de acuerdo al contexto socioeconómico. De esto podemos apreciar que no existe un único criterio que delimite la Potestad Tributaria de los Estados y como consecuencia del uso de diferentes criterios es que se llega a conflictos.

Al respecto, cierta doctrina sostiene que no existe en el Derecho Internacional un Principio de la Territorialidad Material según el cual el Estado sólo puede ejercer actos de soberanía dentro de sus límites territoriales. En virtud de este principio superior de la soberanía, “Giamprieto Borrás y Brause Berreta entienden que un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro, ni por un ente supranacional, para organizar y administrar su sistema fiscal, por lo tanto no hay ningún impedimento para que a efectos tributarios, se consideren las riquezas de fuentes internas y externas” (Fraschini, 2006, p.479). Para subsanar los conflictos que arroja esta situación es que se celebran CDI.

No obstante lo antes mencionado, cabe destacar que en Derecho Tributario Material existe una limitante importante de índole práctica y refiere a que la Ley debe gravar situaciones que sean controlables por la administración y que sean consecuentes con el objetivo que la Ley tributaria propone (por ejemplo recaudatorio, de política macroeconómica, justicia social, etc.).

De todas formas se ha llegado a un consenso mínimo entre los Estados, por el cual se establece que debe existir un punto de conexión o factores de vinculación entre el Estado y el sujeto pasivo de la relación tributaria, llamado a contribuir a través del tributo, provocando la realización de determinadas actividades públicas al primero.

Como veremos, la residencia es uno de esos factores de vinculación.

## 3.2- Inclusión en el Derecho Tributario Nacional

### 3.2.1- Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria

La Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 (Ley de Reforma Tributaria LRT), por la cual se constituyó tal vez la reforma tributaria más importante del país de los últimos 35 años, fue la que introdujo en la legislación tributaria uruguaya el concepto de residencia fiscal. A partir de este concepto fue que se estructuró el régimen de imposición a la renta personal en nuestro país.

La mencionada Ley, entre otras modificaciones realizadas al sistema tributario aplicable hasta su entrada en vigencia, creó el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)<sup>10</sup>, y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR). El primero grava las rentas puras de capital y las rentas puras de trabajo obtenidas por las personas físicas residentes, mientras que el IRAE grava las rentas empresariales cualesquiera que sean los factores utilizados para obtenerlas, en los casos que la normativa lo determina expresamente<sup>11</sup>; aquellas que combinen los factores productivos capital y trabajo, siempre que no se encuentren dentro de los casos antes referidos; y las derivadas de la actividad agropecuaria. Además debemos mencionar que las personas físicas pueden llegar a estar alcanzadas por dicho

---

<sup>10</sup> El IRAE sustituye un grupo de impuestos existentes hasta ese momento (Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio e Impuesto a las Rentas Agropecuarias), pasando a unificarse la imposición a las rentas empresariales en nuestro país bajo un único tributo.

<sup>11</sup> Ver artículo 3º del Título 4, Texto Ordenado 1996 en donde, sin perjuicio de cuáles sean los factores utilizados para generar la renta, se establece preceptivamente que la renta que ciertos sujetos generen sean empresariales (ej. Las Sociedades Agrarias).

impuesto por opción o preceptivamente, salvo en el caso de las rentas obtenidas en relación de dependencia cuando únicamente se tributa IRPF. Por último, el IRNR grava las rentas de todo tipo obtenidas en nuestro país por sujetos no residentes, salvo cuando la entidad no residente constituya un establecimiento permanente en nuestro país<sup>12</sup>. Este último concepto también fue introducido por la LRT<sup>13</sup>, estableciéndose así, en el artículo 10° del Título 4, que “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.”

Con la introducción de los referidos impuestos, se hizo necesario e imprescindible incluir en nuestro sistema tributario normas que definan el concepto de residente, en la medida que la verificación o no de dicha condición determinará la tributación de uno u otro impuesto<sup>14</sup>. Dichas normas deben contemplar el hecho de que “existen personas físicas y jurídicas no residentes obteniendo rentas en nuestro país y de que los residentes uruguayos muchas veces no solo obtienen rentas en el país, sino también fuera del mismo.” (Marques, 2011, p. 1)

---

<sup>12</sup> A tales efectos, la ley doméstica sigue, en términos generales, la cláusula general dispuesta por el Modelo Convenio OCDE respecto a la existencia de un lugar fijo de negocios donde un no residente realice toda o parte de su actividad.

<sup>13</sup> Cabe destacar que este concepto es mencionado en el viejo Título 4 del IRIC, en su artículo 7°, sin perjuicio de lo cual no fue desarrollado en profundidad.

<sup>14</sup> Es decir, si es Persona Física Residente tributaría IRPF –o IRAE por opción o precepción en ciertos casos-. Si es Persona Física no Residente tributaría IRNR o salvo que constituya Establecimiento Permanente, en este caso tributaría IRAE –sin perjuicio de la discusión existente sobre si la Persona Física es o no entidad y pueda ser por ende Establecimiento Permanente-.

Es importante mencionar que en nuestra legislación, el concepto de residencia fiscal se utiliza únicamente con el fin de determinar cuál es el impuesto que se debe tributar por parte de alguien que verifique tal condición, a diferencia de otros países que, como veremos, lo utilizan para determinar cuales de sus rentas están gravadas. Un ejemplo de esto último es España, donde sus residentes fiscales tributan por todas sus rentas, incluidas las que obtengan fuera de allí, y aquellos que no configuren residencia fiscal tributarán únicamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Por esto se sostiene que, en Uruguay, el concepto no tiene la misma trascendencia que en otros países que gravan todas las rentas obtenidas por sus residentes. (Fraschini, 2006, p. 476)

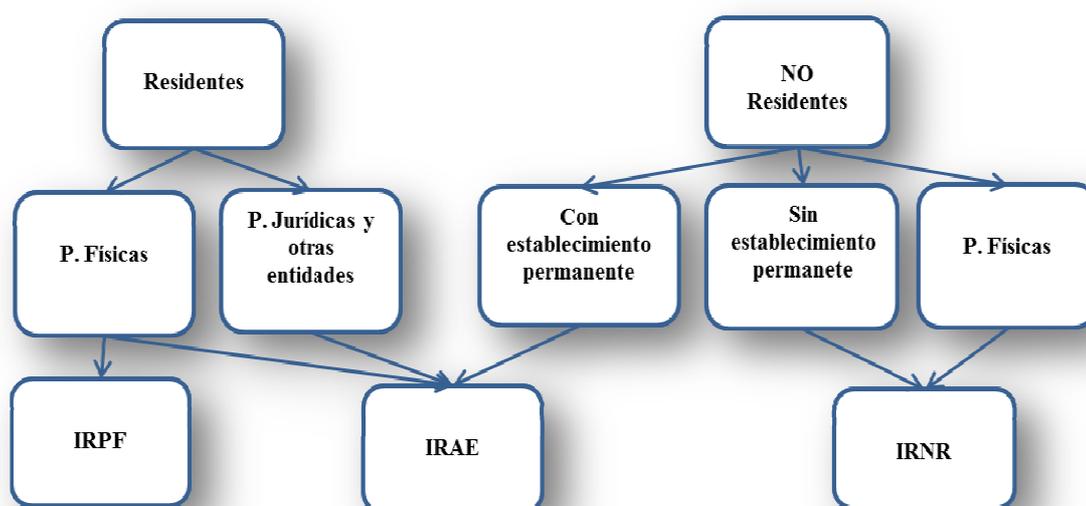
Esto se debe a que, a pesar de la reforma tributaria a la que hacemos referencia, nuestro país siguió afiliado al principio de la fuente como criterio de vinculación tributaria. De todos modos, cabe aclarar que esta situación se modifica desde la sanción de la Ley N° 18.718 de 24 de diciembre de 2010, que grava los rendimientos de capital mobiliario del exterior, reglamentada por el Decreto 510/11; y por la Ley N° 18.719 de 27 de diciembre de 2010, que grava ciertas rentas obtenidas en el exterior en relación de dependencia, reglamentada por los Decretos 493/11 y 510/11, a partir de cuya entrada en vigencia en enero de 2011 y

por lo antes mencionado, hizo que el principio de la fuente pierda exclusividad como factor de vinculación tributaria y se comience a utilizar un criterio mixto.<sup>15</sup>

### 3.2.2- Breve descripción de la tributación a las rentas

En esta sección, haremos una breve descripción de cada uno de los impuestos en los que se basa hoy en día la imposición a la renta en nuestro país.

A efectos de una mejor comprensión se presenta un cuadro resumen de la imposición a la renta en nuestro país:



<sup>15</sup> No debemos olvidar, sin embargo, la previa existencia de “excepciones” en los casos de los Servicios Técnicos en el ámbito del IRAE y del IRNR, y en el viejo sistema tributario en el IRIC instantáneo.

**IRAE**

El mismo, como se expresó en el comienzo del capítulo, grava las rentas de fuente uruguaya y se encuentran comprendidas dentro de él las rentas empresariales, las asimiladas a rentas empresariales y las generadas por personas físicas, que por opción o precepción queden incluidas.

Cuando hablamos de rentas empresariales debemos distinguir dos tipos de acuerdo a lo que establece el art. 3 del Título 4. Por un lado a las generadas por ciertas personas jurídicas, las cuales quedan gravadas por el solo hecho de tener esa forma jurídica. Y por otro lado las que necesariamente deben combinar los factores, capital y trabajo para quedar comprendidas o bien sean rentas derivadas de actividades agropecuarias.

En cuanto a las rentas asimiladas a empresariales el art. 4 del referido Título determina una lista taxativa de ciertas rentas asociadas a negocios inmobiliarios, que se incluyen en esta categoría.

Respecto a las rentas de personas físicas que quedan comprendidas por opción, la normativa incluye la posibilidad que dichas personas elijan tributar IRAE en lugar de IRPF debiendo mantener esta opción por un mínimo de tres ejercicios.

Pero también las rentas de una persona física pueden quedar gravadas por IRAE preceptivamente cuando las mismas superen el tope anual definido por la reglamentación del impuesto.

La tasa del impuesto es fija y se estableció en un 25% para cualquier tipo de renta.

**IRPF**

Como mencionamos anteriormente, la creación del IRPF determinó la inclusión del concepto de residencia en la medida que este impuesto grava a las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas residentes y que sean generadas únicamente a través del factor capital o el factor trabajo.

En el primero de los casos es un impuesto a tasa fija (cuya tasa máxima es del 12%), y en el caso de las rentas de trabajo se consideran tasas progresivas por escalas de ingresos, teniendo en cuenta además ciertas deducciones que taxativamente la normativa permite.

En el último año, este impuesto ha sufrido algunas modificaciones sustanciales, principalmente en cuanto a su naturaleza, ya que se amplía el criterio de la fuente, considerando gravadas ciertas rentas obtenidas en el exterior.

Así, la Ley N° 18.718 del 3 de enero de 2011, ya en su primer artículo modifica el inciso primero del artículo 1° del Título 7 del Texto Ordenado de 1996, el cual en su redacción original establecía que el IRPF gravaba las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas. La nueva redacción elimina la condición de fuente uruguaya, dejando como única condición para que las rentas estén gravadas por dicho impuesto, que las mismas sean obtenidas por personas físicas. Esto se ratifica cuando en el artículo 2° se modifica la redacción del artículo 3° del título 7 del Texto Ordenado 1996, agregando que estarán gravados “los rendimientos de capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.” De esta forma se estarían

gravando los rendimientos de capital mobiliario del exterior, obtenidos en forma directa, por una persona física.

Esto se amplía en el artículo 4° de la mencionada Ley, cuando se incluye a los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en forma indirecta, al atribuirse a las personas físicas las rentas obtenidas por este concepto, por entidades no residentes.

Por su parte la Ley N° 18.719 de Presupuesto Nacional del 5 de enero de 2011, en su artículo 792° sustituye el inciso segundo artículo 3° del Título 7 del Texto Ordenado 1996 agregando a las rentas que se consideran de fuente uruguaya los siguientes casos:

- “las retribuciones por servicios personales, desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, o del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.
- 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.”

**IRNR**

Este impuesto grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por aquellas personas que no son residentes fiscales uruguayos y por aquellas entidades que no han constituido establecimiento permanente en nuestro país.

Existe una excepción al principio de la fuente en este impuesto, y es en el caso de los Servicios Técnicos del exterior, prestados a contribuyentes de IRAE.

A diferencia del IRPF, las tasas para el IRNR son fijas para cualquier nivel de renta, y varían dependiendo de qué renta se trate.

Para efectivizar el pago de este impuesto se ha establecido un régimen de retenciones.

Respecto a cambios que afectan a este impuesto (y consecuentemente al IRPF), recientemente ha sido promulgada la Ley N° 18.910, la cual, entre otras modificaciones que introduce al sistema tributario, agrega al Título 7 del texto ordenado de 1996 el artículo 6 bis que establece: “las personas físicas que adquieran la calidad de residente fiscal en la República podrán optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia a territorio nacional y durante los cinco ejercicios fiscales siguientes. Dicha opción podrá realizarse por única vez, y exclusivamente con relación a los rendimientos del capital mobiliario a que refiere el numeral 2 del artículo 3 del mismo Título.

La misma opción podrán realizar las personas físicas que hubieran adquirido la residencia fiscal en la República por los cambios de residencia a territorio

nacional verificados a partir del 1° de julio de 2007. En tal caso, el período de cinco ejercicios fiscales se computará a partir del 1° de enero de 2011".

Con esta modificación lo que se pretende es flexibilizar la aplicación del impuesto a la renta de las personas físicas en cuanto a los rendimientos de capital mobiliario proveniente de rentas obtenida en el exterior y que de esta forma la ampliación de la fuente establecida por la Ley N° 18.718, que mencionamos anteriormente, se limite y el cambio sea paulatino.

### **3.2.3 Análisis del concepto incluido en la normativa uruguaya**

Antes de introducirnos específicamente en la definición que la normativa uruguaya da sobre el concepto de residente fiscal, creemos conveniente destacar que quien obtenga la residencia legal no necesariamente se constituirá en residente fiscal y viceversa, ya que las mismas se rigen por normas diferentes. Así, la residencia legal se obtiene con múltiples fines tales como desarrollar actividades remuneradas o por otros motivos laborales, impositivos o personales, por parte de extranjeros. Para su obtención se debe llevar adelante un trámite especial en la Dirección Nacional de Migraciones y cumplir con determinados requisitos específicos.

En cuanto a la normativa que regula en nuestro país el concepto de residente fiscal, en relación a las personas físicas, debemos mencionar el art. 14 del Título 4 (IRAE), el art. 6 del Título 7 (IRPF), y el art. 7 del Título 8 (IRNR) del Texto Ordenado 1996.

Los mencionados artículos definen Residente de la siguiente manera: “Se entiende que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

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

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

En primer lugar, es importante tener en consideración que no es necesario que se verifiquen simultáneamente todos los criterios anteriormente transcritos, a efectos de categorizar a un individuo como residente fiscal en nuestro país; basta con que se cumpla uno de los mencionados criterios para que se deba considerar al individuo como residente a efectos fiscales. A estos efectos, el primer criterio es considerado como un test objetivo –sin perjuicio de que en ciertos casos se presentan situaciones que merecen un análisis adicional subjetivo- y el segundo un

test subjetivo en la medida que debe hacerse una valoración especial incluyendo y/o evaluando elementos adicionales a la mera permanencia del sujeto en el país.

Asimismo se consideran que son residentes en nuestro país las “personas de nacionalidad uruguaya por su condición de:

1. Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
2. Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
3. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
4. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”

Analizaremos a continuación y en forma independiente, los diferentes criterios contenidos en la definición de residente antes transcrita.

**a) Permanencia de más de 183 días durante el año civil en territorio uruguayo.**

El primer criterio establecido por los mencionados artículos es de carácter objetivo y refiere a la permanencia en Uruguay durante más de 183 días en el año civil, atendiendo únicamente a la presencia física de las personas en el país, sin tomar en cuenta otros factores relativos a los vínculos que las mismas puedan tener con él.

Tal como lo señala D'Angelo (2003), y como veremos más adelante, dicho criterio es el más acogido en el Derecho Comparado. Países como España, Canadá, Irlanda, Portugal, Inglaterra y Estados Unidos establecen el criterio de 183 días, en tanto que otros países como Suecia, Austria o Alemania toman como período de permanencia 6 meses. La diferencia entre ambos criterios es muy sutil, dado que dependiendo del período del año que se tomen los seis meses, los mismos pueden no sumar 183 días, sin perjuicio de que en esencia ambos criterios en definitiva plantean que un sujeto es residente si la mayor parte del año están en el país.

Por otra parte, tal como lo define la Ley, a efectos del cómputo de los mencionados 183 días, se deben considerar las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En este caso la norma se aparta del principio establecido de presencia física en el país, a efectos del cómputo del período mínimo de permanencia para configurar la

hipótesis de residencia, y se afilia a un principio de permanencia global en el territorio.

Debe tenerse en consideración que la norma reglamentaria citada no contiene mención alguna al motivo de dichas ausencias, ni excluye las ausencias esporádicas realizadas por algún motivo en especial. Por esto, cualquier ausencia del país por un periodo inferior a treinta días, sin importar la causa de la misma, se considerará ausencia esporádica.

Respecto de la excepción al cómputo de las ausencias esporádicas en los casos que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, Marques opina que “la misma lleva a que nuestro país estaría renunciando a su Potestad Tributaria ante un eventual caso de doble tributación”. (Marques, 2011)

Por último, es importante tener en consideración que la condición de residente fiscal se debe analizar al fin del año civil, ya que es en ese momento cuando se configura el hecho generador, para poder así medir si transcurrieron los 183 días de permanencia establecidos por la norma.

Respecto a esto, debemos mencionar la situación en que una persona, en el correr del año civil, pase de ser residente a ser no residente y viceversa, y cuáles son los problemas que ello conlleva.

La normativa uruguaya plantea la solución para el caso que un no residente pase a tener el status de residente (en el propio IRNR se prevé esta situación y se establece que debe realizarse un cierre fiscal por parte del no residente cuando se cumpla alguna de las situaciones que se enumeran en el artículo 7° del Título 8), en cambio no se prevé la situación en que un residente fiscal deja de serlo.

En este último caso una persona física comienza el año verificando la condición de residente, pero en el transcurso del mismo, y obviamente antes de cumplir los 183 días en el país, deja de cumplir con esta condición. Así, se plantea el problema de qué es lo que debe hacer el sujeto con los anticipos de IRPF que hizo hasta el momento y que no correspondía que los hubiera hecho. El Cr. Cáceres (2011) al plantear esta situación, en opinión que compartimos, entiende que deberían tomarse esos pagos a cuenta del IRPF e imputarse al IRNR, siguiendo lo que establece el art. 35 del CT. A través de la mencionada norma se permite la compensación de créditos relativos a tributos “reconocidos en vía administrativa o jurisdiccional”, con las deudas tributarias liquidadas.

Ante la ausencia de normativa específica al respecto, esta es una solución que, a nuestro juicio, resulta totalmente aplicable y ajustada a derecho.

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

La expresión “núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales”, tiene su origen en el concepto “centro de intereses vitales” incluido en el Artículo 4º inciso 2 del Modelo OCDE 2010, aunque allí no hace referencia a criterios personales del contribuyente, acotándose únicamente a criterios económicos (Serrano Antón, 2002, pág.20).

Respecto al criterio que pasamos a describir, debemos desagregar cada uno de sus componentes y precisar qué se entiende por “núcleo principal o base de sus

actividades” y qué significa tener en el país el centro de sus “intereses económicos”.

Como mencionamos anteriormente, los criterios del concepto de residente fiscal son independientes, y basta con que se cumpla uno sólo de ellos para que se verifique tal condición. Por ello el “solo cumplimiento de esta hipótesis tiene como consecuencia que el individuo sea considerado residente fiscal en Uruguay, sin importar si cumple con el criterio objetivo de permanencia en el país de 183 días durante el año civil antes analizado”. (Marques, 2011)

En adelante, vamos a analizar por separado, cada concepto contenido en este criterio.

#### **i) Núcleo principal o base de actividades**

Con respecto al lugar en el que se encuentra el núcleo principal o la base de actividades de una persona física, la doctrina ha considerado distintas tesis. Así nos podemos encontrar con criterios tales como: donde se obtienen la mayor parte de la renta de la persona física, o, como plantea Serrano Antón (2002), donde está radicada la mayor parte de su patrimonio; el lugar donde se gestiona el patrimonio; o el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva no solo a través de los ingresos, sino de los gastos o consumos u otras variables similares; o de acuerdo al criterio expresado por Belén García Carretero (2006), asociarlo con el lugar donde se desarrolla una actividad empresarial o profesional, además de la gestión de su patrimonio, lo que en definitiva puede llevar a una

integración con un sistema económico y social de un Estado, mayor que con otros Estados. (Cáceres, 2011, p.9)

La determinación del alcance del concepto núcleo principal o base de actividades, genera varios problemas para su aplicación. Para Fraschini (2006), es un concepto jurídico indeterminado.

En nuestra normativa la Ley que crea el impuesto no define qué se entiende por “núcleo principal o base de sus actividades”, indefinición que se trata de solucionar a través de lo que establece el artículo 5° bis del Decreto N° 148/007. De acuerdo a éste “se entenderá que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país”.

Esta definición introduce otros conceptos que presentan cierta dificultad. Así, se deberá precisar que implica la expresión “... rentas de mayor volumen que en cualquier otro país”, o sea, la forma de comparar las rentas, el momento del análisis o el tipo de renta a comparar.

Al respecto, en opinión que compartimos, ciertos autores entienden que la expresión rentas de mayor volumen hace referencia a rentas en términos de valor, y que la comparación con las rentas obtenidas en otro país se debería realizar considerando todas las rentas en forma individual. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.28)

Otro aspecto práctico que se puede llegar a dar, es que la persona obtenga en nuestro país la mayoría de sus rentas, comparando con las obtenidas en algún otro país, y sin embargo ello no necesariamente debe significar que esté radicado aquí

el núcleo principal o base de sus actividades. Es más, puede considerarse residente fiscal, sin que hubiera estado físicamente en nuestro país ni un solo día en el año civil, y aun así ser residente fiscal uruguayo. (Cáceres, 2011, p.10)

Nos encargaremos de esto más adelante, cuando analicemos los aspectos prácticos y problemas de aplicabilidad de cada uno de los criterios del concepto de residente fiscal.

Debemos destacar también que la definición que proporciona la reglamentación, no toma en cuenta otros aspectos que podrían ayudar a determinar en qué casos se tiene el núcleo principal o base económica en un país, como pueden ser los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración de sus negocios y/o patrimonio. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.30)

Se deberían considerar tanto factores subjetivos como objetivos, de forma de evaluar la situación en conjunto. Analizar el criterio considerando los factores por separado podría llevar a consideraciones erróneas, por ejemplo no podemos decir que una persona tiene su núcleo principal en nuestro país únicamente porque allí tenga su patrimonio, ya que dejaríamos de lado otros factores como la fuente de sus ingresos o el lugar de residencia habitual de su familia (Marques, 2011).

En uno de los cambios más significativos, introducidos recientemente respecto al concepto de residencia fiscal, el Decreto 510/11 establece en su artículo 3º, que sustituye al inciso tercero del artículo 5º bis del Decreto 148/007, que "...no configurará la existencia del núcleo principal de sus intereses económicos ni la base de sus actividades, por la obtención exclusivamente de rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República..."

Con esto, una persona que no verifique el test de permanencia y obtenga exclusivamente rentas puras de capital, no será considerada residente a efectos fiscales.

Esta disposición reglamentaria pretende eliminar la salida de capitales hacia el exterior, ya que en caso de que no existiera, a una persona que por ejemplo tenga una cuenta bancaria en el Uruguay y obtenga intereses, no le sería beneficioso mantenerla ya que sería considerado residente fiscal, y a la luz de los cambios introducidos recientemente, podría quedar gravado también por algunas rentas que obtenga en el exterior. Sin embargo, con esta disposición, estaría quedando gravado como no residente únicamente por las rentas de fuente local.<sup>16</sup>

Por último, es importante mencionar que no se ha establecido en la norma, qué sucede en caso que la persona justifique adecuadamente que posee su residencia fiscal en otro país. Esto puede llevar a que se den casos de doble imposición, ya que perfectamente una persona puede obtener “el mayor volumen” de sus rentas en nuestro país, pero ser declarado residente fiscal en otro Estado que tome otro criterio para determinar tal condición, y si este último adoptó como elemento de conexión la residencia del individuo, probablemente grave todas las rentas obtenidas por él, independientemente del lugar donde se obtengan.

---

<sup>16</sup> Debemos destacar que lo mencionado es análogo a lo que determina el Decreto reglamentario del IRAE respecto a los establecimientos permanentes. En este sentido, la normativa de este impuesto determina que las entidades no residentes no configuran Establecimiento Permanente en nuestro país por el mero hecho de obtener rentas puras de capital.

El hecho de que la persona física posea la residencia fiscal en otro país podrá ser un elemento más para determinar que no se encuentran en nuestro país el núcleo principal o la base de sus actividades. Así, en aquellos casos en los que no se ha podido probar suficientemente que la persona tiene su residencia fiscal en Uruguay, esta situación debería contribuir a tomar posición al respecto, siempre que se demuestre adecuadamente que posee la residencia en otro país.

Estas presunciones, para Ferrari<sup>17</sup>, por su carácter reglamentario, deben considerarse relativas, por lo que admiten prueba en contrario. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.32).

Naturalmente, este tipo de controversias tienen un mayor espectro de soluciones cuando se presentan en el marco de países que hayan celebrado convenios entre sí. No obstante, es claro a nuestro juicio, la necesidad de que haya criterios objetivos que permitan minimizar la subjetivización de este test en la determinación de la verificación o no de la residencia.

## **ii) Intereses económicos o vitales**

La Ley estableció la presunción de que radican en nuestro país los intereses vitales de una persona “cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquel”. Luego, el Decreto Reglamentario N° 148/007 en su artículo 5° bis condicionó la verificación de la definición dada por la Ley a que “el cónyuge no esté separado legalmente...y los hijos estén

---

<sup>17</sup> Ferrari, Mario; “Impuesto a la Renta de las Personas Físicas. Rentas del Trabajo. Hecho Generador”, en “Estudios sobre Imposición a la Renta, Grupo de investigación de Finanzas Públicas”, Montevideo 2011, Ed. FCU; pp 211

sometidos a patria potestad”. El mismo Decreto, estableció también que “En caso de que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge”. Sin embargo, ni la Ley ni la reglamentación nada dicen respecto a los intereses económicos.

Para Fraschini (2006), los intereses económicos son aquellos vinculados a la economía de un sujeto, y pueden definirse como todas las relaciones del contribuyente con la fuente de sus ingresos y los bienes que componen su patrimonio. O sea que el lugar donde se ubiquen la mayoría de los bienes de una persona sería indicativo de que allí posee sus intereses económicos, siempre que ellos sean fuente de sus ingresos, esto es, se debe considerar más de un indicador de forma que no queden dudas al respecto.

Si miramos en el derecho comparado, se puede mencionar que en Francia se establecen como criterios para determinar el centro de los intereses económicos, el lugar donde se tienen mayores inversiones, la sede de las actividades empresariales o el lugar desde donde se maneja la propiedad. (Fraschini, 2006, p.492)

En la casuística de nuestro país, se han dado situaciones en las cuales la Administración no aclara en sus opiniones las diferencias entre los conceptos de núcleo principal o base de sus actividades y el centro de los intereses económicos, denotando, en definitiva, que los criterios pueden relacionarse de forma de que representen intrínsecamente un mismo concepto, y por ende presenten una misma solución.

En este sentido, podemos mencionar la respuesta dada por la DGI en la Consulta N° 4.883 de 13 de mayo de 2008, en la cual se afirma que, ante el planteo del

consultante de que no permanecía más de 183 días en el país, pero que tenía cuentas bancarias en Uruguay y además era titular de inmuebles aquí, el contribuyente configuraba la calidad de residente fiscal no por verificar el test de permanencia, sino por las otras condiciones, sin especificar cuales de ellas se cumplía. (Cáceres y Novaro, 2011, p. 37).<sup>18</sup>

Como mencionamos anteriormente, la reglamentación estableció la presunción de que una persona física es residente fiscal de Uruguay cuando residan en este país su cónyuge y los hijos menores de edad que de él dependan, admitiendo prueba en contrario. En esta presunción se manifiesta la idea de la convivencia física, y su finalidad es revelar la presencia física de una persona dentro del territorio en el cual se pretende probar su residencia fiscal. (García Carretero, 2006, p. 43)

Este criterio de “presunción familiar”, genera varios problemas, los cuales sólo enumeraremos en esta instancia, para analizarlos con profundidad más adelante.

Así, nos encontramos con que no queda clara cual es la definición de cónyuge a utilizar, y que se recurre como presunción a la circunstancia misma que se pretende probar (Fraschini, 2006, p. 492). O sea, se verifica la residencia fiscal de una persona si residen en Uruguay el cónyuge y los hijos menores de edad, planteándose el problema de cuál definición de residencia se toma para estos últimos. Lo lógico sería que se aplique la definición de residente a efectos fiscales,

---

<sup>18</sup> Cabe aclarar que la respuesta a esta Consulta ya no sería aplicable dado que el Decreto N° 510/11 estableció que no se considerara que se tiene el núcleo principal de sus intereses económicos ni la base de sus actividades por la obtención de rentas puras de capital exclusivamente.

con lo que se podría caer en un “círculo vicioso”, es decir, A es residente si B (su cónyuge) reside en Uruguay, y B es residente si A reside en Uruguay.

De todas formas se deberían aceptar otros criterios, diferentes a los previstos para el individuo, para probar la residencia del cónyuge e hijos menores, ya que la normativa no explicita dichos criterios (Marques, 2011)

Por último debemos mencionar que la norma tampoco indica qué implica que los hijos menores de edad “dependan de aquel”, cuál es el alcance de dependencia a que refiere la reglamentación, ni tampoco qué sucede en caso de que la persona tenga varios hijos y que alguno ya no esté a su cargo o resida fuera del país, esto es, si debe verificarse la condición para todos los hijos que tenga a cargo o con uno sólo ya basta.

Algo que si queda claro en la normativa es qué sucede si el contribuyente no tiene hijos. En este caso la reglamentación indica que “bastará la presencia del cónyuge” para que se cumpla con la presunción, por lo que si su cónyuge reside en el Uruguay, salvo prueba en contrario, verificará la condición de residente fiscal y tributará por la totalidad de las rentas obtenidas en nuestro país.

Para finalizar el análisis de los elementos del concepto de residencia fiscal, pasamos a mencionar cuáles son los medios de prueba aceptados, de acuerdo a nuestra legislación, para comprobar que se tiene la residencia fiscal en otro país.

Al respecto, el artículo 5° bis del decreto reglamentario del IRPF y el artículo 14 bis del decreto reglamentario del IRNR, establecen que la residencia fiscal en otro país se podrá probar exclusivamente mediante un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado.

Este certificado acreditará que la persona es residente fiscal en un Estado determinado, de acuerdo a la normativa interna de éste, la cual puede diferir de la nuestra, ya que la norma no establece ninguna exigencia al respecto. (Fraschini, 2006, p. 489)

Por lo tanto, se deberá aceptar dicho certificado sin importar la normativa que rige el principio de residencia fiscal en el país de su emisión.

Es de destacar que no se prevé solución alternativa para el caso en que la Autoridad Fiscal de un país no expida dichos certificados, por lo que ante esta eventualidad el sujeto no podría probar su condición de residente fiscal en otro país.

Al respecto, el Cr. Gabriel Cáceres (2011) menciona que “cualquier medio de prueba que reuniera las características de objetividad y de fácil comprobación podría servir para demostrar la residencia fiscal en otro país”.

Por su parte, Patricia Marques (2011) menciona que en caso que en el país de residencia fiscal de la persona, la Autoridad Fiscal no emita el certificado exigido, debería aceptarse la acreditación de la residencia fiscal por otros medios fehacientes que acrediten la verdadera situación en relación a la residencia fiscal del individuo en el Estado de que se trate. Esto ya se está utilizando para justificar la deducción de gastos en el IRAE, no sólo admitiendo certificaciones tributarias de las administraciones de otros Estados, sino también aquellas emitidas por parte de firmas internacionales de reconocido prestigio, al respecto del tratamiento tributario que es aplicable al sujeto del exterior de la renta (contraparte del sujeto local).

Por último, creemos importante mencionar que, a diferencia de algunas legislaciones comparadas, como es el caso de España, nuestra legislación no prevé solución alguna para aquellos casos en que el certificado de residencia fiscal se obtenga de un país con nula o baja tributación. España, por ejemplo, no acepta como medio de prueba para verificar la residencia fiscal en otro país, un certificado de residencia fiscal expedido por un país de este tipo.

Así planteadas las cosas, nuestro país debería aceptar dichos certificados y se estaría renunciando a la Potestad Tributaria aún cuando el individuo tampoco estaría alcanzado por impuesto a la renta o lo estaría a una tasa muy baja en el país de residencia fiscal.

#### **3.2.4- Dificultades de aplicabilidad del concepto**

Existen algunas circunstancias que no fueron previstas por el legislador y que por lo tanto la norma no establece una solución al respecto. A continuación mencionamos estas situaciones, que generan ciertos inconvenientes al momento de llevar la reglamentación a la práctica, así como también algunas soluciones que se plantean, tanto a nivel nacional como en el ámbito del derecho comparado.

##### **I) Cómputo de 183 días dentro del territorio uruguayo.**

Si bien la Ley no determina cómo deben computarse los 183 días en territorio uruguayo (condición para ser residente fiscal de acuerdo al mencionado artículo), el Decreto Reglamentario N° 148/007 subsana esta situación, estableciendo en su artículo 5° bis que para dicho período deben considerarse "...todos los días en que

se registre presencia efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo” El mismo artículo también menciona que no se tomarán en cuenta para este cómputo, los días en que el sujeto se encuentre como pasajero en tránsito en el Uruguay.

El primer aspecto importante de este punto es determinar a partir desde cuándo se comienzan a contar los días de permanencia en territorio uruguayo. Lo más lógico es que, para aquellas personas que ya son residentes fiscales, se comiencen a computar los días a partir del 1º de enero, que es cuando comienza el ejercicio fiscal. Entonces, si desde ese día hasta el 31 de diciembre la persona computó al menos 183 días en territorio uruguayo, seguirá manteniendo la condición de residente fiscal. A pesar de esto, otros países como el Reino Unido han adoptado normas que permiten acumular días entre distintos años naturales. (García Carretero, 2006, p. 19)

Donde nos encontramos con una mayor dificultad práctica, es al momento de la determinación del *dies a quo* para aquellas personas que no han adquirido aún la residencia fiscal en nuestro país. En el caso español, muy similar al nuestro, se han encontrado varias propuestas doctrinales para solucionar esta dificultad. (García Carretero, 2006, p. 20)

En este sentido, podemos mencionar a Baena Aguilar (1994) que considera que la simple presencia física del sujeto en territorio español marca el comienzo del plazo. También están aquellos, como Carmona Fernández, que manifiestan “que basta con una estancia o presencia significativa en territorio español para abrir el

cómputo del período de permanencia”. Esta solución nos conduce a otra indefinición; qué se entiende por presencia significativa.

Luego, encontramos quienes proponen que el fisco tome como punto de referencia la fecha en la que se haya expedido el permiso de residencia por las autoridades respectivas, solución que serviría únicamente para aquellas personas de nacionalidad extranjera que deban obtener un permiso de residencia (García Carretero, 2006, p. 20). Este criterio estaría asimilando la residencia fiscal a la residencia migratoria, al menos en su “punto de partida”, aunque luego el sujeto pueda no computar los 183 días de permanencia y termine por no configurarse la residencia fiscal.

Por su parte, Belén García Carretero (2006) considera que “el criterio de permanencia debería operar de forma automática pues, en caso contrario, carecería de eficacia”

Otro de los factores del elemento objetivo de la definición de residente fiscal, que puede presentar problemas al momento de su aplicación práctica, debido a la falta de definición legal, es el término “ausencias esporádicas”.

Así es que debemos remitirnos nuevamente al Decreto N° 148/007, que también soluciona la carencia de la Ley en cuanto a la definición del mencionado término, cuyo artículo 5° bis establece que las ausencias serán esporádicas “en la medida que no excedan los treinta días corridos”, salvo que el sujeto pasivo acredite su residencia fiscal en otro país, en cuyo caso las ausencias no se considerarán

esporádicas. Al respecto Fraschini (2006) menciona que la presencia en territorio pasa de ser efectiva, a considerarse un período de permanencia global, en cual “no sólo se deben considerar las ausencias sino también el motivo de las mismas”.

Lo que no hace el artículo 5° del Decreto 148/007 es definir el concepto más allá del período de 30 días, ya que no establece las causas que pueden llevar a ausentarse del país (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.20).

Otro inconveniente con las ausencias esporádicas es que, ni la Ley ni el Decreto Reglamentario, determinan a partir de cuándo se deben computar. En opinión de Carmona Fernández (2001), dicho cómputo se debe realizar desde un primer momento y no sólo en aquellos casos en que la residencia fiscal ya fue adquirida.

Si miramos en el derecho comparado, en el caso de España, la Administración ha tomado un criterio que la favorece en todo sentido en cuanto a la consideración de las ausencias esporádicas. Así, se considera de esta manera cualquier ausencia, sin tener en cuenta su duración, salvo que la persona acredite su residencia fiscal en otro país. (García Carretero, 2006, p.22)

Sin embargo, Carmona Fernández (2000) se aparta de este criterio, señalando el carácter accidental e irregular que deben tener las ausencias para ser consideradas esporádicas, y por tanto computar las mismas para el test de permanencia.

Como mencionamos al principio de este apartado, la reglamentación determina que los días en que un sujeto se encuentre como pasajero en tránsito en el país, no deben considerarse en el cómputo de los 183 días, por lo cual a continuación

definimos qué se entiende por pasajero en tránsito. Para ello recurrimos a la Ley N° 18.250 de 6 de enero de 2008, que en su artículo 36° establece que “se considera no residente a la persona extranjera que ingresa al país sin ánimo de permanecer en forma definitiva ni temporaria en el territorio nacional...integran esta categoría migratoria...6) Pasajeros en tránsito”. Este artículo solamente condiciona la calidad de pasajeros en tránsito a dos situaciones, en primer lugar que deben ser personas extranjeras y en segundo lugar a la intención de dicha persona en cuanto a su estadía. Debido a esto es que debemos definir el término extranjero, para lo cual nos remitimos al artículo 22° del Código Civil Uruguayo, cuyo primer inciso establece que “son ciudadanos, los que la Constitución del Estado declara tales. Los demás son extranjeros”. Y por su parte la Constitución de la República establece, en sus artículos 73° a 76°, que son ciudadanos los legales y los naturales (definiendo también ambos términos y sus condiciones).

Por lo tanto, de esto se desprende que son extranjeros aquellas personas que no tengan la ciudadanía natural ni la legal, y que si a ello le sumamos que no existe intención de permanecer en el país, dichas personas son consideradas pasajeros en tránsito y por ello no se consideran residentes fiscales.

## **II) Núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales**

Hablaremos ahora de los problemas que se pueden plantear en la práctica, respecto al elemento subjetivo de la definición de residente fiscal: “radicación en

territorio nacional del núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales”

Existen mundialmente varios países que utilizan este criterio para determinar la residencia de un sujeto, tomando diferentes interpretaciones de lo que se entiende por núcleo principal de sus actividades. En Francia corresponde al lugar donde el contribuyente realiza sus inversiones, donde tiene la sede de sus negocios personales, desde donde dirige sus propiedades. En España la doctrina entiende que para determinar donde se encuentra el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, se debería atender a dos elementos, por un lado, el lugar de obtención de la mayor parte de la renta y por otro, el lugar donde tenga la mayor parte de su patrimonio (García Carretero, 2006, p. 36).

En el mismo sentido, algunos autores plantean que en ciertas circunstancias se debería atender a otros factores, al margen de la renta material, tales como elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, o el lugar donde se evidencia la capacidad contributiva del sujeto (Rodríguez Rodríguez, 2010, p.263).

En el caso de Uruguay, como mencionamos en la sección anterior, la normativa determina que un sujeto tiene su núcleo principal o la base de sus actividades en el país donde genere las rentas de mayor volumen. A pesar de que esta definición aclara que es lo que se entiende por núcleo principal, surgen a la vez otras interrogantes.

El primer aspecto a mencionar que no se encuentra claramente definido y puede dar lugar a confusión al momento de su interpretación y aplicación, es en cuanto a la definición de renta que debe considerarse para hacer la comparación, esto es renta bruta o renta neta.

La DGI, en respuesta dada en la Consulta N° 5.457 del 03 de enero de 2011, asimiló el concepto de renta a ingresos brutos. Si bien, es claro que conceptualmente no son lo mismo, la Administración adoptó en este caso, una interpretación de muy fácil aplicación.

Queda muy claro que, el considerar el concepto de renta propiamente dicho, implica varios problemas de aplicación, debido a las diferencias que existen entre los distintos países relativas a los criterios de deducción de gastos.

En segundo lugar, no se explicita la forma en la que se deben comparar las rentas obtenidas en Uruguay, con las obtenidas en otro país. Se podría generar la discusión si se deben comparar con cada país individualmente considerado (en el caso que se generen rentas en más de un país además de Uruguay) o con el resto de las rentas obtenidas consideradas como un conjunto.

Creemos que en este caso se impone la interpretación de considerar a todas las rentas en forma individual, ya que de otro modo no serían comparables.

Esta posición fue la adoptada por la DGI a través de la Consulta N° 5.457 del 03 de enero de 2011, confirmando la interpretación antes mencionada.

Por otra parte, la norma tampoco indica en qué momento se debe hacer la comparación de las referidas rentas. Al respecto, se interpreta que, como el hecho generador del IRPF se configura al final del año civil, es en este momento en el cual debe realizarse la comparación, para verificar si se tiene o no el núcleo principal económico en Uruguay.

En opinión del Cr. Gabriel Cáceres (2011), con la cual coincidimos y creemos una solución lógica, se debería configurar la residencia a partir del siguiente año en el que se obtuvieron las rentas que verifican que se tiene el núcleo económico principal en el país, debido a que en caso contrario se podría dar la situación de que el sujeto no sepa hasta el final del año civil, a que impuesto estarán sujetas las rentas obtenidas en Uruguay.

Por otra parte, la aplicación de este criterio, podría llevar a que una persona obtenga en un año, de forma excepcional, el mayor volumen de sus rentas en Uruguay, sin radicarse ni realizar actividades frecuentes en el país. (Marques, 2011)

Aquí vemos nuevamente como no se toman en cuenta ciertos aspectos como ser la voluntad del sujeto de desarrollar sus actividades en el país, para determinar la ubicación del núcleo económico principal. Como ya hemos mencionado, en el derecho comparado se pueden encontrar soluciones en este sentido, ya que en ciertas legislaciones (España, Francia), se consideran otros factores tales como la ubicación del patrimonio, complementando así con un criterio mucho más subjetivo.

Por último, podemos mencionar otra interrogante del criterio y es la relativa a su extensión en el tiempo, o sea se debe determinar si, a los efectos de establecer la residencia de un sujeto, este es un criterio que se configura como una circunstancia puntual o si debe permanecer en el tiempo. En este aspecto García Carretero (2006) opina que lo más coherente con el concepto de residencia, el cual lo entiende como una “conexión efectiva entre la persona y el territorio del Estado de que se trate”, es que este criterio atienda a un período dilatado en el tiempo para determinar si la persona tiene su centro de interés económico en el que se busca determinar su residencia.

Es importante destacar, que no existe reglamentación que determine cómo pueden probarse o demostrarse los ingresos obtenidos en los diferentes países. Al respecto, nuevamente en la referida Consulta N° 5.457, se puede encontrar una solución, ya que en esta se menciona como un posible medio de prueba, las declaraciones de impuestos presentadas en el exterior. (Marques, 2011)

Para finalizar el análisis, profundizaremos en las interrogantes que surgen del concepto “**intereses económicos o vitales**”.

Ya hemos mencionado que nuestra normativa establece la presunción de que un sujeto tiene sus intereses económicos o vitales en Uruguay cuando allí residen su cónyuge e hijos menores a cargo, bastando con que resida el cónyuge cuando no existan hijos.

En primer lugar nos debemos preguntar, ¿Qué significa que residan su cónyuge e hijos menores? Para responder a esta interrogante debemos plantearnos cuál es la definición de residente a utilizar para determinar si el cónyuge e hijos menores de edad residen en Uruguay.

Parece lógico que debamos utilizar el concepto de residencia en el ámbito fiscal, ya que no puede ser admisible otra forma de verificar la residencia en materia tributaria (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.41).

En el mismo sentido, Serrano Antón (2002) señala que la residencia del cónyuge y de los hijos menores se verificará de acuerdo a los criterios de permanencia y centro de intereses económicos.

Por lo tanto, en caso de que el cónyuge y los hijos menores verifiquen la condición de residente mediante el test de permanencia, no habrá inconvenientes en determinar la existencia de los intereses económicos en Uruguay. Las dificultades se plantean si no se cumple esta condición y hay que recurrir al elemento subjetivo para probar la residencia de aquellos, ya que se podría dar la situación de que se necesite determinar la residencia del cónyuge a través de la propia presunción que se pretende probar en primer término.

En este caso deberían tenerse en cuenta otros elementos para determinar la residencia del núcleo familiar.

Por otra parte, la presunción establece algunos conceptos, de los cuales la normativa no explicita su alcance. Nos referimos por un lado al término cónyuge y por otro, a qué implica que los hijos menores estén “a cargo”.

Debemos analizar entonces, cuál es la definición de cónyuge a utilizar en este caso. En este sentido, la reglamentación determina que el cónyuge no debe estar separado legalmente, según lo que establece el Código Civil Uruguayo, por lo que se estaría adoptando una interpretación formal y estricta. De esta manera, se estaría dejando de lado la figura de la unión concubinaria, y no se la estaría considerando en la presunción, tal como sí se efectúa en otras situaciones de nuestra legislación tributaria.

Esta es una situación que debería ser considerada, teniendo en cuenta que en materia del propio IRPF se prevé la misma, al considerarse a las uniones concubinarias como sujetos pasivos del impuesto. Pero, por otra parte, esto no hace más que afirmar que no corresponde incluir al concubino en el ámbito de la residencia fiscal, ya que cuando se le quiso incluir se lo hizo a texto expreso (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p.39), o bien quizás, a nuestro juicio, podría ser una omisión en la norma.

En segundo lugar, nos proponemos analizar el alcance del concepto “menor a cargo”. Sobre este asunto, Belén García Carretero (2006) señala que existen dos posiciones en cuanto a la dependencia del menor respecto al potencial residente, por un lado están aquellos que consideran que dicha dependencia debe ser interpretada en términos económicos, o sea que si el menor no tiene dependencia

económica, se considera que está a cargo del sujeto; y por otro lado, las posturas se vuelcan a la interpretación del término dependencia en un sentido civil, esto es relacionándolo con la patria potestad.

Estas posiciones de la doctrina española pueden ser aplicables en nuestro país, presumiendo que una persona es residente fiscal uruguayo cuando sus hijos menores, que se encuentren bajo su patria potestad residan en Uruguay.

Otra interrogante que se puede plantear es ¿Qué sucede si el sujeto tiene varios hijos? ¿Todos deben residir en el país para que el sujeto verifique la condición de residente fiscal por medio de la presunción familiar?

Respondiendo a esta interrogante, Serrano Antón (2002), que si bien lo hace en el contexto de la normativa española, es perfectamente aplicable a nuestro caso, señala que “Para que entre en juego esta presunción han de tener la condición de residentes en España tanto el cónyuge como la totalidad de los hijos menores que dependan del sujeto”. Por lo tanto, en opinión de este autor, si uno de los hijos del sujeto no reside en el país del cual se pretende probar su residencia, no cumplirá con tal condición, al menos por este criterio.

Por último, es importante mencionar que si bien la normativa establece una solución para el caso de que no existan hijos, nada dice para la situación en que estos existan y no sean menores de edad, o si el sujeto tiene tanto hijos menores como mayores de edad. Nos encontramos así con situaciones en las que ni la Ley ni la reglamentación, establecen tratamiento al respecto (Cáceres y Pérez Novaro,

2011, p. 41), y tampoco hemos encontrado una solución en el derecho comparado que sea aplicable.

Sin embargo, podemos dejar planteado en este punto, que en mismo impuesto personal así como en materia de contribuciones especiales a la seguridad social (CESS) se ha dispuesto un marco más extenso en cuanto a la consideración de los hijos.<sup>19</sup>

### **3.3-Importancia del concepto de Residencia en los convenios de doble imposición celebrados por Uruguay.**

#### **3.3.1 Consideraciones previas**

Según la OCDE, “la doble imposición jurídica internacional puede definirse como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”.(MC OCDE, 2010, p. 7)<sup>20</sup>

La doble imposición internacional es un obstáculo muy importante para la expansión de las relaciones económicas entre los diferentes países, por lo que es necesaria su eliminación, o al menos mitigar en la mayor medida posible, los efectos que este trae en

---

<sup>19</sup> Cabe mencionar al respecto, la inclusión a los efectos de la deducción de gatos en el IRPF y en materia de CESS las exoneraciones en cuanto a la “cobertura médica u odontológica, asistencial o preventiva, integral o complementaria” incluida en la Ley N° 16.713 en su art. 167.

<sup>20</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés

los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas. (MC OCDE, 2010, p. 7)

Es por esto que mundialmente se viene reconociendo desde hace décadas la conveniencia de “aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición”. (MC OCDE, 2010, p. 7)<sup>21</sup>

Vista la importancia del tema es que ya existen tres modelos aplicados para evitar la doble tributación internacional: El Modelo Convenio OCDE, el de la ONU y el de Estados Unidos. Los dos primeros son los más utilizados internacionalmente.

Para el desarrollo de esta parte de nuestro trabajo, nos basaremos en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, dado que el Modelo de la ONU nació a partir del Modelo de la OCDE y por tanto sus disposiciones son muy similares, además de que Uruguay sigue, en términos generales,<sup>22</sup> los lineamientos de este último a la hora de la elaboración de Convenios para evitar la doble imposición con otros Estados.

Estos convenios para evitar la doble imposición serán aplicables a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, y su cometido es determinar en cuál de los países tributará la persona en caso de que estos graven la misma

---

<sup>21</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés

<sup>22</sup> Sobre todo en aquellos celebrados con países desarrollados.

renta. Para ello, los tratados le asignan la preferencia al país en el cual la persona física es residente y define “residente de un Estado contratante” a 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.<sup>23</sup>

En el caso de Uruguay se deberá verificar si se cumple con las condiciones establecidas en la normativa uruguaya, como ser el test de permanencia o la existencia del núcleo principal o centro de intereses vitales.

Como podemos observar, el MC OCDE remite a la legislación interna de cada Estado, la determinación de la condición de residente de una persona.

Sin embargo, el mismo establece una excepción a esto, determinando que dicho término no comprende, a los efectos del convenio, a “las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuente situada en el citado Estado o por el patrimonio que tengan en el mismo”.

Visto esto, el problema se presenta cuando una persona se convierte en sujeto pasivo de un mismo impuesto en más de un Estado por configurar la residencia fiscal en ellos. Esto ocurre por el hecho de que los Estados utilizan diferentes criterios de atribución de la potestad tributaria, básicamente el de la residencia por un lado y el de la fuente por el otro.

---

<sup>23</sup> Tomando como referencia la definición de Residente de un Estado contratante, del art. 4 del MC OCDE.

Para dirimir esta cuestión, en los convenios se utilizan las llamadas “*tie break rules*” o el término en español, “reglas de desempate”.

Así, para las personas físicas, el MC OCDE 2010 determina que esta situación se resolverá de acuerdo a las siguientes especificaciones:

- 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 es nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo”.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés

Estos criterios son subsidiarios, por lo que se van a seguir en el orden planteado y se pasa al siguiente únicamente si el primero no se cumple.

Podemos observar que el MC OCDE, en primera instancia, hace hincapié en el carácter de “permanente” de la vivienda, esto resulta más que claro de la lectura de los comentarios al art. 4 donde se utilizan ejemplos como ser “casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles” donde la persona debe haber tomado los recaudos para que el mismo esté disponible para su uso en cualquier momento. Si esto ocurriera en ambos Estados, se deberá atender a ubicar su centro de intereses vitales en algunos de de ellos, entendiéndose ello por “sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio”. Si no se pudiera establecer lo antedicho, adquiere importancia el carácter “habitual” de la vivienda. En último caso se da preferencia al Estado del cual el sujeto sea Nacional, si siguiera sin resolverse la situación los Estados contratantes deberán llegar a un acuerdo amistoso.

Al respecto el MC OCDE 2010 establece una serie de ejemplos que entendemos conveniente mencionar. Así describe el caso de “una persona física que tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de seis meses en el Estado B y, conforme al derecho interno de este, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración

de su estancia. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a esta persona. El Convenio debe resolver el conflicto”.<sup>25</sup>

### 3.3.2 Convenios de Doble Imposición celebrados por Uruguay

Uruguay tiene tratados firmados con los siguientes países:

- A. Alemania
- B. España
- C. Francia (Acuerdo de intercambio de información)
- D. Hungría
- E. Suiza
- F. México
- G. Ecuador;
- H. República Portuguesa
- I. Liechtenstein<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Traducción libre de los autores del original en inglés

<sup>26</sup> Queremos agregar que adicionalmente se encuentran en la actualidad a consideración del parlamento los tratados con los países de Malta, India y Finlandia. Y existe acuerdo técnico con los países de Corea del Sur, Noruega, Suecia, Dinamarca, Islas Feroe, Islandia y Groenlandia.

Realizaremos una breve descripción de los aspectos relevantes de estos tratados, vinculados al tema que nos ocupa.

Los convenios celebrados por Uruguay presentan una estructura similar en cuanto a su contenido, dado que en los primeros artículos encontramos las definiciones generales, entre las cuales se establecen las personas e impuestos comprendidos de cada Estado.

En lo que respecta a las personas comprendidas, los convenios son aplicados a los residentes de uno o ambos Estados contratantes, por lo que en los mismos se establece una definición de Residente Fiscal. En términos generales, todos los convenios celebrados utilizan la definición del MC OCDE la cual analizamos en capítulos anteriores. Sin embargo, existen excepciones en los casos particulares de los Tratados firmados con Alemania y Hungría, los mismos no incluyen la salvedad de que el término Residente no comprende “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”. (MC OCDE, 2010, p. 26).

Asimismo encontramos otras excepciones en los convenios celebrados con Ecuador y México, los cuales establecen que si una persona no fuera Residente de ninguno de los Estados contratantes no se le aplican las disposiciones establecidas en los mismos.

Siguiendo con la estructura de los convenios, cabe aclarar que antes de establecer los mecanismos con los cuales se evitará la doble imposición se realiza una clasificación y delimitación de las rentas incluidas en los mismos, así como también los bienes que constituyen el patrimonio a los efectos del convenio.

A continuación realizaremos un comentario de los convenios celebrados por Uruguay:

A. Alemania: Ley N° 18.844 de 28 de diciembre de 2011. El convenio determina los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición:

Para los residentes de Alemania, las rentas obtenidas y el patrimonio situado en Uruguay, que sean gravables en Uruguay, quedarán excluidos de la base imponible del impuesto alemán. Luego se enumeran una serie de rentas, a las cuales se le aplicará la deducción del impuesto uruguayo que se haya pagado por estas rentas, bajo ciertos topes.

Para los residentes uruguayos, se exceptúan de la base imponible del impuesto una serie de rentas que estarán gravadas en Alemania, sujetas a ciertas condiciones (rentas de bienes inmuebles, beneficios de empresas, dividendos). Además se deducirá del impuesto uruguayo, el impuesto pagado en Alemania, por rentas percibidas o bienes situados en este último. El importe de la deducción no podrá exceder la parte del impuesto uruguayo correspondiente a dichas rentas o bienes, antes de hecha la deducción.

B. España: Ley N° 18.730 del 24 de abril de 2011. Para el caso del tratado firmado con España; el mecanismo para evitar la doble imposición es la deducción del impuesto en España por un importe igual al pagado en Uruguay y viceversa. Sin embargo la deducción no podrá exceder la parte del impuesto calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Uruguay o España, según sea el caso.

Con la excepción de que las rentas obtenidas por una persona o el patrimonio que ella posea en su país de residencia estén exentos de Impuestos en este, el referido país podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

C. Francia: Ley N° 18.722 del 31 de diciembre de 2010. Con este país hay firmado un acuerdo de intercambio de información, no un convenio para evitar la doble imposición fiscal. El mismo establece el intercambio de información de carácter tributario comprendiendo aquella información que sea “pertinente para la determinación, implementación, control y recaudación de los tributos, para el cobro y la ejecución de créditos tributarios o la investigación o el enjuiciamiento de asuntos tributarios”.

D. Hungría: Ley N° 16.366 del 13 de agosto de 1993. Por su parte, en el Convenio con Hungría, las disposiciones contenidas en el mismo establecen lo siguiente:

-En primer lugar, cuando un residente de un Estado Contratante obtiene renta o posee patrimonio que, de acuerdo con las previsiones de esta Convención, puede ser gravado en el otro Estado Contratante, el Estado primeramente mencionado, exceptuará de impuestos tal renta o patrimonio.

-En segundo lugar, cuando un residente de un Estado Contratante obtiene rentas que pueden ser gravadas en el otro Estado Contratante, el Estado primeramente mencionado permitirá como deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente, una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado.

Tal deducción no será, sin embargo, mayor que la parte del impuesto computada antes que la deducción sea concedida, la cual es atribuible a todas las rentas provenientes de ese otro Estado.

-Y por último, cuando, de acuerdo con cualquiera de las previsiones de la Convención, la renta obtenida o el patrimonio propiedad de un residente de un Estado Contratante está exento de impuesto en ese Estado, tal Estado puede, no obstante, al calcular monto del impuesto sobre la renta remanente o el patrimonio de tal residente, tomar en cuenta la renta exenta o el patrimonio.

E. Suiza: Ley N° 18.867 del 28 de diciembre de 2011. El Convenio firmado con Suiza establece que los casos de doble imposición se subsanarán, aplicando los siguientes mecanismos:

Para el caso de un residente de Suiza, cuando este obtenga rentas o sea poseedor de algún elemento patrimonial que puedan someterse a imposición en Uruguay,

Suiza dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales. Si se trata de ganancias obtenidas de la enajenación de acciones de una sociedad con un activo conformado en más de un 50 % por propiedades inmobiliarias, dicha exoneración aplicará solamente si se demuestra una imposición efectiva sobre dichas ganancias en Uruguay.

Por otra parte, si un residente suizo obtiene dividendos, intereses o regalías que puedan ser pasibles de impuesto en Uruguay, de acuerdo a ciertas condiciones y limitaciones que el propio convenio determina, Suiza permitirá una desgravación a dicho residente, la cual puede consistir en una deducción del impuesto, una reducción única en el impuesto suizo, o una exoneración parcial en este.

En el caso de un residente uruguayo, que obtenga rentas que puedan ser sometidas a impuesto en Suiza, conforme a la normativa de este país, podrá acreditar el impuesto pagado contra cualquier impuesto uruguayo a ser abonado con relación a las mismas rentas. Existe la misma posibilidad para el patrimonio. Esta deducción no podrá exceder la parte del impuesto uruguayo sobre la renta o el patrimonio, calculado previamente a dicha deducción.

F. México. Ley N° 18.645 del 29 de diciembre de 2010. Este convenio es muy similar al acordado con España, en el mismo se determina lo siguiente:

“1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la legislación de México, conforme a las modificaciones ocasionales de esta

legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- a) el impuesto uruguayo pagado por ingresos provenientes de Uruguay, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos; y
- b) en el caso de una sociedad que detente al menos el 10 por ciento del capital de una sociedad residente de Uruguay y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto uruguayo pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

2. En Uruguay, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

Los residentes en Uruguay determinarán el impuesto correspondiente deduciendo del impuesto sobre la renta, que haya de pagarse en Uruguay sobre rentas procedentes de México, de acuerdo con las leyes uruguayas, el impuesto pagado al fisco mexicano conforme a las leyes mexicanas y de conformidad con el presente Convenio. Asimismo, se deducirá del impuesto sobre el patrimonio que haya de pagarse en Uruguay sobre bienes de todas clases situados en México, de acuerdo con las leyes uruguayas, el impuesto sobre el patrimonio pagado al fisco mexicano conforme a las leyes mexicanas y de conformidad con el presente

Convenio. El importe de la deducción no podrá exceder sin embargo la parte del impuesto uruguayo, correspondiente a dichas rentas o bienes antes de hecha la deducción”.

Se establece además, la misma disposición que en el convenio firmado con España, respecto a las rentas y el patrimonio exentos.

G-H-I. Dejamos para el final los convenios aprobados recientemente con Ecuador, Ley N° 18.932 del 20 de julio de 2012, Liechtenstein, Ley N° 18.933 del 20 de julio de 2012 y La República Portuguesa, Ley N° 18.934 del 20 de julio del 2012, los cuales establecen lineamientos similares y respecto al método para evitar la doble tributación se basan en criterios de créditos fiscales, esto es, se deduce del impuesto a pagar en uno de los Estados, el impuesto pagado en el otro Estado contratante, siempre que dicha deducción no exceda del impuesto calculado antes de la deducción.

Debemos mencionar adicionalmente, que recientemente se ha firmado un acuerdo de intercambio de información y para evitar la doble tributación con Argentina. Resta que el mismo sea ratificado por los legisladores de Uruguay.

Este acuerdo establece, en cuanto a mecanismos para evitar la doble imposición, básicamente que los impuestos pagados en un país sean acreditables en el otro Estado, teniendo como límite para ese crédito, el impuesto generado en este último. Al igual que los convenios que ya hemos detallado, este comprende los impuestos que gravan las rentas o el patrimonio en cada uno de los países.

En resumen, todos los convenios mencionados establecen similares mecanismos para evitar la doble tributación –salvo el caso de Francia que en definitiva tiene únicamente un objetivo de intercambio de información-. Tanto excluyendo la renta de la base imponible del impuesto (criterios basados en la exención), como otorgando la posibilidad de deducir el impuesto pagado en uno de los países contratantes (criterios basados en el crédito), en el cálculo del impuesto del otro, se busca que determinada renta o patrimonio que, por los motivos explicados al comienzo del apartado, pueda ser pasible de impuesto en más de un país, sea gravada una única vez. De las diferentes alícuotas de cada país, va a depender si el efecto de la medida es completo, o solamente disminuye en parte el perjuicio causado al contribuyente que se ve gravado en forma doble por sus rentas o patrimonio extranjeros.

## CAPITULO 4: DERECHO COMPARADO

Creemos de gran importancia analizar el tratamiento que se le da al concepto de Residencia Fiscal y cuál es su utilidad en la legislación de algunos países. Así, veremos algunas soluciones adoptadas por estos para determinar cuando una persona es Residente Fiscal.

Los Estados recurren a distintos criterios para configurar la Residencia Fiscal, los cuales pueden clasificarse en objetivos y subjetivos.

La Residencia se configura objetivamente cuando se toma en cuenta la mera presencia física en el Estado, sin importar el ánimo de establecerse y permanecer en el territorio de forma más o menos permanente.

Según el criterio subjetivo, la Residencia, solo configura, cuando al *corpus* se le agrega el *ánimus*, el deseo de permanecer en el territorio del Estado de manera relativamente permanente. “En esta acepción, la Residencia coincidiría con el concepto de Domicilio en el Derecho Civil”. (Fraschini, 2006, p. 482)

Se observará que en los países que mencionaremos a continuación, en muchas ocasiones los criterios aparecen combinados, de forma que podemos hablar de criterios mixtos.

Existen legislaciones donde se adquiere el status de residente luego de una presencia prolongada en el Estado, o viceversa, ella se pierde luego de que se da un período sustancial desde que la persona abandonó el país. En otro, se prevén

normas antielusivas por el cambio de la residencia a una jurisdicción de baja o nula tributación.

Cabe destacar que para algunas Administraciones Tributarias, el concepto de residencia determina que los obligados tributen por todas sus rentas, ya sean estas de origen nacional o extranjero.

#### **4.1-Alemania**

Una persona es residente alemán cuando ésta tiene su domicilio o residencia habitual en el territorio de éste país.

Se entiende que una persona tiene su domicilio en Alemania, si dispone allí de una vivienda en una circunstancia que permita concluir que ella es mantenida y utilizada. En este sentido, se tiene una vivienda cuando se dispone de espacios adecuados para vivir, sin que estos, manifiesten necesariamente la situación patrimonial del contribuyente o su estilo de vida (Fraschini, 2006, p. 483).

Por otra parte, la residencia habitual se verifica si la estadía de la persona no es de carácter temporario.

“Aquí, basta con la mera presencia y que esta sea duradera, es decir, haya permanecido más de seis meses y que la estadía no haya sido por descanso, enfermedad o visita. En estos últimos casos, se adquiere la residencia si la permanencia es mayor a un año”. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, pp. 62 y 63)

Según Menciona Fraschini la casuística jurisprudencial alemana, es una de las más ricas que se puede encontrar en el derecho comparado sobre el tema. En efecto entre otras se incluye la existencia del domicilio ante una habitación

amueblada, una habitación de hotel para uso duradero, una barraca en una obra de construcción, un coto de caza, una casa rodante en un camping y un barco entre otros casos. (Fraschini, 2006, p. 483)

#### 4.2-España

La residencia de las personas físicas se regula en el artículo nueve de la Ley N° 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). La misma referencia a tres circunstancias para determinar la residencia habitual de una persona física en territorio español:

- A. La permanencia más de la mitad del año natural en España, cuyo cómputo puede incluir las ausencias esporádicas.
- B. La ubicación en territorio español del núcleo principal o centro de intereses económicos.
- C. La residencia en España del cónyuge no separado y los hijos menores del contribuyente. (Rodríguez, 2010, p. 1)

En España la situación es muy similar a lo que ocurre en Uruguay, las condiciones para que una persona sea residente española son básicamente las mismas que en nuestro país, las cuales desarrollamos en el capítulo anterior y por lo tanto nos remitimos a ellas.

La diferencia fundamental entre ambas legislaciones, no es en cuanto a la definición del concepto sino a su aplicación. Mientras en España el ser residente implica que la totalidad de sus rentas (Renta Mundial) sean gravadas, aquí en Uruguay, solamente se gravan las rentas de fuente uruguaya, salvo algunas

excepciones que se han establecido en la Ley N° 18.718 del 24 de diciembre de 2010 y Ley N°18.719 del 27 de diciembre de 2010.

Un aspecto a destacar en la legislación española, son las medidas antielusivas que se incluyen en sus normas, respecto a aquellos residentes que tengan la intención de cambiar su residencia hacia alguno de los llamados paraísos fiscales.

En este sentido la Ley de Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 8.2 establece que “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”.

Para el Cr. Cáceres y el Dr. Pérez Novaro “la particularidad de España, radica en que no es una presunción, sino una extensión automática de la residencia, a diferencia de Italia y Portugal donde se presume que no se cambio la residencia, salvo prueba en contrario”. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p. 65).

#### **4.3-Francia**

En este país, se considera que una persona física es residente si tiene allí su hogar o si es su lugar de permanencia habitual. Esta última condición se configura luego de 6 meses de permanencia en el país.

Se agrega aquí, como causas de configuración de la residencia, el hecho de que se encuentre en Francia el lugar de desarrollo de la actividad principal o el centro de interés económico. La actividad principal puede entenderse como aquella a la que

se le dedica la mayor cantidad de tiempo o de la que se obtiene la mayor cantidad de renta, en tanto que, se considera al centro de intereses económicos como aquel lugar donde se tienen las inversiones principales o la sede de las actividades empresariales, o donde desarrolla su actividad profesional. (Cáceres y Pérez Novaro, 2011, p. 66)

Por lo tanto, de lo antes mencionado se desprende que existen cuatro criterios de vinculación, de los cuales los dos primeros son de naturaleza personal, el siguiente es de naturaleza económica y el último de naturaleza profesional.

Estamos en presencia de un país que contempla otras situaciones, además de la obtención exclusivamente de la renta, como ser la actividad, las inversiones, o la actividad profesional, de carácter más subjetivo, y que por otra parte complementan a las de carácter objetivo.

#### **4.4-Italia**

En este caso, una persona es considerada residente cuando figura en el Registro de Residentes de la ciudad durante la mayor parte del año fiscal. También se verifica la condición de residente cuando resida en Italia usualmente, o si su centro de negocios o intereses personales se encuentra en dicho país.

En cuanto al último criterio mencionado, son dos los elementos que se deben verificar, la concentración de los negocios e intereses (elemento objetivo) y la intención de que esta sea la principal o estable (elemento subjetivo). (Fraschini, 2006, p. 485)

En diciembre de 1998 se agrega el inciso 2° bis al viejo artículo 2° del Tuir en el cual se establece que “se consideran además residentes, salvo prueba en contrario, los ciudadanos italianos cancelados de los registros de la población residente y emigrados a Estados o territorios que posean un régimen fiscal privilegiados”. (Tuir, 1986, Art. 2)

Esto último configura una clara medida antielusiva, considerando residentes a aquellos que cambien su residencia hacia un territorio de baja o nula tributación.

#### 4.5-Reino Unido

La tributación de las personas físicas en Reino Unido está ligada a los conceptos de residencia y domicilio, confiriendo distintos grados de responsabilidad fiscal al contribuyente según se verifiquen los mismos.

La normativa Británica determina dos categorías de residencia, en virtud de las cuales una persona física puede ser *resident* u *ordinary resident*.

Rodríguez Rodríguez menciona que “en general la persona es *resident*, cuando:

- La estancia en el Reino Unido alcance los ciento ochenta y tres días o más en el periodo impositivo (seis de abril al cinco de abril del año siguiente). En este cómputo deben incluirse los días que al final de los mismos se está en Reino Unido.
- Si las estancias son inferiores a ciento ochenta y tres se puede ser residente atendiendo a la residencia de familia, a la situación del patrimonio o de los negocios o donde se encuentran las relaciones sociales”.

En cambio, ser *ordinary resident*, implica que la estancia en Reino Unido sea voluntaria, con el propósito de establecerse en el mismo y siendo parte de la forma de vida habitual (Rodríguez Rodríguez, 2010, p.266).

Por otra parte, el domicilio configura la responsabilidad tributaria ilimitada (*full tax liability*), y se tiene en el lugar donde el individuo tiene, o plantea tener, su hogar principal.

#### **4.6-Estados Unidos**

Aquí los extranjeros pueden ser considerados residentes, cuando tienen en dicho país su residencia permanente, condición que se configura si permanecen en territorio estadounidense más de 183 días al año durante el año fiscal o 31 días en el año en curso y un total de 183 días al menos durante los últimos tres años.

No obstante lo antes mencionado, podría un extranjero pasar menos de 183 días en el año en curso en otro país, pero si mantiene su domicilio y tiene con este una conexión más estrecha que con los Estados Unidos, la persona no será considerada como residente fiscal (Xavier, 2005, pp. 231 y 232).

#### **4.7-Argentina**

En este país, de acuerdo a lo que determina la Ley de Impuestos a las Ganancias, el criterio general es que las personas físicas nacionales se consideran residentes “per se” a efectos fiscales. Decimos que este es el criterio general ya que existen excepciones al mismo, de acuerdo a las cuales no se consideran residentes aquellas personas que, teniendo nacionalidad argentina, adquieran su residencia

permanente en el exterior o se ausenten del país en forma continuada por un período mayor a doce meses.

Según lo antes mencionado, podemos decir que en Argentina, a diferencia del resto de los países que hemos repasado hasta aquí, adquiere gran importancia la nacionalidad a efectos de determinar la residencia fiscal de las personas.

Por otra parte, también se consideran residentes los extranjeros que hayan obtenido su residencia permanente de acuerdo a las leyes migratorias locales o cuando hayan permanecido en el país por un período mayor a los doce meses de forma ininterrumpida.

Existe una excepción a esta regla que son los extranjeros que permanezcan en territorio argentino por razones de trabajo, estudio o investigación por un período no mayor a los 5 años.

#### **4.8-Brasil**

Lo más importante de destacar de la legislación brasileña respecto a la residencia fiscal es que si una persona se traslada hacia otro país pero sin la intención de establecerse permanentemente en el mismo, continuará siendo residente brasileño, por lo cual su renta estará sujeta a tributación en el país por los doce meses posteriores, independientemente donde esta se haya producido.

## CAPITULO 5: CONCLUSIONES

El propósito de nuestro trabajo ha sido el análisis del concepto de residencia fiscal de las personas físicas en virtud de su introducción y aplicación en el derecho tributario uruguayo, dada la relevancia que ha adquirido el mismo en el último tiempo, tanto a nivel nacional como internacional.

Son varios los motivos por los cuales este es un tema de gran importancia hoy en día. A nivel mundial, la facilidad de acceso a los mercados internacionales que existe actualmente, lo cual favorece las relaciones comerciales de los países, genera que, cada vez en mayor medida, sea necesaria la regulación de estas relaciones en varios aspectos, entre ellos el tributario. Es aquí entonces donde radica la importancia del concepto de residencia, ya que el mismo es fundamental para definir la potestad tributaria de los Estados sobre las personas.

Por otra parte, es de gran relevancia en el ámbito de los tratados internacionales para el intercambio de información financiera y para evitar la doble imposición.

En el terreno nacional, es un tema en auge y que ha cobrado creciente importancia. En primer lugar, porque nuestro país no escapa a la situación planteada anteriormente, pero principalmente debido a que, a través de la Reforma Tributaria introducida por la Ley N° 18.083, la imposición a la renta en nuestro país se ha estructurado en base a este concepto.

La mencionada Ley sustituyó los impuestos a la renta existentes hasta el momento creando el IRAE, el IRPF y el IRNR. Asimismo, introdujo una definición de residente fiscal, necesaria para determinar qué impuesto pagará, en principio, cada persona.

Esto último se debe a que nuestro país está afiliado al principio de la fuente como factor de vinculación tributaria, y por lo tanto la finalidad de determinar la residencia o no de una persona física es conocer qué impuesto pagará sobre las rentas generadas en territorio uruguayo.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, entendemos que en la actualidad, a la luz de los nuevos cambios practicados al sistema tributario, Uruguay estaría dejando de lado el criterio de la fuente como factor exclusivo, pasando a utilizar un criterio mixto, al menos en ciertas hipótesis. La causa de esta situación es que los últimos cambios normativos al respecto establecieron que se gravarán ciertas rentas generadas en el exterior por parte de residentes uruguayos, considerando a las mismas como de fuente uruguaya, en lo que se denomina una extensión de la fuente.

Respecto a la definición establecida por la normativa uruguaya, la misma contiene un criterio objetivo y un criterio subjetivo para determinar si una persona física es residente fiscal uruguayo o no.

El criterio objetivo refiere a un test de permanencia, estableciendo un mínimo de 183 días en territorio uruguayo para que una persona física sea considerada residente fiscal.

Por su parte, el criterio subjetivo contempla la intención de permanencia del sujeto. Es así que se presentan elementos como poseer en el país el núcleo principal o la base de sus actividades, o sus intereses vitales. Por tanto se están incluyendo dos elementos que dan el indicio de que una persona desea permanecer en el país, la obtención de recursos económicos y la familia.

Debido a que es un concepto novedoso en nuestra legislación, es que se observan varios problemas, principalmente al momento de su aplicación práctica. Dichas dificultades refieren, respecto al elemento objetivo, a la forma de computar los días de permanencia en territorio uruguayo, a partir de cuándo se comienza a contar, y en qué situaciones las ausencias se consideran esporádicas y por tanto se suponen tiempo efectivo de permanencia en el país, computándolas así en el test de permanencia.

Si bien existen algunas soluciones explícitas en la normativa, ella no aclara todos los aspectos antes mencionados, por lo cual adquiere relevancia la interpretación que se realice de cada caso en particular. Hemos podido observar que a nivel de las legislaciones, y principalmente de la doctrina de otros países (fundamentalmente de España, ya que Uruguay se basó en el concepto de Residencia Fiscal utilizado por este país), se han adoptado variadas soluciones, las cuales pueden ser perfectamente aplicables al caso doméstico.

Por ejemplo hay quienes consideran que se tome como punto de partida para el cómputo de los referidos 183 días, el primer momento en que se verifique presencia física en el país, y otros que recomiendan una “estancia o presencia significativa”. Respecto a las ausencias, se habla de un carácter irregular y accidental de las mismas para ser consideradas esporádicas.

En cuanto al elemento subjetivo del concepto, debemos mencionar ciertas dificultades que se generan con algunas definiciones como ser, los criterios para determinar donde se encuentra el núcleo principal de las actividades económicas o cuándo se considera que los intereses vitales del sujeto se encuentran en territorio uruguayo.

La normativa uruguaya es bastante clara en cuanto al último de los criterios, estableciendo una presunción familiar, esto es, se presume que una persona tiene sus intereses vitales en Uruguay si allí residen su cónyuge e hijos. Sin embargo, respecto al primer criterio mencionado, y si bien plantea que se considerará que se tiene el núcleo principal o la base de sus actividades en territorio uruguayo si obtiene la mayor parte de sus rentas en Uruguay, genera a la vez varias indefiniciones como cuál es el concepto de renta a considerar, de qué forma se debe comparar y en qué momento.

Al respecto, se pueden encontrar diferentes opiniones y planteos, así como también alguna solución derivada de la propia casuística. En este sentido, debemos mencionar que la Administración de nuestro país ha asimilado el concepto de renta a ingresos brutos, lo cual sin dudas conceptualmente no es lo

mismo. Respecto a la forma de comparar las rentas obtenidas en los diferentes países, una interpretación acertada puede ser considerarlas individualmente, lo cual ha seguido también la Administración en respuesta a un caso particular planteado en una Consulta Vinculante.

Otro problema que se genera al tomar el criterio del volumen de rentas, es que de esa forma se dejan de lado otros elementos bien importantes como lo es la voluntad de la persona de establecerse económicamente en el país. Así es que podemos ver, en el derecho comparado, que se toman en cuenta aspectos tales como la ubicación del patrimonio de la persona, conjuntamente con el nivel de rentas obtenidas.

En cuanto a los intereses vitales, mencionamos que nuestra normativa plantea una presunción familiar, la cual es bastante clara. No obstante, nos encontramos aquí también con dificultades al momento de llevar dicha presunción a la práctica.

Así, entre otras cosas debemos definir, cuándo se entiende que el cónyuge e hijos a cargo residen en Uruguay, qué implica que los hijos menores estén a cargo, y qué definición de cónyuge es aplicable en este caso. En primer término es lógico pensar que para determinar la residencia o no de los familiares del sujeto, debe utilizarse la definición de residencia a efectos fiscales. Respecto a la dependencia de los hijos menores, ésta puede considerarse en términos económicos o relacionando la misma con la patria potestad. Y por último, debemos mencionar que la normativa remite al Código Civil Uruguayo a efectos de establecer el concepto de cónyuge, adoptando una interpretación estricta.

Como vimos, la realidad puede plantear variadas circunstancias que no están previstas por la Ley, o que su solución no es completa. Debemos imaginar que la propia casuística y la interpretación que realice la Administración de cada situación en particular irán proporcionando las soluciones.

Volviendo al plano internacional, debemos referirnos ahora a la importancia que tiene el concepto de residencia fiscal en los convenios internacionales a nivel tributario. Como decíamos al principio de este capítulo, el incremento de las relaciones comerciales entre los países ha llevado a que se deban buscar mecanismos para determinar la potestad tributaria de los Estados, pero también se deben buscar mecanismos para evitar la doble imposición internacional. Uno de estos mecanismos son los convenios bilaterales.

Estos convenios están basados en modelos de organismos internacionales, como la OCDE y la ONU, y un concepto fundamental para su aplicación es el de residente. A partir de allí es que se establecen métodos para evitar o minimizar la doble imposición, ya sea a través de criterios basados en el crédito fiscal o, basados en la exención.

Uruguay actualmente tiene firmados convenios con Alemania, Francia, Suiza, Hungría, España, México, Liechtenstein, Ecuador y Portugal. Además de estos, está muy próximo a aprobarse un tratado con Argentina.

Si bien el cometido de este tipo de convenios es eliminar obstáculos para la expansión de las relaciones comerciales y económicas entre los países, en nuestro

caso, y principalmente en el último tiempo, el objetivo implícito en ellos es cumplir con las exigencias internacionales en cuanto a facilitar la obtención de información financiera y tributaria.

Aquí, naturalmente, las eventuales controversias que se planteen tienen un mayor camino recorrido respecto a la que se observa únicamente a través de la Ley doméstica y los mínimos casos planteados a la Administración.

No obstante, entendemos clara y necesaria la precisión de algunos aspectos que hemos mencionado en el presente trabajo, quizá incluso abordando soluciones que se han adoptado en otros países o que nuestra doctrina ha planteado.

Dado lo reciente del tema en nuestro país, además de la necesidad anterior, es dable esperar como ya mencionamos, que la propia casuística genere y determine una mayor resolución mediante la opinión de la Administración ante consultas que realicen los contribuyentes, y se brinde, en consecuencia, mayor luz a los aspectos aún discutibles.

**CAPITULO 6: BIBLIOGRAFÍA**

- Valdés Costa, N, Valdés Costa, R., Sayagués, E. (2002). *Código Tributario Comentado* 6ta. Ed. Montevideo, Uruguay: F.C.U.
- Código Civil Uruguayo
- Fraschini, J. (2006). *La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo en Revista tributaria N°193*. Montevideo, Uruguay: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- D'Angelo, P. (2003). *La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria en Revista tributaria N° 176*. Montevideo, Uruguay: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- Cáceres, G., Pérez Novaro, C. (2011). *Concepto de Residencia en el Sistema Tributario Uruguayo*. Montevideo, Uruguay: Autor.
- Rodríguez Rodríguez, A. (2010). *Residencia de las Personas Físicas: Aspectos Prácticos*, Cuadernos de Formación. Colaboración 40/10. Volumen 11/2010. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Xavier, A. (2005). *Derecho Tributario Internacional, Conceptos Fundamentales*. Bs.As., Argentina: Editorial Abaco.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2000). *Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*.

- Serrano Antón, F., (2002). *Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional*”, en Doc N° 24/02. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- García Carretero, B., (2006). *La Fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. Madrid, España: Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Baena Aguilar, A., (1995). *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona, España: Aranzadi
- Carmona Fernández, N., (2000) *El impuesto del ausente*, en Carta Tributaria, Monografías. Madrid, España.
- Carmona Fernández, N., (2001) *Residencia de las personas físicas y las entidades*, en Fiscalidad Internacional. Madrid, España: Centros de Estudios Financieros
- Marques, P., (2011). *Residencia*. Montevideo, Uruguay: Autor.
- Cáceres, G., (2011). *La tributación de los trabajadores relocados en Uruguay*. Montevideo, Uruguay: Autor.
- Eco, U. (1997). *Cómo se hace una tesis: técnicas y procedimientos de investigación, estudio y escritura*. Barcelona, España: Gedisa.
- Jaque López, J., (2010). *Principios e introducción a la doble tributación internacional*, en Revista Impuestos N°162. Bogotá, Colombia: Legis.

- Herran Ocampo, C., (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Bogotá, Colombia: Autor.
- Saul D. Cestau, (2008). *Personas*, volumen II, 6° edición. Montevideo, Uruguay: FCU.
- Ley N° 18.083 del 27/12/2006. Nuevo Sistema Tributario.
- Decreto 148/007 del 26/04/2007. Decreto Reglamentario del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.
- Decreto 149/007 del 26/04/2007. Decreto Reglamentario del Impuesto a las Rentas de los No Residentes.
- Decreto 150/007 del 26/04/2007. Decreto Reglamentario del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.
- Ley N° 18.718 del 24/12/2010.
- Ley N° 18.719 del 27/12/2010 de Presupuesto Nacional, Sección VII.
- Acuerdo entre La República Oriental del Uruguay y La República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Convenio entre La República Oriental del Uruguay y La confederación Suiza para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio

- Convenio entre La República Oriental del Uruguay y El Reino de España para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
- Convenio entre La República Oriental del Uruguay y La República del Ecuador para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
- Convenio entre La República Oriental del Uruguay y El Principado de Liechtenstein para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
- Convenio entre La República Oriental del Uruguay y La República Portuguesa para evitar la doble imposición y la reducción fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
- Ley N° 18.730 del 24/04/2011. Convenio para evitar doble imposición con
- Decreto 493/011 del 30/12/2011
- Decreto 510/011 del 30/12/2011
- Decreto 917 del nuovo testo unico delle Imposte sui redditi (Tuir) del 22/12/86, Italia.

# ANEXO

## **ANEXO I: Emisión de certificados de Residencia en el Uruguay**

### **I.I-Introducción**

Con marco en la investigación realizada hemos decidido profundizar sobre los aspectos prácticos respecto a la emisión de Certificados de Residencia Fiscal en el Uruguay.

En su función de órgano administrador y de contralor del sistema tributario uruguayo, la Dirección General Impositiva (DGI) es el organismo encargado de emitir los Certificados de Residencia Fiscal en el Uruguay.

Existen dos casos que son de interés para la presente investigación, por un lado la emisión del Certificado de Residencia Fiscal, y por otro la emisión del Certificado de Retención de Impuestos para que los extranjeros puedan acreditar un adelanto de impuestos en los países que sean residentes, en caso de que corresponda.

### **I.II- Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal en el Uruguay**

La emisión de Certificados de Residencia Fiscal en nuestro país comenzó en octubre del 2010. La normativa de base son los art. 2 bis y ter del Decreto 150/2007, art. 5 bis del Decreto 148/2007 y art. 14 bis y ter del Decreto 149/2007. Estos artículos son los que determinan los criterios aplicables para verificar si una

persona es Residente Fiscal en el Uruguay y establecen que el organismo competente de la emisión del referido certificado es la DGI.

Teniendo en cuenta la normativa antes mencionada, la persona física que requiera un Certificado de Residencia Fiscal en el país deberá presentarse ante la DGI efectuando la correspondiente solicitud.

La misma deberá realizarse a través del formulario N° 5202:

<b>SOLICITUD</b>															
<b>CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL</b>															
Art. 2 bis y ter del Decreto 150/007, Art. 5 bis del Decreto 148/007 y Art.14 bis y ter del Decreto 149/007															
<b>5202</b>						<b>DGI</b>									
VERSIÓN 00						DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA									
<b>RUBRO 1 - IDENTIFICACIÓN</b>															
1											N° DE IDENTIFICACION 2				
NOMBRE o DENOMINACIÓN											PERIODO	DIA	MES	AÑO	
											DESDE	6			
											HASTA	7			
MARCAR	PERSONA FISICA 33		PERSONA JURIDICA 34		OTRA ENTIDAD 35										
DOMICILIO PARTICULAR / FISCAL	CALLE 12					NÚMERO 13				APTO. 22					
	COMPLEMENTO 14					LOCALIDAD 15				DEPARTAMENTO 16					
	COD. POSTAL 17		TELÉFONO 18				CORREO ELECTRÓNICO 21								
DOMICILIO CONSTITUIDO	CALLE 23					NÚMERO 24				APTO. 25					
	COMPLEMENTO 26					LOCALIDAD 27				DEPARTAMENTO 28					
	COD. POSTAL 29		TELÉFONO 30				CORREO ELECTRÓNICO 31								
GIRO DECLARADO 32															
<b>RUBRO 2 - CONVENIO INTERNACIONAL</b>															
EXISTE CONVENIO? MARCAR SI/NO 32															
PAIS SIGNATARIO 33															
<b>RUBRO 3 - INSTITUCION ANTE LA QUE SE EXHIBIRÁ EL CERTIFICADO</b>															
<b>RUBRO 4 - RESPONSABLE</b>															
El que suscribe 980											en su calidad de 981	declara			
que los datos consignados están vigentes y que son los que constan en el Departamento RUC de la DGI.															
Doc. Identidad 982															
FIRMA															

Este formulario se encuentra en la página de la DGI siendo de libre acceso para el público.

La Persona Física deberá presentar un formulario por periodo fiscal requerido, en una vía, con los siguientes datos: apellidos y nombres, número de identificación (RUT, CI, DNI o pasaporte), domicilio particular en el caso de personas físicas; convenio internacional que se invoca en caso que corresponda, ejercicio fiscal sobre el cual se requiere la certificación y giro declarado. Asimismo deberá indicar el organismo ante el cual se presentará el certificado.

Mediante el formulario, el solicitante declara que los datos están vigentes y que fueron registrados ante el Departamento de Registro Único Tributario de la DGI.

El solicitante del certificado de residencia deberá acreditar los extremos requeridos por el legislador a efectos de probar la misma.

En el caso de que quisiera probar su permanencia en el país por más de 183 días, la información mínima que deberá suministrar consistirá en el certificado de los movimientos migratorios, expedido por la Dirección Nacional de Migración, correspondiente al año o años por los que se requiere certificación.

El solicitante es libre de aportar cualquier otra información que considere relevante para probar su residencia fiscal en el país.

El trámite se debe ingresar en el octavo piso de la DGI por mesa de entrada, creando un expediente administrativo para el análisis del caso. Dicho expediente es remitido a la Comisión de Fiscalidad Internacional, la cual analizará si se cumplen las condiciones legalmente exigidas y, en consecuencia, sugerirá acceder o no a la solicitud efectuada por el contribuyente. En caso afirmativo se remite el

expediente a la Asesoría Tributaria de la DGI la cual enviará el mismo a la División Recaudación, que es la autoridad competente para emitir el certificado.

Los Certificados de Residencia se emiten en español con traducción en inglés de todos los datos entre paréntesis. Los datos contenidos en el mismo son:

- ❖ Encabezado con la leyenda: “Certificado de Residencia en la República Oriental del Uruguay a efectos de la aplicación de convenio para evitar la doble tributación”
- ❖ Número de Certificado Expedido
- ❖ Dirigido: “A quien corresponda”
- ❖ Nombre del solicitante
- ❖ RUT o número de identificación tributaria
- ❖ Tipo de Contribuyente, si es persona física o jurídica u otra entidad
- ❖ Dirección del Solicitante, especificando ciudad y departamento.
- ❖ Cuerpo de la certificación: “Se certifica, a los efectos del Convenio para evitar la Doble Imposición vigente entre la República Oriental y... que la persona individualizada en el presente documento, en cuanto nos es posible conocer, ha sido residente fiscal en Uruguay y ha estado sujeto a imposición en este país durante el periodo, de acuerdo con la legislación tributaria uruguaya.



Este formulario lo debe presentar el responsable, por lo general a pedido del sujeto pasivo del exterior (contribuyente), de forma de declarar la retención efectuada a tal contribuyente.

Se completa aún si el contribuyente retenido no se encuentra inscripto en el Registro Único de Contribuyente y/o no fue identificado en la declaración de retenciones del responsable.

El formulario se presentará en tres vías junto con la copia del resguardo de retenciones correspondiente y la copia de la Declaración Jurada de retenciones presentadas por el agente de retención.

La presentación se realiza en la oficina de la DGI correspondiente al domicilio constituido del responsable.

Los datos requeridos en el formulario son:

- ❖ Período Declarado
- ❖ Número de RUT, se completa con CI o NIE o RUT del contribuyente. No se completa para el caso en que el contribuyente no posea ninguno de estos números.
- ❖ Detalle de impuestos y conceptos. Se detalla el impuesto, el concepto del mismo, la tasa vigente y el monto de la retención.

La presentación del formulario se realiza ante la unidad de la DGI que corresponda según la categoría que el agente de retención tenga en dicho organismo, como ser CEDE, NO CEDE o Grandes Contribuyentes. Dicha unidad

analiza que la información presentada sea consistente entre sí y coincida con los registros del organismo. En caso afirmativo se emite el formulario.

La persona a la cual se le retuvo, con el formulario firmado, procederá a presentarlo en su país de residencia para que le sea tomado el crédito fiscal, el cual, dependiendo de la normativa del país de residencia, podrá ser deducido de los impuestos a pagar allí.

#### **I.IV-Datos de Interés**

Como mencionáramos antes, se comenzó con la emisión de los certificados de residencia fiscal recién en octubre de 2010, por lo cual el desarrollo y la casuística presentada hasta el momento es bastante escasa.

La mayoría de las solicitudes son realizadas por ciudadanos de países con los que Uruguay tiene firmados convenios para evitar la doble tributación. Así, nos encontramos mayormente con caso de ciudadanos mexicanos y españoles, siguiéndole en cuanto a solicitudes presentadas los ciudadanos alemanes.

Hasta la fecha de realización de nuestro trabajo la mayoría de las solicitudes se amparan en el criterio de permanencia de 183 días en territorio nacional para probar la residencia fiscal en el Uruguay. Debido a que la forma de probar este aspecto es con el certificado de movimientos migratorios de la Dirección Nacional de Migración, esto no presenta mayor dificultad.

Para casos que presentan una casuística más rica se realizan las consultas a la Comisión de Fiscalidad Internacional la cual deberá expedirse sobre el tema, generando así un antecedente para casos posteriores.

Este es el motivo que dio origen a la Consulta N° 5.457 del 03 de enero de 2011, en la cual se plantean dos situaciones:

“1-Se trata de un ciudadano uruguayo no residente, que recibiría en herencia padrones rurales por un total aproximado de 8.000 hás, que se explotaría conjuntamente con otras 600 hás que adquiriría. Asimismo manifiesta que dichas hectáreas están pobladas con ganado vacuno, lanar y yeguarizo. También obtendría por herencia un inmueble urbano.

Alega poder obtener su residencia fiscal en nuestro país dado que configuraría en Uruguay el núcleo principal de sus negocios.

En relación a la hipótesis planteada, consulta a qué tipo de renta refiere de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del decreto n° 530/009 del 23 de noviembre de 2009; qué necesitaría la Oficina para entregar el certificado de residencia fiscal y la periodicidad con la que deberá solicitarse el mismo.

2- Ciudadano uruguayo no residente que recibirá de herencia padrones rurales por un total aproximado de 2.800 hás, pero que enajenaría unas 600 hás y el resto las daría en arrendamiento al sujeto de la situación 1”.

La respuesta de la Administración fue, luego de enumerar los criterios que la legislación establece para determinar si una persona física es residente fiscal en Uruguay, la siguiente:

“De acuerdo a la normativa expuesta, el concepto de renta debe interpretarse en este caso asociado a la noción de núcleo principal, lo que implica que será aquel lugar donde se realice la actividad económica que genere mayor caudal de ingresos brutos.

Cabe agregar que la comparación debe hacerse país por país, no la sumatoria de todos los países respecto a Uruguay.

En cuanto a la documentación respaldatoria que se debería anexar a la solicitud de residencia, dependerá de cada situación particular. A vía de ejemplo, podría ser la Declaración Jurada de impuestos presentada ante la Administración Tributaria del país correspondiente, la cual deberá ser legalizada y traducida.

La solicitud de certificado deberá realizarse por cada año civil, por lo cual en cada periodo se deberá comparar la situación de Uruguay respecto de otros países”.

Si bien como mencionamos anteriormente, la casuística actual se reduce prácticamente a la prueba de residencia por medio del test de permanencia, casos como el de la mencionada consulta, dejan un antecedente bastante contundente para nuevas situaciones que se puedan suceder.