

RESUMEN EJECUTIVO

Siguiendo las directrices de nuestro relator general, a continuación se realiza un resumen ejecutivo de este trabajo como relato uruguayo.¹

Uruguay es uno de los pocos países que mantiene a la fecha su afiliación al criterio de la fuente territorial (“*source income*”) con algunas excepciones.

En el año 2007, Uruguay instrumentó lo que se dio a conocer como la Reforma Tributaria (**RT**). Dicha reforma buscó la modernización del sistema vigente y la introducción de ciertos conceptos de derecho tributario internacional que habían estado ausentes en la legislación interna hasta la fecha: el concepto de residencia fiscal (**RF**), el de establecimiento permanente (**EP**) y la normativa de precios de transferencia (**PT**). Asimismo, buscó la simplificación y armonización tributaria, eliminando diversos impuestos menores y creando un sistema de imposición a la renta que abarcó no sólo a empresas sino también a los individuos, para quienes se optó por un sistema dual de imposición (separando las rentas que provienen predominantemente del factor capital de aquellas que provienen predominantemente del factor trabajo). El Impuesto al Patrimonio (**IP**), también fue modificado,

* Asociada en el Departamento de Sociedades y Tributario del Estudio Guyer & Regules. Contadora Pública egresada de la Universidad de la República. Egresada del Diploma de especialización en impuestos de la Universidad ORT.

** Socio del Departamento de Sociedades e Impuestos del Estudio Guyer & Regules. Contador Público egresado de la Universidad de la República. Master en Derecho y Técnica Tributaria de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo. Profesor de la materia Franquicias Fiscales en la Maestría y Especialización en Tributaria, del Centro de Postgrados de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República (Uruguay).

¹ Los autores agradecemos la colaboración del Comité Científico del Instituto uruguayo de Estudios Tributarios (“IUET”), especialmente a los Dres. Alberto Faget y José Luis Shaw, además de la colaboración del Dr. Juan Bonet (integrante del directorio del IUET), sin perjuicio de que las opiniones aquí vertidas son de nuestra propia responsabilidad.

aunque en menor medida.

Dentro de este contexto de renovación de la legislación interna, en el año 2009, la OCDE incluyó a Uruguay en la lista de países no comprometidos con el cumplimiento de los estándares fiscales internacionales en materia de transparencia por impulso de los líderes del Grupo de los 20 (G20). A raíz de esta situación, uno de los principales objetivos del Gobierno fue salir de dicha lista. Para ello, se aceleró la suscripción de diversos Convenios de Doble Imposición (**CDIs**) que estaban en negociación y además se concretaron nuevos CDIs y Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (**AIIT**).

Como consecuencia, nuestro país pasó de tener únicamente dos CDIs vigentes en el año 2009 (con Alemania y Hungría), a una situación actual donde cuenta con una red de catorce CDIs vigentes a la fecha del presente informe, siendo sólo tres de estos CDIs con países latinoamericanos (Argentina,² Ecuador y México). Adicionalmente se han firmado nueve AIITs.

Veremos en el desarrollo de este relato, que al igual que sucede con la mayoría de los países latinoamericanos,³ y quizás influenciado por el contexto en el que tiene origen la negociación de estos convenios, así como las dimensiones geográficas y económicas de nuestro país,⁴ Uruguay ha adoptado mayoritariamente como método para evitar la Doble Tributación Internacional (**DTI**) el sistema del crédito por imputación ordinaria o tax credit, tanto en la norma interna como a nivel de CDIs, siendo el CDI con Ecuador el único caso donde se ha logrado introducir cláusulas de tax sparing. Asimismo, en la firma de CDIs con algunos países desarrollados se ha logrado incorporar el método de la exención.

Debe tenerse en cuenta que más allá que no fuera el objetivo principal de nuestro Gobierno en forma inicial, la celebración de CDIs y la incorporación en los mismos de medidas para evitar la DTI se ha vuelto cada vez más relevante en un país

² Como veremos en el desarrollo del trabajo dicho acuerdo no sigue exactamente los Modelos de Convenio OCDE ni ONU, aunque los toma como referencia.

³ MAZZ, Addy, PISTONE, Pasquale (coords.): *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010. Artículo: “La prevención en América Latina de la Doble imposición internacional en la perspectiva de la redacción de un tratado modelado” por Jacques Malherbe, Edoardo Traversa, Isabelle Richele, Carolina Cañon Bohórquez.

⁴ Romano, Alvaro; Serra Semiglia, Fernando: “Tratados internacionales de tributación suscritos por Uruguay. Análisis de la diferentes categorías de rentas comprendidas (empresarias, regalías intereses, etc.)”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 38, Número 223 (jul.-ago. 2011), p. 561-582. Reunión Técnica (Montevideo: 20 de julio 2010).

donde las extensiones de fuente y los casos de renta mundial comienzan a aparecer.

A nuestro entender, el proceso de cambios aún no se ha detenido. En efecto, es de esperar que el Plan de Acción BEPS⁵ recientemente publicado, implique una nueva revisión y renegociación de la red de CDIs actual lo cual, como mencionan De León y Ferrari Rey,⁶ requerirá a su vez de nuevos cambios en la normativa interna uruguaya.

En virtud de todo lo antes mencionado, analizaremos a continuación la casuística de situaciones que llevan a situaciones de DTI en el marco de la legislación local y de los CDIs firmados por Uruguay, haciendo foco en los conceptos internos de RF y los criterios de sujeción aplicados por Uruguay, así como también la existencia de algunas normas antiabuso locales que tienen efecto en la tributación internacional llevando a situaciones de DTI.

PARTE I: Criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio

I.1. Impuestos a la renta y el patrimonio

I.1.1. Concepto de impuesto

De acuerdo al Código Tributario Uruguayo (CTU),⁷ se denomina impuesto a aquella prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Dentro de este marco, encontramos los diferentes impuestos sobre la renta introducidos o modificados en la ley de RT y el impuesto al patrimonio.

⁵ Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes finales 2015. Accesible en <<http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>>.

⁶ DE LEÓN, Pierina; FERRARI REY, Mario: “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral BEPS con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?” En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 43, Número 250 (Enero - Febrero 2016). p. 65-98

⁷ Art. 11 del CTU.

1.1.2. Impuestos sobre la renta

Con la RT, la tributación de la renta (**IR**) pasó a estar comprendida en términos generales por los siguientes impuestos:

- Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (**IRPF**).
- Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (**IASS**).
- Impuesto a las Actividades Económicas (**IRAE**).
- Impuesto a las Rentas de los No Residentes (**IRNR**).

Detallaremos a continuación en forma breve las rentas comprendidas en cada uno de los impuestos referidos.

El IRPF, es un impuesto que grava las rentas de fuente uruguaya (con algunas excepciones que veremos posteriormente) obtenidas por personas físicas residentes. Se trata de un sistema dual. Por una parte se gravan las rentas que derivan predominantemente del factor capital (principalmente rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario e incrementos patrimoniales) a una tasa máxima del 12%. Por otra parte, se gravan las rentas derivadas predominantemente del factor trabajo (obtenidas dentro y fuera de la relación de dependencia), en tasas progresivas que van desde el 0% al 30%. Dicho sistema tiene la particularidad que no se permite la compensación de resultados entre una categoría y la otra. Finalmente, vale señalar que existen muy pocas deducciones aplicables en este impuesto, las que se encuentran previstas mayormente en relación a las rentas de trabajo.

El IASS, por su parte grava las rentas derivadas de jubilaciones y pensiones obtenidas por personas físicas residentes, que sean servidas por instituciones públicas o privadas residentes en Uruguay, en tasas progresivas que van del 0% al 25%. No se encuentran comprendidas en este impuesto los ingresos por pasividades originados en aportes a instituciones de seguridad social no residentes, aun cuando el agente pagador sea una entidad residente. No admite deducciones.

El IRAE, en su aspecto objetivo comprende las actividades empresariales (ya sea por el sujeto que las realiza o por la combinación de los factores capital y trabajo), las asimiladas a empresariales por habitualidad en la enajenación de inmuebles, y ciertas rentas que si bien están en principio comprendidas en el IRPF, son sujetas a IRAE por opción o en forma preceptiva (por ejemplo por nivel de ingresos). El IRAE grava la renta neta, determinada como la renta de fuente uruguaya menos aquellos gastos deducibles, los cuales estarán afectados por algunas ficciones reali-

zadas por la norma local a los efectos del cómputo de gastos como ser la denominada “regla candado”, la cual comentaremos con mayor profundidad más adelante. La tasa aplicable sobre la renta neta es del 25%.

Por su parte, el IRNR, grava las rentas de fuente uruguaya (en su concepto territorial y extendido) que obtengan las personas físicas o jurídicas no residentes, cuando las mismas no actúan en Uruguay a través de un EP, a una tasa máxima del 12%. En este caso las rentas comprendidas serán las rentas empresariales y asimiladas a empresariales por habitualidad en la enajenación de inmuebles, los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital y los incrementos patrimoniales. Existen remisiones en la norma del IRNR al IRAE, cuando se trata de rentas empresariales o asimiladas, y al IRPF cuando se tratan de rentas relacionadas a rendimientos del trabajo o el capital.

Finalmente queremos señalar que no existe en el sistema uruguayo un impuesto específico que grave las rentas derivadas de sucesiones y/o donaciones.

En el caso particular de las sucesiones, la norma del IRPF y por ende del IRNR por vía de remisión, señala que no existirá alteración en la composición del patrimonio en los casos de transferencias por el modo de sucesión.

Por su parte, las donaciones, estarán también comprendidas en los impuestos a la renta ya mencionados, disponiéndose en el caso particular del IRPF, que las donaciones recibidas serán consideradas renta exenta al efecto de dicho impuesto. Al no existir tal exoneración en el marco del IRNR ni del IRAE, las donaciones recibidas en esos casos serán una ganancia gravada.

1.1.3. Impuesto al Patrimonio

El IP es un impuesto anual que grava la diferencia entre activos y determinados pasivos y en lo que refiere a fuente somete a gravamen a los bienes y derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, aunque con mínimos no imponibles y tasas progresivas de hasta 1.5% en el primer caso y, y una tasa fija de 1.5% en el segundo. Aplica tanto para residentes como no residentes en Uruguay.

El monto imponible se determina por diferencia entre activo gravado y pasivo computable.

En cuanto al pasivo, debe tenerse en cuenta que la normativa interna prevé una lista taxativa de pasivos que se entienden deducibles, los cuales a su vez sólo serán computables en tanto excedan el importe de los activos exentos o en el exterior

que una persona física o jurídica tenga.

Si bien en el caso de las personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el exterior, se encuentran exonerados de tributación los saldos de precio que deriven de importaciones, préstamos y depósitos, veremos que las limitaciones en la deducción de pasivos para la determinación del impuesto local, podrán generar situaciones de DTI.

I.2. Los conceptos en la normativa interna local que impactan en la DTI

A nuestro entender, siendo Uruguay un país afiliado principalmente al criterio de fuente territorial, las situaciones de DTI internacional en donde Uruguay sea estado de la residencia, serán limitadas.

Sin embargo, compartiendo y ampliando lo señalado por Acosta y Bruzzone,⁸ la DTI en una transacción donde participe Uruguay podrá derivarse principalmente de las siguientes situaciones:

- Diferencias en los criterios de conexión o asignación de potestad tributaria utilizados (fuente territorial vs. renta mundial, renta mundial vs. renta mundial).
- Diferencias en los conceptos de fuente utilizados.
- Diferencias en la definición de residencia.
- Normas antiabuso que afectan la determinación de la base imponible de los impuestos y/o la aplicación del CDI.

I.2.1. Criterios de conexión utilizados

Como señalamos anteriormente, el sistema tributario uruguayo ha adoptado principalmente el principio de la fuente territorial tanto para el IR como para el IP.

Por lo tanto, en aquellos casos donde un residente de un país que aplica el criterio de la renta mundial, desarrolle actividades o posea activos en nuestro país, estaremos ante una situación de DTI.

⁸ ACOSTA, Juan Andrés; BRUZZONE, Leonardo: “Las situaciones de doble tributación entre Argentina y Uruguay y las formas de evitarlas sin mediar un Tratado: El caso particular de los servicios personales” En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 39, Número 227 (mar.-abr. 2012), p.181-223. Jornadas Rioplatenses de Tributación, 8a. (Montevideo: 18-19 ago.2011).

A su vez, en el año 2011 entró en vigor una norma que implica para Uruguay la adopción del criterio de renta mundial en relación a los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en el exterior por personas físicas residentes. De esta manera, pasan a estar gravados por IRPF no sólo los rendimientos mobiliarios de fuente uruguaya, sino también los 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 (los cuales hasta la fecha eran considerados renta de fuente extranjera), planteándose un posible nuevo escenario de DTI.

Como señalamos en nuestro resumen ejecutivo, la RT introdujo entre otros el concepto de EP. Sin embargo, en este punto queremos destacar que tal introducción no fue realizada con el fin de atribuir potestad tributaria, como sucede a nivel de convenios. Por el contrario, el concepto de EP lo que busca determinar es a qué impuesto estarán sujetas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por una entidad no residente: IRAE en caso que exista EP o IRNR en caso que no lo haya.

1.2.2. Definición de fuente

Como señalamos, como criterio general, el IR gravará las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados en Uruguay, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Sin embargo, existirán ciertas situaciones donde si bien las rentas no responden a este principio general, y por ende no son estrictamente de fuente uruguaya, son consideradas gravadas mediante una ficción que se ha dado a conocer como extensión de la fuente, que puede llevar a escenarios de DTI.

Casos de extensión de la fuente:

a) Servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia

En este caso, se extiende el concepto de fuente de forma tal que tanto el IRAE, el IRPF como el IRNR pasan a gravar los 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. Se da en este caso un apartamiento del criterio de conexión por fuente territorial, pasándose a un elemento de conexión basado en el sujeto pagador de las rentas y ciertas características del mismo (contribuyente de IRAE que obtiene rentas gravadas por el impuesto).

b) Servicios personales prestados en relación de dependencia fuera del territorio nacional

Asimismo, y desde el año 2011, los servicios personales prestados por contribuyentes del IRPF en relación de dependencia, estarán gravados por el impuesto independientemente del lugar de prestación de los mismos, siempre que sean prestados a contribuyentes del IRAE, IRPF o a ciertas entidades que atribuyen rentas.

c) Servicios Oficiales

También se encontrarán gravadas por IRPF, independientemente del lugar de prestación de los servicios, las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia que el Estado pague o acredite a ciertos sujetos considerados residentes en función de su nacionalidad (**Servicios Oficiales**).

d) Servicios de publicidad y propaganda

La ley de presupuesto recientemente promulgada⁹ agregó nuevas extensiones de la fuente, pasando a considerar a los servicios de publicidad y propaganda prestados en el exterior gravados tanto para el IRNR, IRAE e IRPF, en las mismas condiciones mencionadas para los servicios técnicos en el literal a).

e) Derechos federativos, de imagen y similares de deportistas

Asimismo, la citada ley de presupuesto también consideró íntegramente de fuente uruguaya (sin importar si califica como residente el deportista en nuestro país o no) las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares, cuando los deportistas se encuentren inscriptos en entidades deportivas residentes,¹⁰ así como también las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas.

1.2.3. Definición de residencia

El concepto de residencia fue introducido inicialmente en nuestra norma interna a los efectos de determinar qué impuesto a la renta se debía tributar y no para atribuir la potestad tributaria.¹¹

⁹ Ley 19.355 promulgada el 19/12/2015 y publicada en el Diario Oficial el 30/12/2015.

¹⁰ Antiguamente los no residentes sólo quedaban comprendidos en el impuesto si estaban inscriptos en una entidad deportiva residente por más de 60 días.

¹¹ Decimos inicialmente ya que esto se modifica en 2011, donde la definición de residente fiscal cobra relevancia a los efectos del IRPF donde los residentes fiscales pasan a tributar por renta mundial para los rendimientos mobiliarios obtenidos en el exterior.

De esta manera, por aplicación de este concepto se deriva lo siguiente:

- las **personas físicas residentes** tributan IRPF, IRAE o IASS.
- las **personas jurídicas residentes**, tributan en la mayoría de los casos el IRAE en forma preceptiva, ya sea por su forma jurídica o bien por el tipo de actividad que realizan.
- los **no residentes** (definidos por oposición al residente) tributan IRNR (salvo que configuren EP en cuyo caso tributarán IRAE).

Como se señaló en el punto 1.2.1, este concepto será relevante además a los efectos de determinar si proceden las hipótesis de renta mundial o de extensión de fuente para el caso del IRPF.

Pero más allá de estos fines tan relevantes en términos internos, esta definición tendrá suma importancia a nivel convencional, ya que todos los CDIs celebrados por Uruguay se remiten a la definición local de cada Estado a los efectos de determinar si una persona o entidad se encuentra comprendida en los mismos y cuál es el país de residencia.

Esta remisión podría derivar en situaciones de doble residencia y generar dificultades respecto a cómo se debe aplicar el CDI.

Es por ello que nos parece relevante entonces analizar los conceptos de residencia para personas físicas y jurídicas dispuestos en la norma doméstica con mayor profundidad.

a. Residencia de personas físicas

En primera instancia queremos señalar que el concepto de residencia fiscal para las personas físicas en nuestro país es independiente del concepto de residencia legal, no siendo condición para ser residente fiscal ni la gestión ni el otorgamiento de la residencia legal uruguaya.

La condición de residente fiscal, está prevista en las normas del IRPF y dependerá de una serie de condiciones objetivas y subjetivas, que van en línea mayormente con las condiciones planteadas por el derecho comparado.

En primer lugar la norma del IRPF planteó una condición objetiva a los efectos de otorgar la residencia, que implica que la persona permanezca más de 183 días du-

rante el año civil en territorio uruguayo (test de permanencia).¹²

En segundo lugar, la norma plantea ciertas condiciones subjetivas que pueden ser consideradas a los efectos de determinar la residencia cuando la condición objetiva no se cumpla. Dichas condiciones implican que la persona física tenga en el territorio nacional el núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.¹³

Un punto a considerar es que no se aclara en la norma local qué sucede en el caso que la residencia se configure en otro país, ni se incorporan para tal caso reglas de desempate (“*tie-breaker rules*”) en la norma interna (lo que sí sucede a nivel de CDIs).

Finalmente, se debe señalar que se consideran con residencia fiscal en Uruguay a todos los nacionales que cumplan Servicios Oficiales para el Estado Uruguayo u otros organismos internacionales.¹⁴

b. Residencia de personas jurídicas

En general los distintos países utilizan más de un criterio para determinar la residencia de las personas jurídicas, como forma de abarcar un mayor número de si-

¹² A esos efectos la norma señala que se deberán considerar todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo. También se computarán las ausencias esporádicas, en la medida que no excedan los treinta días corridos y salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Debe tenerse en cuenta que la residencia fiscal en otro país, se acreditará a estos efectos en forma exclusiva mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado. Por el contrario, no se computarán los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países.

¹³ En ese sentido, por vía reglamentaria se entendió, que una persona tiene su núcleo principal o la base de sus actividades en el país, cuando genere en Uruguay rentas de mayor volumen que en cualquier otro país. Esta comparación deberá realizarse país a país. Asimismo se señaló, que no se entenderá que el núcleo principal de los intereses económicos ni la base de sus actividades se encuentra en Uruguay, por la obtención de rentas puras de capital en forma exclusiva, aun cuando la persona tuviera la totalidad de su activo radicado en Uruguay. A su vez, se presume que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en Uruguay su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente y los hijos estén sometidos a patria potestad. En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge.

¹⁴ Se considera dentro de este universo a aquellos miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares uruguayas (con algunas excepciones), los titulares de cargo o empleo oficial del Estado Uruguayo como miembros de delegaciones y representaciones permanentes ante organismos oficiales internacionales u observadores en el extranjero y los funcionarios que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

tuaciones.

En el caso uruguayo el concepto de residencia para las personas jurídicas, tanto en el IRAE como en el IRNR, establece que serán consideradas residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales. Asimismo, para el caso del IRAE, se estableció que también se considerarán residentes en territorio nacional, las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, a partir de la culminación de los trámites formales requeridos para ello (redomiciliación).

Por lo tanto, se observa que en el caso uruguayo se opta por un criterio meramente formal, desconsiderándose otro tipo de elementos materiales como el lugar donde se realiza la actividad económica. De esta manera, una sociedad uruguaya cuyas rentas sean de fuente extranjera en su totalidad, será residente fiscal en Uruguay, pudiéndose generar como consecuencia situaciones de doble no imposición internacional.

Este punto podrá perjudicar a Uruguay al momento de aplicar un tratado, ya que como este no es el criterio más utilizado para fijar la residencia de las personas jurídicas, es probable que se entienda al aplicar las reglas de desempate, que Uruguay no es el Estado de residencia para la aplicación del CDI.

1.2.4. Normas antiabuso

A nuestro entender, y en opinión compartida con la doctrina local,¹⁵ la expresión antiabuso debe identificarse con el concepto de antielusión, aun reconociendo que la labor interpretativa es intensa.

Al decir de Sartori y Ferrari,¹⁶ entenderíamos que estamos en presencia de normas antiabuso cuando las mismas se anticipen a las eventuales conductas de un

¹⁵ FAGET PRATI, Alberto: "Interpretación y calificación en materia tributaria: Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal" En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 31, Número 181 (jul.-ago.2004), p. 431-440. Jornada Internacional de Derecho Tributario (Montevideo: 23 oct.2003). En dicho trabajo, en el marco de una mesa redonda se discutió en abundancia el tema. Ver especialmente el debate, en donde destacamos entre otras, las conclusiones del Dr. José Luis Shaw (Págs. 581 y 582). Adicionalmente, recomendamos la lectura de las conclusiones del Dr. Ramón Valdés Costa en Código anotado, Ed. FCU, 5° ed. 2005, Págs. 178 y ss.

¹⁶ FERRARI Rey, Mario; SARTORI, Eliana. "Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición". En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 41, Número 240 (may.-jun. 2014), p.509-532

contribuyente que busca eludir la verificación del hecho generador o reducir la base imponible, y prevean de antemano acciones correctivas que equiparen los resultados de la elección de dichas conductas, con los resultados que se hubieran obtenido de no haberse utilizado las mismas.

Consideramos que las normas antielusivas podrían tener efecto en la DTI por la negación o limitación de la aplicación de los beneficios de un CDI y/o por modificar la determinación de la base imponible limitando la deducción de gastos o pasivos que fueron ingresos o activos sujetos a imposición en otro país.

A su vez, la categorización de una norma local como antielusiva, así como la identificación de su finalidad, será relevante, porque como veremos más adelante en el marco de los CDIs, las remisiones genéricas a normas locales no incluirían a las normas antielusivas internas que impidan la aplicación de los beneficios de un CDI, a menos que el CDI específicamente lo prevea.

Las normas antielusivas pueden ser específicas (como las que limitan la deducción de un gasto incurrido con un paraíso fiscal) o genéricas, donde simplemente se permite al intérprete desconocer el negocio celebrado con ánimo elusivo y asignar a la situación bajo estudio los efectos que hubiera tenido de no haberse interpuesto dicho negocio.¹⁷

A nuestro entender, en posición compartida por Faget y por Sartori y Ferrari, no existe en Uruguay una norma antiabuso genérica. Si bien se ha discutido si el principio de la sustancia sobre la forma previsto en el artículo 6 de nuestro CTU podría considerarse como tal, se ha entendido que no lo es ya que no podría ser utilizado como norma antielusiva en los casos en que forma y sustancia coincidan.¹⁸

Sin embargo, sí existen normas antiabuso específicas que tienen impacto en la DTI.

Es el caso por ejemplo de lo que se ha dado a conocer en Uruguay como la “regla candado”. Mediante la misma, se condiciona la deducción de los gastos y costos en el ámbito del IRAE al hecho de que los mismos hayan sido computados como

¹⁷ FERRARI REY, Mario; SARTORI, Eliana. “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 41, Número 240 (may.-jun. 2014), p.509-532

¹⁸ Al respecto Faget señaló: “*nosotros debemos preguntarnos a continuación: ¿en el Derecho Tributario uruguayo, el artículo 6, inciso segundo, del Código Tributario de Uruguay es una norma antielusiva genérica que permite la recharacterización, de modo tal que puede considerarse configurado el hecho generador, que estrictamente no se ha configurado? Yo hace tiempo que pienso que no. Hoy pienso que no. Es una norma aplicable exclusivamente al caso de la existencia de inadecuación entre forma y sustancia y no una norma antielusiva genérica*”. *Revista tributaria* N° 181. p. 437.

renta gravada (ya sea en Uruguay o en el exterior) por la contraparte a una tasa total igual o superior a la del IRAE (25%). Si este no fuera el caso, dichos gastos sólo podrán deducirse en la proporción que guarde la tasa del exterior en relación a la tasa del IRAE. La regla candado podría considerarse una “subject-to-tax-clause”.

Las normas de extensión de fuente en relación a servicios técnicos y retribuciones por trabajo dependiente ya vistas anteriormente, constituyen también normas antiabuso específicas, ya que se busca evitar que se sitúe en el exterior a quien presta los servicios como forma de evitar el gravamen.

Asimismo, la instalación de los mecanismos de ajuste por medio de la aplicación de las normas de PT constituye también un ejemplo de norma antiabuso.

Por el contrario, a diferencia de otros países, Uruguay no cuenta con normas de subcapitalización (thin capitalization). Sí existen normas que podrían asimilarse a las normas de transparencia fiscal internacional (CFC) en materia de IRPF, las cuales serán analizadas en la parte II.

Finalmente, queremos señalar, que en el marco del IP, también encontramos normas antiabuso en la limitación a la deducción de pasivos (evitando determinados tipos de endeudamiento), o en la absorción de los mismos por activos exentos o en el exterior (desestimando en este caso la reestructuración eventual del patrimonio a la fecha de cierre fiscal). Estas distorsiones en la normativa interna, creadas por el legislador para evitar abusos por parte de los contribuyentes, pueden llevar a casos de DTI económica. Por ejemplo hay pasivos que no son deducibles del IP (por no estar en la lista taxativa de pasivos deducibles), pero que a su vez son activos gravados por IP vía retención para el acreedor del exterior por no entrar en la lista de activos exentos. Esto sucede por ejemplo cuando un no residente compra un crédito que originalmente era un préstamo no gravado por IP pero que con la cesión pierde la naturaleza de préstamo y por tanto la exoneración (caso ratificado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la Sentencia 290/06).

PARTE II: Mecanismos domésticos para evitar la doble imposición internacional

No es común encontrar medidas internas específicas en la normativa vigente que busquen evitar hipótesis de DTI. Esto deriva de la afiliación de nuestro país al principio de fuente territorial que lleva a que las situaciones de DTI sean limitadas.

Detallaremos a continuación los mecanismos que han sido utilizados por la normativa local para evitar la DTI.

II.1. Exención

Como es sabido, la exención implica que un determinado país gravará las rentas obtenidas en su territorio eximiendo total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero. A veces dicha exención está supeditada a un previo gravamen en el Estado de la fuente.

Si la exención es total, estaremos en definitiva frente a la aplicación lisa y llana del principio de la fuente.¹⁹

En el caso Uruguayo, las rentas de fuente extranjera en principio no quedan comprendidas en el impuesto, en tanto se sigue el principio de fuente territorial y por ende la exención se vuelve muchas veces innecesaria desde un punto de vista práctico.

Sin embargo, sí se torna relevante en los casos donde la normativa interna da lugar a situaciones de DTI.

Antes de la RT, y en el marco del impuesto anterior (el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio - **IRIC**) existían casos de exención previstos para los pagos realizados al exterior por concepto de servicios técnicos²⁰ y dividendos.²¹ En el caso de los dividendos, dicha norma procuraba específicamente evitar una situación de doble imposición.

En la actualidad, la exención se ha previsto como forma de evitar la doble tributa-

¹⁹ MAZZ, Addy: *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*. tomo 1, volumen 2. 3ª.ed. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1991: pp. 243-265

²⁰ Lo que se señalaba entonces era que si dichos servicios se encontraban gravados en el país del domicilio del prestador y éste no obtenía un crédito fiscal por el impuesto pago en Uruguay, los mismos estarían exentos en Uruguay. Sin embargo, esta norma exoneratoria no fue replicada en las normas vigentes.

²¹ Lo que allí se establecía es que Uruguay gravaría los dividendos pagos al exterior, cuando dichos impuestos estuvieran gravados en el país de domicilio del titular y éste tuviera crédito fiscal por el impuesto pago en Uruguay. Sin embargo, cuando la persona jurídica del exterior no podía hacer uso del crédito fiscal por haber obtenido renta fiscal negativa, la renta era considerada exenta. Luego de la RT, las rentas por dividendos pagadas a no residentes sin EP en el país pasaron a estar alcanzadas por el IRNR, en tanto los beneficios que generen dichos dividendos hayan estado gravadas por el IRAE. En este caso, estaremos ante una DTI jurídica, para la cual no existe exención ni crédito fiscal en el marco de la norma actual.

ción local que surge al aplicar la norma CFC dispuesta en el marco de IRPF para rendimientos mobiliarios del exterior. Dicha norma busca evitar que por medio de la interposición de sociedades extranjeras que tributen menos del 12% (tasa máxima del IRPF aplicable a rentas de capital) se difiera el cómputo del IRPF. En tales casos, la sociedad extranjera se considera transparente y se imputan las rentas correspondientes en cabeza del contribuyente al momento que el ingreso es percibido o puesto a disposición de la entidad no residente. Dado que la distribución de dichos dividendos por la entidad del exterior estaría a su vez alcanzada por el IRPF a una tasa del 12%, se previó su exención al momento de la distribución para evitar la doble tributación local.^{22,23}

II.2. Crédito impositivo (Tax Credit)

Este mecanismo implica que existe una situación donde un país grava la totalidad de las rentas obtenidas en su territorio y en el extranjero, pero luego descuenta del impuesto a pagar, el impuesto abonado en el extranjero por esas rentas.

Este método admite dos posibilidades, la imputación íntegra, donde el país de residencia permite la deducción correspondiente al importe total del impuesto pago en el país fuente sin limitaciones, o la imputación ordinaria, donde el crédito fiscal concedido por el país de residencia se encuentra limitado al propio impuesto generado por las rentas procedentes del exterior.

En nuestra normativa se previeron (y sólo en el marco del IRPF), dos situaciones en las cuales se otorga el crédito impositivo por imputación ordinaria.

Una de dichas situaciones busca eliminar la DTI en el caso de los rendimientos mobiliarios del exterior obtenidos por personas físicas residentes. A esos efectos, se estableció que se podrá acreditar contra el IRPF generado por dichas rentas, el impuesto a la renta análogo pagado en el exterior, aclarándose a continuación que el crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a la realización de la deducción. En ese sentido, la reglamentación estableció que se consideran impuestos análogos, entre otros, aquellos que se encuentren comprendidos en los tratados para evitar la DTI suscritos por nuestro país.²⁴

²² Art. 27 Lit. N Título 7 del actual Texto Ordenado 1996.

²³ Si bien se cuenta con esta norma CFC para las sociedades extranjeras, sí sería posible diferir el IRPF por los rendimientos mobiliarios del exterior hasta la fecha del pago de dividendos o utilidades, si se colocan los fondos a través de una sociedad comercial uruguaya. De todos modos en estos casos no se podría aprovechar el crédito fiscal que veremos en el punto II.2.

²⁴ Se indicó además, que las reliquidaciones en más o en menos que dichos contribuyentes deban realizar por efecto de los impuestos a la renta análogos en el exterior, se computarán en el año

Asimismo se estableció en los casos de aplicación de la normativa CFC prevista en el IRPF, que el crédito antedicho podrá ser descontado por la entidad del exterior, cuando el contribuyente opte por inscribir a la sociedad extranjera para el pago del IRPF (situación que fue prevista a los efectos de salvaguardar la identidad de los titulares de las inversiones).

Por vía de resolución además el fisco estableció que a los efectos de aplicar el régimen, deberán conservarse las pruebas fehacientes²⁵ del efectivo pago de impuestos extranjeros.

De la norma se infiere que los montos a ser descontados serán por impuestos pagos en dinero.

Finalmente, la segunda situación también en el marco del IRPF, refiere a los residentes de nacionalidad uruguaya que presten Servicios Oficiales. En este caso, se facultó al Poder Ejecutivo a otorgar un crédito por el Impuesto a la Renta pagado en los referidos países por la prestación de dichos servicios. Sin embargo hasta la fecha el Poder Ejecutivo no ha ejercido la facultad conferida.

PARTE III: Métodos para evitar la doble imposición internacional bajo la red de tratados

Los CDIs como tratados internacionales, requerirán en Uruguay de su aprobación por ley para su incorporación al derecho interno y su entrada en vigor.

Actualmente, la red de CDIs y AIIT de Uruguay puede resumirse de acuerdo al siguiente detalle:

fiscal en que los mismos se paguen o pongan a disposición, respectivamente. Del mismo modo, cuando los referidos impuestos puedan ser recuperados total o parcialmente en el exterior, la reducción del crédito operará en el año fiscal en que la misma se efectivice.

²⁵ En ese sentido se indicó que se considerará como “prueba fehaciente” aquella que permita al menos verificar simultáneamente los siguientes aspectos: i) el efectivo pago de impuestos en el exterior o que los mismos le fueron oportunamente retenidos, ii) la fecha en que se realizó el pago de los impuestos o en la que se practicó la retención correspondiente, iii) el importe y el medio de pago utilizado a tales efectos, siendo que si son pagos por vía de retención, deberá conservarse prueba que permita identificar el importe bruto de la renta y la acreditación del importe neto luego de practicada la retención y iv) que tales impuestos se generaron por elementos de renta gravados en Uruguay. En el caso que el impuesto extranjero se genere por elementos de renta gravados y no gravados en Uruguay, el crédito a reconocer surgirá de aplicar al monto de dicho impuesto, el mismo porcentaje que representen los elementos de renta gravados sobre el total.

	Convenios de Doble Imposición (CDIs)	Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIITs)
VIGENTES	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ALEMANIA ✓ INDIA ✓ HUNGRÍA ✓ MÉXICO ✓ ESPAÑA ✓ SUIZA ✓ PORTUGAL ✓ LIECHTENSTEIN ✓ ECUADOR ✓ COREA DEL SUR ✓ MALTA ✓ FINLANDIA ✓ RUMANIA ✓ ARGENTINA 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ FRANCIA ✓ ISLANDIA ✓ AUSTRALIA ✓ CANADA ✓ DINAMARCA ✓ GROENLANDIA ✓ ISLAS FEROE ✓ NORUEGA ✓ SUECIA
RATIFICADOS NO VIGENTES	<ul style="list-style-type: none"> ✓ LUXEMBURGO 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BRASIL
FIRMADOS PERO AÚN NO RATIFICADOS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ BELGICA 	

Previo a ingresar en el análisis específico de los métodos para evitar la DTI internacional, nos gustaría realizar algunas puntualizaciones previas en cuanto a los tratados vigentes y el análisis a realizar.

Primero destacar el caso del CDI con Hungría, el cual a diferencia del CDI con Alemania no ha sido renegociado desde su celebración original y por ende se encuentra vigente sin modificaciones desde el 1° de junio del año 1994. Esto lleva a que, tanto en relación a su estructura como en cuanto a los impuestos comprendidos, encontremos algunos elementos a destacar en el curso de nuestro análisis.

En segundo lugar, destacar lo particular del tratado firmado con Argentina, el cual no es propiamente un CDI que siga la estructura del MCOCDE ni el MCONU, sino que como se señala en el propio documento, se trata de un acuerdo para el intercambio de información tributaria que prevé además mecanismos para evitar la doble imposición.

En tercer y último lugar, señalar que estos relatores buscarán describir los aspectos

tos sustanciales de los CDIs celebrados por Uruguay, haciendo foco en primer lugar en los CDIs celebrados con otros países de América Latina y en segundo lugar, en los CDIs que habiendo sido celebrados con terceros países resultan interesantes por las particularidades que tienen.

III.1. El concepto de impuesto

III.1.1. Impuestos incluidos

Todos los CDIs celebrados por Uruguay en forma posterior al año 2009 incluyen dentro de su ámbito de aplicación el IRPF, el IRAE, el IRNR, el IASS y el IP.

Adicionalmente, en todos los CDIs se incluye una cláusula que señala que también se aplicarán las normas de los CDIs a aquellos impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio, ya sea que se añadan a los impuestos definidos en el convenio o que les sustituyan.

Este último punto resulta particularmente relevante en el caso del CDI celebrado con Hungría, dado que al ser dicho convenio previo a la RT refiere a los impuestos a la renta empresariales anteriores, a saber, el IRIC y el Impuesto a la Renta Agropecuaria (**IRA**) o similar y el IP. En el caso del IP por tanto no existirían dudas respecto a su aplicación. Asimismo, a nuestro entender, queda claro que el IRAE quedará comprendido en virtud del párrafo antes señalado, ya que el IRAE comprende claramente las rentas que antes eran gravadas por el IRIC y el IRA. Sin embargo, no es clara la inclusión en el marco del Convenio del IRPF, IRNR y IASS, ya que dichos impuestos gravan en algunos casos situaciones que a la fecha del CDI celebrado con Hungría no estaban comprendidas en ningún impuesto en Uruguay. A nuestro entender sí deberían quedar comprendidos ya que el artículo 2.2. del CDI establece que quedan incluidos “*todos los impuestos sobre el total de la renta*” incluyendo a los “*impuestos sobre los montos totales de jornales o salarios*”.

Otro punto a señalar es que en el caso del acuerdo celebrado con Argentina, se incluye además de los impuestos referidos, el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (**IMEBA**), lo cual podría llevar a pensar que dicho impuesto podría tratarse de un impuesto análogo. Sin embargo a nuestro entender no corresponde tal interpretación, compartiendo lo expresado por Félix Abadi²⁶ de que el IMEBA es “*mucho más parecido a un impuesto al consumo que a un impuesto a la*

²⁶ ABADI PILOSOF, Félix: “Métodos para evitar la doble imposición en el convenio Argentina-Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 237 (nov.-dic. 2013), p.957-990. Jornadas Rioplatenses de Tributación, 9a. (Buenos Aires: 13-14 jun. 2013).

renta”. A su vez en una Consulta de la Dirección General de Tributos española, N° 741/005 al momento de analizar si el IMEBA debía entenderse como un impuesto extranjero análogo al impuesto a la renta sobre las sociedades español, se entendió que el mismo “*se configura como un impuesto sobre el producto, que grava las ventas, sin tener en cuenta la renta real obtenida por el sujeto pasivo, por lo que no puede considerarse que el efecto final sea gravar efectivamente la renta de la entidad*”. De todas maneras, en este caso puede entenderse que no habría problemas en su inclusión, ya que el acuerdo firmado se aparta de los modelos de convenios tributarios sobre la renta y el patrimonio.

Por otra parte, siendo que no existen en Uruguay impuestos diferenciados que se apliquen sobre las herencias, legados y donaciones, sino que dichos hechos imponibles se encuentran dentro de los impuestos alcanzados por los CDIs uruguayos, no será relevante la discusión respecto a si los mismos son considerados impuestos análogos o no.

III.1.2. Inclusión de las multas, intereses y recargos en el concepto de impuesto cubiertos

Otro elemento a señalar, es que en el caso de algunos CDIs celebrados por Uruguay, se incluyen en la definición de impuestos también sus anticipos y los recargos generados tanto por los anticipos como por el propio impuesto, de acuerdo al siguiente detalle:

País	Conceptos comprendidos
Bélgica	Impuesto Belga incluye los anticipos y los recargos sobre los impuestos y anticipos.
Alemania	Impuesto Alemán e Impuesto Uruguayo incluyen los recargos sobre los impuestos comprendidos.
India	Impuesto indio incluye los recargos del impuesto a la renta. Se excluye del concepto de impuesto (ya sea uruguayo o indio) los montos que representen multas o penas.

III.1.3. Impuestos pagos vía “grossing up”

Un punto a analizar es si se vuelve relevante en el marco de los CDIs que el impuesto cubierto sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del mismo. En ese sentido, encontramos algunos antecedentes de la Administración Tributaria uruguaya (DGI) que parecerían aclarar este punto.

En efecto, las Consultas tributarias de DGI N°s 5360²⁷ y 5494²⁸ consideraron que cuando existe una obligación real por parte del sujeto pagador de asumir el costo del impuesto que debe abonar la entidad no residente (por ejemplo una cláusula contractual que establezca que los pagos serán libres de impuestos), dicho impuesto se considerará parte integrante del costo del servicio. En ese sentido, podríamos asumir que el derecho interno habilitaría la aplicación del convenio en esos casos. Asimismo, las Consultas de DGI 3158²⁹ y 3173,³⁰ señalaban (aunque sin dar mayores fundamentos) que eran aplicables las reglas del grossing up en el marco del Convenio con Alemania del año 90.

III.1.4. Inclusión de impuestos a la renta locales en el ámbito de los CDIs

Los CDIs celebrados con **España, Portugal, Corea y Suiza**, son ejemplos de convenios donde encontramos la presencia de los impuestos a la renta locales, como comprendidos en el Convenio.

III.1.5. Resolución de controversias en caso de ausencia de definiciones en el CDI

Siendo los CDIs tratados internacionales, les serán aplicables para su interpretación los artículos de la Convención de Viena (“CV”) sobre Derecho de los Tratados.³¹

Pero también le serán aplicables las normas interpretativas concretas que hayan sido incorporadas en los propios CDIs. Dentro de dichas normas es de particular relevancia el artículo 3.2 o de remisión general al derecho interno, artículo que ha sido incluido en todos los CDIs celebrados por Uruguay.³²

²⁷ Noviembre 2013.

²⁸ Setiembre 2013.

²⁹ Agosto 1991.

³⁰ Noviembre 1991.

³¹ Uruguay se adhirió a dicha Convención por ley 16.713 en el año 1991.

³² En el caso de Argentina que como señaláramos no sigue dichos modelos, idéntica remisión se encuentra en el artículo 1.2 del acuerdo.

En virtud de dicho artículo, y en ausencia de definiciones en el marco del CDI o su contexto, se deberá recurrir a las definiciones previstas por la norma interna, las cuales podrán diferir entre los Estados parte y por ende generar situaciones de DTI.

Al hablar de norma interna nos referimos en forma principal a la legislación de los impuestos contemplados en el CDI, incluyendo las leyes, decretos y resoluciones³³ a la fecha de la aplicación del CDI y no la del momento de celebración.³⁴ A su vez, en el caso de Uruguay, que es un país no miembro de OCDE, compartimos la opinión de Addy Mazz³⁵ de que los Comentarios del MCOCDE no serán vinculantes, salvo que el CDI haga expresa referencia a ellos como medio interpretativo (como es el caso de los CDIs celebrados por Uruguay con México y Finlandia).

Sin embargo, la remisión a la norma interna debe entenderse como excepcional. No podría aceptarse que por aplicación del artículo 3.2 se llegue a un resultado que se oponga a los objetivos y propósitos del CDI. En ese sentido, un cambio fundamental en el derecho interno podría tener este efecto, y no debería por tanto ser tomado en cuenta.³⁶

III.2. El concepto de residente

III.2.1. *Personas incluidas, remisión a la norma interna y criterios de desempate*

El artículo 4.1 del MCOCDE (seguido en los CDIs celebrados por Uruguay) es-

³³ Incluso según parte de la doctrina existirían dudas respecto a si se podrían considerar otros CDI suscritos por los Estados contratantes (“parallel treaties”) aunque en este caso únicamente como un medio auxiliar de interpretación. Nieves, Guillermo: “Interpretación y aplicación de Convenios de doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 232 (ene.-feb. 2013), p.5-66. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 26a (Santiago de Compostela: 2-7 setiembre 2012)

³⁴ Esta conclusión es clara respecto a todos los CDIs firmados por Uruguay salvo por el firmado con Hungría, para el cual se mantiene la redacción anterior de este artículo con las dudas que el mismo implicaba.

³⁵ MAZZ, Addy. “La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 233 (mar.-abr. 2013), p.227-262. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 26a (Santiago de Compostela: 2-7 set. 2012).

³⁶ NIEVES, Guillermo. “Interpretación y aplicación de Convenios de doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 232 (ene.-feb. 2013), p.5-66. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 26a (Santiago de Compostela: 2-7 setiembre 2012).

tablece que “(...) *la expresión residente de un Estado contratante significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales (...)*”.

Es decir, que serán los Estados contratantes los que según su legislación interna determinen en última instancia si una persona en los términos del CDI se considera residente o no.³⁷

Asimismo, dado que la remisión a la norma interna puede llevar a que se presenten casos de doble residencia, el propio convenio establece cuales son las reglas de desempate (“*tie-breaker rules*”) tanto en lo que refiere a personas físicas (artículo 4.2) como en lo que refiere a personas jurídicas (artículo 4.3).³⁸

En cuanto a las personas físicas, los criterios de desempate refieren a la vivienda permanente, intereses vitales o económicos, el lugar donde vive habitualmente o la nacionalidad. Si en función de todos estos criterios no se llegara a una solución, los Estados contratantes deberán resolver de mutuo acuerdo. Si aun así no se llegara a un desempate, se continuará siendo residente en ambos Estados generándose una situación de doble imposición. Vale recordar que nuestra norma local definía la residencia en función de un criterio objetivo (días de permanencia en el país) y otros subjetivos (intereses vitales y económicos).

En cuanto a las personas jurídicas, como vimos, el derecho interno optó por definir la residencia en base a un criterio meramente formal como ser el lugar de constitución o redomiciliación. Según se detalla en el cuadro a continuación, la mayoría de los CDIs firmados por Uruguay utilizan como criterio de desempate la sede de dirección efectiva, lo que podría llevar a que Uruguay pierda su calidad de Estado de la residencia en casos donde por efecto de la normativa interna sería residente.

³⁷ Esta remisión a la norma interna es matizada en tanto el referido párrafo señala además que “*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*”. Dado que en el MCOCDE no se menciona el lugar de constitución podría hacer pensar que no aplica para las sociedades uruguayas por tener criterio de la fuente, algo que los Comentarios aclaran que no es el caso. Ratificando esta interpretación, el CDI firmado con India en su protocolo señala que dicha frase no excluye del ámbito de aplicación de este Acuerdo, a cualquier persona que esté sujeta a imposición en Uruguay en virtud de la aplicación del principio de fuente territorial.

³⁸ En el caso de Argentina, se establecen iguales consideraciones, pero en el artículo 9 del acuerdo.

Tipo de norma de desempate	Países que la incluyen
Sede de dirección efectiva	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Alemania ✓ Argentina ✓ Bélgica ✓ Corea ✓ España ✓ Hungría ✓ Liechtenstein ✓ Malta ✓ Portugal ✓ Rumania ✓ Suiza ✓ India (*) ✓ Luxemburgo
Nacionalidad - lugar de constitución	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ecuador (**)
Mutuo acuerdo	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finlandia ✓ India (*) ✓ Ecuador (**) ✓ México (***)

(*) India tendrá como criterio prevalente la sede de dirección y subsidiario el mutuo acuerdo.

(**) Ecuador tendrá como criterio prevalente la nacionalidad o lugar de constitución y subsidiario el mutuo acuerdo. Si no lo lograra, la persona no tendrá derecho a exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas en el CDI

(***) México establece para personas jurídicas, que las autoridades competentes harán lo posible por resolver de común acuerdo la cuestión y determinar en qué forma se aplicará el Convenio a dicha persona, tomando en consideración para ello el lugar de constitución, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza similar. En ausencia de acuerdo en este caso, también se considera que dicha persona se encuentra fuera del ámbito del CDI salvo por lo que refiere al Intercambio de información.

III.2.2. Treaty shopping

Una forma de abuso subjetiva típica es la que se denomina “treaty shopping”, que se da como menciona Bonet³⁹ “cuando residentes en un tercer estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habría tenido derecho de actuar directamente”.

³⁹ BONET TELLECHEA, Juan: “La evolución de la planificación fiscal en la fiscalidad internacional actual: reacciones y el análisis de las medidas antiabuso en los CDIs”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 41, Número 242 (set.-oct.2014), p.793-818

A los efectos de evitarlo, debería evaluarse si pueden aplicarse normas antiabuso del derecho interno por la remisión genérica del artículo 3.2 ya comentada o sólo aquellas establecidas a nivel convencional. En ese sentido entendemos (compartiendo con la doctrina nacional),⁴⁰ que las normas antielusivas locales que tienden a negar la aplicación de los beneficios de un Tratado, no serían aplicables (salvo que el CDI expresamente lo previera, como sucede en el CDI celebrado con México).

El CDI con México, señala que el convenio no impedirá que los Estados Contratantes apliquen las disposiciones de su legislación interna relacionadas con la capitalización delgada y a empresas extranjeras controladas (en el caso de México regímenes preferentes en el caso de Uruguay regímenes de baja o nula tributación), así como cualquier otra medida existente para evitar la evasión y elusión fiscal. Las autoridades competentes se comunicarán mutuamente sobre cualquier otra medida que se introduzca en lo futuro en relación a su legislación interna, para evaluar su impacto en el CDI.

III.2.3. Cláusulas de limitación de beneficios

En este sentido, queremos señalar que en diversos CDIs se han introducido cláusulas de limitación de beneficios que excluyen del ámbito de aplicación de los convenios a entidades que a priori, por ser residentes de un Estado parte, quedaban comprendidas en los beneficios del CDI.

Este es el caso por ejemplo de los usuarios de las Zonas Francas uruguayas que prestan servicios financieros, los cuales son excluidos del ámbito de aplicación de los CDIs firmados con Finlandia y España.

El CDI celebrado con Ecuador establece que el acuerdo no limita de ninguna manera las facultades de determinación y control de los Estados parte. Asimismo señala que dado que el objetivo principal del CDI es evitar la DTI, los Estados contratantes acuerdan que en el evento que las disposiciones del CDI sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes deberán recomendar modificaciones al Convenio. El CDI con Ecuador tiene también una cláusula de limitación de beneficios por la cual, una persona que no sea persona física, que sea residente en un Estado Parte, tendrá que cumplir una serie de condiciones para poder acceder a los beneficios del CDI, entre ellas las más relevantes son que la principal clase de sus acciones

⁴⁰ FERRARI REY, Mario; Sartori, Eliana: “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”. En: *Revista Tributaria* (Montevideo), Tomo 41, Número 240 (may.-jun. 2014), p.509-532.

cotice en una bolsa de valores reconocida o que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes.

III.3. Método de exención

De la revisión de los CDIs vigentes, estos relatores reconocen la aplicación de la exención bajo el texto del artículo 23A del MCOCDE en los CDIs celebrados con Hungría, Liechtenstein, Suiza, Alemania, Luxemburgo y Bélgica, aunque sólo en el caso de Hungría y Alemania dicho método es el adoptado por Uruguay (además de sus contrapartes).

Detallaremos a continuación algunas de particularidades de parte de los CDIs firmados por Uruguay.

En el caso del CDI celebrado con Hungría, ambos Estados Contratantes adoptaron el artículo 23A casi en su forma literal, adoptando de manera general el método de la exención salvo para las rentas donde existe potestad compartida (detalladas en el párrafo 2 del artículo 24 del CDI). Allí es donde encontramos la única diferencia con el MCOCDE ya que siguiendo al MCONU se incluyen en dicho párrafo no sólo las rentas de los artículos 10 y 11, sino también las rentas del artículo 12 (regalías).

Por su parte Suiza, en el CDI firmado con Uruguay, adoptó el método de la exención como norma general con algunas particularidades adicionales, mientras que Uruguay optó por el crédito por imputación ordinaria, también con alguna particularidad. Una de las particularidades que presenta este CDI es que la exención establecida por Suiza, no será de aplicación en los casos de ganancias de capital por enajenación de acciones sobre las cuales Uruguay tenga la potestad de gravar, a menos que se demuestre que la misma estuvo gravada efectivamente en nuestro país (subject-to-tax-clause).

En el caso del CDI celebrado con Alemania, dicho país adoptó el método de exención para las rentas y patrimonio gravable en Uruguay, incluyéndose en forma expresa en la exención a los dividendos pagos a una sociedad Alemana por una sociedad uruguaya de la cual tiene más del 10% del capital y siendo que los mismos no fueron considerados como gasto deducible en Uruguay. Este CDI tiene la particularidad de incluir una cláusula específica relacionada a los conflictos de calificación y atribución, donde se establece un cambio del método de la exención al método de imputación del crédito (switch over clause) en dos tipos de escenarios: a) aquellos donde las rentas o patrimonios que no quedarían sometidos a imposición, o se gravarían por menos, por efecto de diferencias en la califi-

cación o atribución de la renta, siendo que el conflicto no pudo resolverse mediante el procedimiento amistoso y b) cuando Alemania previa celebración de consultas, notifique por vía diplomática otras rentas a las cuales tenga intención de aplicar el método de imputación. En el caso de Uruguay, se utilizará el método de exención para aquellas rentas donde Alemania tiene la potestad exclusiva de gravar, y el método de imputación del crédito ordinario para los casos de potestad compartida.

Finalmente, en el caso del CDI celebrado con Bélgica, no vigente aún, es muy interesante. En este caso también se adopta el método previsto en el 23A para Bélgica y el del 23B para Uruguay. Pero en lo que refiere a la adopción del 23A por parte de Bélgica, hay varias puntualizaciones a realizar. En el caso de este CDI, se establece que a los efectos de considerar la exención, el requerimiento de que las rentas se encuentren efectivamente gravadas en Uruguay (subject-to-tax-clause). En ese sentido el protocolo del CDI señala que se considerará que una renta se encuentra efectivamente gravada cuando dicho elemento esté sujeto a imposición y no goce del beneficio de exoneración impositiva. Asimismo se señala, que se considerará igualmente gravado, cuando se encuentre sujeto en Uruguay a uno o más de los siguientes regímenes promocionales: promoción turística, zonas francas, ley forestal, beneficios para las plantaciones de citrus, ley de promoción de inversiones y beneficio para biotecnología y software. A estos efectos dicha disposición sólo será aplicable si tales ganancias provienen de la explotación activa de un negocio en Uruguay (dejando para estos casos sin efecto la subject-to-tax-clause.).

Debe dejarse constancia que en todos los CDIs analizados, Uruguay computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos lo cual considerando la actual normativa uruguaya no tiene mayor implicancia práctica.

III.4. Método del crédito

De la revisión de los CDIs vigentes celebrados por Uruguay, se reconoce la aplicación del método del crédito por imputación ordinaria bajo el texto del artículo 23B en los CDIs celebrados con Finlandia, Rumania, Corea, Argentina, Ecuador, España, India, Malta, México y Portugal. A diferencia del caso anterior, Uruguay adopta este método en todos los CDIs señalados, casi en forma idéntica a la propuesta por el MCOCDE (y conceptualmente al MCONU).

Señalaremos a continuación lo que disponen los CDIs celebrados con los países latinoamericanos, para luego señalar algunos casos de CDIs celebrados con terceros Estados que se separan de lo dispuesto en el MCOCDE.

En el caso del CDI con México se establece una previsión especial en relación a los dividendos. En estos casos se señala, que cuando la renta obtenida de Uruguay consista en dividendos abonados por una sociedad residente de dicho país, el crédito tendrá en cuenta el impuesto uruguayo a ser pagado por la sociedad con respecto a los beneficios a partir de los cuales se abonan tales dividendos (crédito indirecto). Para ello el CDI requiere que una sociedad residente detente al menos el 10% del capital. Vale señalar que similares cláusulas se encuentran en los CDIs con Corea y España.

Por su parte, el CDI celebrado con Ecuador, es particularmente interesante ya que prevé el método del “tax sparing”. Uruguay como país importador de capitales tiene interés en que la contraparte otorgue el método de la exención o del “tax sparing” y no el del crédito por imputación ordinaria. Esto es así ya que como señala Villegas Aldazosa “(...) *el Tax Sparing procura un reconocimiento más justo al sacrificio fiscal que los países en desarrollo soportan para atraer Inversión Extranjera Directa (IDE) a través de la concesión de liberaciones o exenciones*”.⁴¹ Por aplicación del método del crédito por imputación ordinaria en cambio, se pueden perder los beneficios tributarios que se otorguen sobre la renta o patrimonio en Uruguay pasando a estar gravados a la tasa del país de residencia y resignando por ende Uruguay su recaudación sin que se genere un beneficio real para el inversor. De esta manera, en el CDI no sólo se consideran a los efectos de la deducción del crédito, los impuestos pagados efectivamente, sino también los impuestos que deberían haberse pago en el caso de no haberse reducido o exonerado el impuesto por aplicación de ciertas normas encaminadas a promover el desarrollo económico como ser en Uruguay la norma de exoneración por inversiones y la Ley de promoción de inversiones. A los efectos del cómputo del crédito correspondiente a las referidas reducciones o exoneraciones, la autoridad de cada Estado deberá certificar cuál es su monto y naturaleza.

En el caso de Argentina, no existen elementos diferenciales respecto del MCOUDE. Sin embargo, se estableció en el propio acuerdo que las autoridades competentes de los Estados Parte, instrumentarán en el marco de un acuerdo mutuo, y dentro de los noventa días desde la entrada en vigencia del acuerdo, los requisitos necesarios para efectivizar la implementación operativa de lo señalado respecto a los métodos para evitar la doble imposición. Dicha instrumentación no se ha realizado a la fecha de este reporte.

En el caso del CDI celebrado con **Finlandia**, además del método previsto por el

⁴¹ MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coords.): *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010. Artículo “Consideraciones sobre el Tax Sparing” por Alvaro Villegas Aldazosa. pp. 181 a 185.

artículo 23B, Finlandia dispone la exoneración de los dividendos pagados por una sociedad residente en Uruguay a una sociedad residente en Finlandia, cuando esta última controle en forma directa al menos el 10% del poder de voto en la sociedad pagadora.

En el caso del CDI con **Malta**, no se sigue la estructura del 23B, sino que se señala que se podrá acreditar contra el impuesto maltés el impuesto extranjero, cuando de conformidad con las disposiciones del CDI se incluyan en una liquidación de Malta rentas de fuente uruguaya.

PARTE IV: Aspectos administrativos y formales

En los últimos tiempos, y con la proliferación de CDIs firmados por Uruguay y vigentes, se ha implementado un mecanismo relativamente ágil para el otorgamiento de los certificados de residencia fiscal requeridos por los CDIs que implica la presentación de un formulario proporcionado por el fisco uruguayo, indicando el período por el cual se solicita el certificado y ante quién se va a presentar.

El trámite no presenta mayores complejidades, salvo en cuanto a la acreditación de la residencia fiscal en el caso de personas físicas, si la misma se hace por alguno de los criterios subjetivos estipulados en la norma local, en cuyo caso la complejidad del trámite aumenta simplemente porque se requiere de probar extremos que muchas veces no son puramente objetivos.

Actualmente los certificados son otorgados en un plazo no mayor a tres meses, si no hay requerimientos de información adicional, siendo aún menor el plazo si ya ha sido solicitado el certificado para una determinada jurisdicción en otra oportunidad.

PARTE V: Jurisprudencia

Estos relatores no han detectado a la fecha del presente informe casos judiciales recientes en relación a la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición.

Marzo, 2016

BIBLIOGRAFÍA

ABADI PILOSOFF, Félix: “Métodos para evitar la doble imposición en el convenio Argentina-Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 237 (nov.-dic. 2013), pp. 957-990. Jornadas Rioplatenses de Tributación, 9a. (Buenos Aires: 13-14 jun. 2013).

ACOSTA, Juan Andrés; BRUZZONE, Leonardo: “Las situaciones de doble tributación entre Argentina y Uruguay y las formas de evitarlas sin mediar un Tratado: El caso particular de los servicios personales”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 39, Número 227 (mar.-abr. 2012), pp. 181-223. Jornadas Rioplatenses de Tributación, 8a. (Montevideo: 18-19 ago.2011).

ACOSTA, Milagros: “Conflictos en la atribución y distribución de la potestad tributaria”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Volumen 42, Número 248 (set.-oct. 2015), pp. 701-716.

ARCIA, Sebastián; BLANCO, Andrés; HUERTAS BALLARINI, Héctor Fernando: “El Tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 27, Número 157 (jul.-ago. 2000), pp. 389-413.

BLANCO, Andrés: “El valor del 'Comentario OCDE' en la solución de problemas jurídicos tributarios”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 235 (jul.-ago. 2013), pp. 655-668.

BONET TELLECHEA, Juan: “La evolución de la planificación fiscal en la fiscalidad internacional actual: reacciones y el análisis de las medidas antiabuso en los CDIs”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 41, Número 242 (set.-oct. 2014), pp. 793-818.

CÁCERES, Gabriel; PÉREZ NOVARO, César: “El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo”. Universidad de la empresa.

DE LEÓN, Pierina; FERRARI REY, Mario: “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral BEPS con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 43, Número 250 (Enero - Febrero 2016). pp. 65-98.

FAGET PRATI, Alberto A.: “Interpretación y calificación en materia tributaria: Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 31, Número 181 (jul.-ago.2004), pp. 431-440. Jornada In-

ternacional de Derecho Tributario (Montevideo: 23 oct. 2003).

FERRARI REY, Mario; SARTORI, Eliana: “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 41, Número 240 (may.-jun. 2014), pp. 509-532.

FRASCHINI, Juan Ignacio; BALIÑO, Claudia: “La planificación fiscal vs. el abuso de tratados: el treaty shopping y el concepto de beneficiario efectivo”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 37, Número 219 (nov.-dic.2010), pp. 919-938. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano, 2o (Buenos Aires: 7-9 Abr. 2010).

FRASCHINI, Juan Ignacio; SARTORI, Eliana: “Los convenios para evitar la doble imposición y la elusión: aplicación de normas anti-elusivas”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 37, Número 218 (set.-oct. 2010), pp. 755-774. Congreso, 64o (Roma: 29 ago./3 set.2010).

LOAIZA KEEL, Carlos: “Convenios para evitar la doble imposición”. En: *Tribuna del Abogado*, Número 162 (abr.-mayo 2009), pp. 19-20.

LOAIZA KEEL, Carlos: “El nuevo acuerdo para el intercambio de información tributaria y evitar la doble imposición entre Argentina y Uruguay”. En: *Tribuna del Abogado*, N° 178, junio-julio, 2012, pp. 23-25.

LOAIZA KEEL, Carlos: “El nuevo convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 38, Número 222 (mayo-jun. 2011), pp. 415-461.

LOAIZA KEEL, Carlos: “La interpretación y calificación en los convenios para evitar la doble imposición”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 37, Número 216 (mayo-jun. 2010), pp. 415-431.

MAY, Nicolás; PINTOS, Horacio: “Convenios para evitar la doble imposición internacional para países latinoamericanos”. Posibles criterios diferenciales respecto de los modelos de OCDE y ONU. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 39, Número 231 (nov.-dic. 2012), pp. 959-971. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano, 4o. (Montevideo: 9-11 mayo 2012).

MAZZ, Addy: “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, tomo 1, volumen 2. 3ª.ed. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1991. pp. 243-265.

MAZZ, Addy: “La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 233 (mar.-abr.

2013), pp. 227-262. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 26a (Santiago de Compostela: 2-7 set. 2012).

MAZZ, Addy, Pistone, Pasquale (coords.): “Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición”. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010.

NIEVES, Guillermo: “Interpretación y aplicación de Convenios de doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 40, Número 232 (ene.-feb. 2013), pp. 5-66. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 26a (Santiago de Compostela: 2-7 setiembre 2012).

OCDE: “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”. Traducción de la 6ª.ed. abreviada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2006, p. 406.

OCDE: “Proyecto OCDE/G20. Sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes finales 2015”.

ONU: “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”.

ROMANO, Alvaro; SERRA SEMIGLIA, Fernando: “Tratados internacionales de tributación suscritos por Uruguay. Análisis de la diferentes categorías de rentas comprendidas (empresarias, regalías intereses, etc.)”. En: *Revista Tributaria*. (Montevideo), Tomo 38, Número 223 (jul.-ago. 2011), pp. 561-582. Reunión Técnica (Montevideo: 20 de julio 2010).

STUDER, Martín: “La fuente de las rentas pasivas y doble imposición por conflicto fuente-fuente”. *Revista Tributaria*. Tomo 39, Número 231 (nov.-dic. 2012), pp. 987-1000.

VALDÉS COSTA, Ramón (y otros): “Código anotado y concordado”. Ed. FCU, 5º ed. 2005.

