

XII JORNADAS ACADÉMICAS DE DGI

RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

(Valoración crítica y sugerencias de ajustes)

Dr. Sebastián Arcia
6 de noviembre de 2019

1. Trascendencia jurídica de la “residencia”

A nivel de Convenios

- Determina ámbito de aplicación subjetivo del CDI.
- Actúa como base fundamental para la distribución de las potestades tributarias entre los Estados parte.
- Define quién elimina la doble imposición en caso que la tributación sea compartida.

1. Trascendencia jurídica de la residencia

A nivel de tributación local

➤ Factor de conexión legitimante para el ejercicio de la potestad tributaria en caso de imposición sobre base “mundial”.

Conexión tributaria: Relación legal entre el Estado y un sujeto en virtud del cual aquel pueda legitimar su derecho a imponer Tributos.

Debe existir una conexión relevante mínima con el territorio del Estado para que éste pueda ejercer su potestad tributaria.

1. Trascendencia jurídica de la residencia

A nivel de tributación local (cont.)

➤ Factores de conexión

- Objetivo o real: “criterio de la fuente”
- Subjetivo: implica una vinculación personal con el territorio. Admite dos variantes: **(i) material o sustancial (“residencia”)** o (ii) formal (“nacionalidad, lugar de constitución de entidades, etc.”)

La “territorialidad” comprende tanto a los criterios de la “fuente” como al de “residencia” ya que ambos suponen vínculo relevante con el territorio.

1. Trascendencia jurídica de la residencia

Interrelación entre lo domestico y lo internacional.

➤ Eventual discusión a nivel de la normativa doméstica respecto régimen impositivo aplicable según si se es o no residente.

➤ Eventual problema respecto de la aplicación o no de Convenios

2. Caso uruguayo

- La “residencia” surge como concepto relevante a partir de la LRT (No 18.083), aunque no comportaba un factor de conexión de la P.T. ya que el criterio que regía era el de “la fuente” con muy escasas fisuras. Tanto residentes como no residentes pagaban por las rentas de fuente uruguaya. No había mayor distinción entre “full tax liability” y “limited tax liability”
- La “residencia” servía para determinar qué tipo de impuesto a la renta se debería tributar. Si se era R se tributaba IRAE o IRPF según el tipo de renta. Si se era NR se tributaba IRNR o IRAE si actuaba mediante un EP.



2. Caso uruguayo

A partir de la vigencia de las leyes 18.718 y 18.719 la “residencia” pasó a ser un “factor de conexión” respecto el IRPF.

Sin perjuicio de su tenor literal por el que se prefirió omitir la referencia a “rentas de fuente extranjera” optándose por ficciones legales de fuente uruguaya, lo cierto es que para las rentas del trabajo y para la de los rendimientos de capital mobiliario, nuestro país migró en el IRPF en gran medida al criterio de renta mundial (full tax liability).

3. Residencia de personas físicas

Marco normativo:

- **Título 4, art. 14**
- **Título 7, art. 6**
- **Título 8, art. 7**
- **150/007, 2 bis**
- **148/007, 5 bis**
- **149/007, 14 bis**

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

- Criterio utilizado en la mayoría de las legislaciones (España, USA, Inglaterra, Canadá, Irlanda, Portugal, etc.)
- Nuestra ley no prevé excepciones (enfermedad, prisión, estudios, etc.). Ej. Alemania, USA, Argentina, etc.
- Los 183 días deben verificarse en el año civil.
- No se define legalmente qué se entiende por “*día*” (la definición está a nivel reglamentario)
- Se computan las ausencias esporádicas “*en las condiciones que establezca la reglamentación*”

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

No se exige ánimo de permanencia?

Un extranjero que viene a Uruguay por una semana y por avatares del destino termina internado siete meses dentro del mismo año, pasa a ser residente uruguayo?

Tanto la DGI (Consulta 5660) como la doctrina han entendido que el ánimo no es relevante. Basta con verificar la hipótesis de manera objetiva.

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

Los 183 días deben cumplirse en el mismo año civil.

Reflexiones:

- Es la única hipótesis de residencia que se puede verificar antes del hecho generador del IRPF o del IRNR.
- Es irrelevante los días de permanencia en el o los años anteriores al “año civil”.

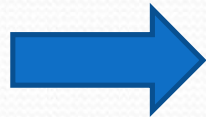
Persona física que estuvo 180 días en 2018 y se fue el 10 de enero de 2019. En total estuvo 190 días pero en ningún año verificó residencia en Uruguay.

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

“Ausencias esporádicas”: “serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan de los treinta días corridos, salvo que acredite residencia fiscal en otro país” (art. 5 bis. Decreto 148/007).

Es necesario el ánimo?



Sí. No alcanza con no pasarse de los 30 días. Debe demostrarse que la o las salidas sean esporádica (ocasional, no regular).



No

Se mide en forma objetiva y no hay cabida a acudir al “espíritu” de la norma. No hay lugar a la sustancia cuando el precepto normativo es meramente formal (art. 6 inciso 2 del C.T.).

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

“Ausencias esporádicas” (cont.)

Sentencia N° 179/019 del TCA (9/4/2019)

Actor: Debe respetarse literalmente la definición de la norma reglamentaria que asume un criterio 100% objetivo (remite a Consulta 5672).

DGI: Residencia supone “*elementos de tipo objetivo (presencia física) y de tipo subjetivo (hechos y circunstancias)*”.

No obstante luego se refiere al “*criterio de los días*” como “objetivo”.

Permanecer implica estabilidad, duración, perdurabilidad. Esporádico es algo naturalmente accidental, ocasional. La ausencia esporádica supone “*poca frecuencia, de forma aislada*”. Acude al principio de realidad y al método teleológico de interpretación que toma en cuenta la finalidad de la Norma.

Se aparta de la Consulta 5660

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

“Ausencias esporádicas” (cont.)

Sentencia N° 179/019 del TCA (9/4/2019)

TCA: No es suficiente acudir al método literal sino que “corresponde indagar sobre la finalidad perseguida por el legislador” (Cons. IV.2).

Para ser residente se requiere “cierta permanencia en el territorio, no alcanzando una estadía meramente eventual” En el criterio de permanencia, la misma no puede ser la excepción (Cons. IV.3). “no es acorde al espíritu de la norma considerar ‘esporádicas’ las ausencias que se dan con tal alta frecuencia” *“Es razonable considerar residente uruguayo a una persona física que se encuentra efectivamente en nuestro país solamente 76 días al año”...?*

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

Reflexiones:

- Es válido tener un criterio sustancial para las ausencias esporádicas pero al mismo tiempo mantener un criterio objetivo y formal para el cómputo de los 183 días?
- Si se apela al “espíritu” de la norma legal que fija esta hipótesis de residencia, el mismo no debería ser aplicado en su integralidad y no solo para las ausencias esporádicas?
- Si una persona viene a Uruguay circunstancialmente por un mes y por un hecho imponderable y contrario a su voluntad permaneciera mas de 183 días debería igualmente ser considerado residente? No calificaría como “esporádico” (caso “Larcher”, Francia, Sent. Consejo de Estado, 1995).
- A nuestro juicio la fórmula reglamentaria de ausencias esporádicas es tan objetiva como la hipótesis legal de los 183 días. (caso “Don Valentín”, España, Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo –sala 3ª -, Sentencia 1850/2017. Fundamento Quinto, num. 8 *“...hemos de entender que la noción de ausencias esporádicas se configura en función de un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo...”*)
- Si acredita residencia fiscal en otro lado no computan ausencias esporádicas aún cuando en todo el año no hubiera salido de Uruguay?

3. Residencia de personas físicas

3.1. Permanencia en el país por 183 días

Sugerencias:

- Migrar hacia un criterio mixto en el cual se mantenga una estadía mínima de 183 días pero se le añada la necesidad de demostrar que el ánimo o intención de usar el o los espacios como vivienda permanente. Dicho criterio podría ser complementado con presunciones relativas.
- Si se optara por mantener el criterio objetivo, el mismo debería ser matizado con excepciones taxativas (enfermedad, prisión, traslado transitorio con acreditación de regreso, etc.).
- El umbral de los 183 días debería medirse en cualquier período de 12 meses que termine en el año fiscal considerado.
- En el caso de ausencias esporádicas, el criterio temporal de los 30 días debería complementarse con elementos subjetivos o excepciones legalmente establecidas o con promedios o topes mensuales. La acreditación de residencia en otro país debería neutralizar las ausencias esporádicas solo en caso que las mismas se relacionen con dicho país.

3. Residencia de personas físicas

3.2. Núcleo principal o base de sus intereses vitales

- No hay definición legal. Solo una presunción relativa que no tiene tal definición contra la cual comparar.
- Según Comentarios 14 y 15 al art. 4.2 del Modelo OCDE : sería el lugar en el que se tienen relaciones personales o económicas mas estrechas (relaciones familiares, sociales, actividades culturales, políticas o de cualquier otro tipo).
- Presunción legal: cuando “*residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad*”. Por vía reglamentaria se adiciona como condiciones que: (i) el cónyuge no esté separado legalmente (Artículo 154 y Siguietes del Código Civil) y (ii) los hijos estén sometidos a patria potestad. En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge.

3. Residencia de personas físicas

3.2. Núcleo principal o base de sus intereses vitales

Reflexiones:

- La presunción supone un “circulo vicioso” ? Para probar que resido en Uruguay tengo que probar que mi esposa y mis hijos residen en Uruguay y para esto, ella debe probar que yo resido.

Salvo que se entienda que el concepto “residencia” en la presunción refiera a la verificación de otra de las causales.

- La presunción alcanza solamente al “cónyuge” (y la reglamentación lo reafirma cuando refiere a “*cónyuge no separado legalmente*”) por lo que quedan afuera las uniones libres. También quedan fuera los casos en los que no todos los hijos menores residan en el país.

3. Residencia de personas físicas

3.2. Núcleo principal o base de sus intereses vitales

Sugerencias:

- Establecer una definición legal que repare en las relaciones personales mas estrechas. Entendiendo por las mismas sus relaciones familiares, sociales, culturales y laborales (medias estas últimas sobre un criterio cualitativo y no cuantitativo).
- Ajustar la presunción aclarando que la residencia de la familia debe estar relacionada con las otras hipótesis de residencia.
- Incluir en la presunción: (i) a las uniones concubinarias; (ii) el caso en que conviva en el país solo con sus hijos; (iii) el caso en que tuviera varios hijos menores y no todos residan en Uruguay, previendo que en tal caso alcanza para cumplir con la presunción con que uno de ellos resida en Uruguay.

3. Residencia de personas físicas

3.4. Núcleo principal o base de sus actividades

- Proviene del Derecho francés (art. 4B del CGI)
- La ley no lo define ni da pautas del concepto, ni delega en la reglamentación.
- Por vía reglamentaria se dispone que ello se verifica cuando la persona genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país. La comparación es entre Uruguay y cada otro Estado por separado y no con el “resto del mundo”.

3. Residencia de personas físicas

3.4. Núcleo principal o base de sus actividades

Reflexiones:

- “Actividad” no necesariamente debe asociarse con los ingresos. “Actividad” comporta un “conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad” (RAE) lo cual supone un tiempo y un lugar.

En Francia se la relaciona con aquella que le dedica mayor parte de su tiempo o, en forma subsidiaria, aquella que genere mayor cantidad de rentas.

Esto ha sido parcialmente reconocido con el agregado introducido por el decreto 510/011 (art. 25). *“...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, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4 del Título 4 del Texto Ordenado 1996”.*

- El concepto de “renta” no debe asimilarse a “ingresos brutos” como sostiene (creemos involuntariamente) la Consulta 5.457. Cualquiera sea la acepción, renta supone un incremento patrimonial.
- Consideramos que por “renta” debe entenderse “renta bruta” ya que es el mínimo nivel de medición de un beneficio económico.

(*) Eliminado respecto del IRNR.

3. Residencia de personas físicas

3.4. Núcleo principal o base de sus actividades

Sugerencias:

- Establecer una definición por vía legal, fijando como principal criterio el elemento temporal basado en la actividad a la que dedica mayor parte de su tiempo.
- Establecer como criterio subsidiario aquél basado en la “renta” entendiendo por tal a la renta bruta.
- Las rentas de capital no deberían computarse aún cuando no fueran las únicas generadas por la persona en Uruguay. De igual modo las rentas puras de capital generadas en otros países tampoco se deberían tener en consideración.

3. Residencia de personas físicas

3.6. Núcleo principal o base de sus intereses económicos

- Proviene de la legislación francesa, seguida por la española.
- No hay una definición ni legal ni reglamentaria.
- Debería considerar el conjunto de bienes y/o actividades que integran su riqueza ya sea para generarla como para mantenerla.
- Se relaciona con la capacidad contributiva. El interés económico no necesariamente debe identificarse con una renta o rentabilidad puntual o contingente. Debería relacionarse con la fuente de las rentas mas que con las rentas que ocasionalmente se puedan generar.

3. Residencia de personas físicas

3.6. Núcleo principal o base de sus intereses económicos

El Dcto 330/016 agrega un inciso 5 al art. 5 bis del 148/007 previendo una ficción: Salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, se considerará que una persona radica la base de sus intereses económicos, cuando tenga en territorio nacional, una inversión:

- a) *en bienes inmuebles por un valor superior a 15.000.000 UI. A estos efectos se considerará el costo fiscal actualizado de cada inmueble valuado de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del presente Decreto.*
- b) *directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 45.000.000 UI que comprenda actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley No. 16.906 y su reglamentación. A efectos de determinar el monto de la inversión realizada, se considerarán las normas de valuación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.*

Problemas: i) Solución prevista solamente para el IRPF; ii) no compara con la situación en el resto de los países; iii) el concepto “inversión” es, al menos, ambiguo; iv) el condicionamiento a que la empresa tenga proyectos declarados promovidos sin fijar un “piso” en términos de inversión o de rentabilidad, no resulta razonable; v) la acreditación de residencia en otro país no resulta una buena solución y menos si su invocación fuera potestativa de la persona.

3. Residencia de personas físicas

3.6. Núcleo principal o base de sus intereses económicos

- Supone “actividad”?

No necesariamente

- Si las únicas rentas en el país que tuviera la persona física fueran puras de capital, las mismas se computan para determinar si tiene la base de sus intereses económicos?

Para el IPRF sí pero para el IRNR no.

Podría llegar a ser residente por IRPF pero no residente para IRNR.

En tal caso, pagaría IRNR debido a que el art. 2 del T. 7 excluye del hecho generador a las rentas comprendidas en el IRNR. No hay disposición similar en el IRNR.

3. Residencia de personas físicas

3.6. Núcleo principal o base de sus intereses económicos

- Art. 5bis., inc. 3 dcto. 148/007 (dado por dcto. 330/016): “Se entenderá que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país. No obstante, no configurará la existencia de la base de sus actividades, por la obtención exclusivamente de rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4º del TOT No. 4 del Texto Ordenado DGI.
- Art. 14 bis, inc. 3 del dcto 149/007 (dado por dcto. 510/011) Se entenderá que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genere en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país. No obstante, no configurará la existencia de 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4º del TOT No. 4 del Texto Ordenado DGI. (idem, art. 2 del decreto 150/007 de IRAE)

3. Residencia de personas físicas

3.6. Núcleo principal o base de sus intereses económicos

Sugerencias:

- Establecer una definición legal que establezca como criterio principal el valor de los bienes integrantes de su patrimonio ubicados en Uruguay, comparando con el resto de los países independientemente considerados.
- La residencia en otro Estado no podría por sí misma neutralizar la residencia en Uruguay.
- Alinear los decretos reglamentarios del IRPF y del IRNR respecto de la incidencia de las rentas puras de capital en esta hipótesis de residencia.
- Eliminar las hipótesis previstas en el art. 5 bis del decreto 148/07
- En caso que lo anterior no sucediera, correspondería al menos extender la misma solución para el IRNR.

3. Residencia de personas físicas

3.7. Ámbito temporal del cambio de residencia

- Si es un NR y pasa a ser R, debe cerrar anticipadamente el ejercicio económico (art. 4, Título 8).

Esta hipótesis se daría solamente en caso que el no residente verifique el test de los 183 días. En los demás caso deberá esperar el cierre del año civil.

No obstante (ley N° 18.910 incorporado en art. 6 bis de Título 7), podrán optar por seguir tributando IRNR por el ejercicio en que pasen a ser residentes y por los cinco siguientes solo respecto de las rentas de rendimiento de capital mobiliario.

- Si es R y pasa a NR, deberá estarse a su condición al 31/12 de cada año.

3. Residencia de personas físicas

3.7. Ámbito temporal del cambio de residencia

Sugerencias:

- Establecer un período mínimo de permanencia como residente, aún cuando sustancialmente deje de serlo.