

Residencia fiscal por permanencia física en Uruguay a la luz del reciente fallo emitido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Cra. Carolina Collazzo
Cra. Valeria Viroga
Dra. Carolina Zitto¹

Introducción

El propósito de este trabajo consiste en analizar el criterio de residencia fiscal establecido por nuestra normativa relativo a la permanencia de la persona física en el país por más de 183 días, a la luz del reciente fallo dictado Tribunal de lo Contencioso Administrativo².

Para ello se reseñará el concepto de residencia fiscal y su trascendencia a nivel tributario para luego interpretar el significado de las normas que lo regulan.

I. Residencia fiscal de personas físicas

Concepto fundamental del Derecho Tributario, la residencia fiscal consiste en un factor de sujeción o conexión subjetivo, que implica la existencia de un vínculo entre la persona y el Estado en cuestión.

En Uruguay, el concepto de residencia fiscal fue introducido por la ley de reforma tributaria N° 18.083 de 27 de diciembre de 2016, y constituye uno de los pilares sobre los que se estructura el régimen de imposición a las rentas. En particular, la residencia fiscal de las personas físicas se encuentra regulada en lo dispuesto por el artículo 6 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996 a través de sus literales a) y b)³, que establece dos criterios de configuración: la permanencia en territorio nacional por más de 183 días durante el año civil y la radicación en territorio nacional del núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

¹ Las autoras integran el Departamento Fiscalidad Internacional de la Dirección General Impositiva. Las opiniones expresadas en el presente trabajo son de exclusiva responsabilidad de las mismas, no reflejando necesariamente la posición de la institución a la que pertenecen.

² Sentencia Nro. 179/2019 de 9 de abril de 2019.

³ Artículo 14 del Título 4 y artículo 7 del Título 8 del Texto Ordenado de 1996.

En términos generales, las personas físicas residentes tributarán el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) –pudiendo en determinados casos optar o quedar preceptivamente incluidos en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE). Por su parte, las personas físicas no residentes tributarán el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).

Nuestro sistema tributario tiene como principio rector el criterio territorial o de la fuente, aspecto que impacta en todos los impuestos a las rentas. No obstante ello, la verificación del aspecto subjetivo de uno u otro impuesto -léase residencia fiscal- ha adquirido mayor relevancia a raíz de la introducción de excepciones a dicho criterio territorial de imposición.⁴ En este sentido, las rentas de capital mobiliario obtenidas en el exterior por personas físicas residentes quedarán alcanzadas por el IRPF en tanto si las mismas rentas fueran obtenidas por no residentes no tributan IRNR. Por otra parte, las rentas originadas en operaciones con instrumentos financieros derivados quedan comprendidas en el IRPF, no considerándose de fuente uruguaya para el IRNR.⁵

En el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por Uruguay -en línea con el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico- la relevancia del concepto radica en la determinación de asignación de potestad tributaria entre los Estados así como el deber por parte de Estado del cual la persona es residente de aplicar los métodos establecidos para corregir la doble imposición generada sobre dichas rentas.

A la hora de determinar la residencia fiscal de la persona física, los referidos convenios remiten a la normativa interna de los Estados partes, requiriendo a su vez la sujeción a impuestos por parte de los mismos⁶. No obstante, debe tenerse presente que de

⁴ Téngase presente que en relación a las rentas de trabajo dependiente también surge una asimetría respecto a la forma de cálculo de un impuesto u otro.

⁵ Ley N° 18.718 de 12/2010 y 19.479 de 01/2017.

⁶ A modo de ejemplo y teniéndose en cuenta que todos los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Uruguay tienen similar redacción, se transcribe a continuación el artículo 4 del Convenio celebrado con España ratificado por la Ley N° 18.730 de 7.01.2011: *RESIDENTE 1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. 2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente; c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional; d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. 3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.*

verificarse la residencia fiscal en Uruguay respecto a una persona y, concomitantemente, alguno de los criterios establecidos por la normativa interna del otro Estado, los convenios establecen ciertas reglas de desempate que determinan en última instancia la residencia fiscal a efectos del convenio y por ende, la potestad tributaria de cada Estado sobre las rentas obtenidas por la persona.

En el marco de dichos convenios, la residencia fiscal invocada se acredita a través de los certificados de residencia fiscal emitidos por las autoridades competentes de cada Estado. En el caso de Uruguay, la Dirección General Impositiva (DGI) reviste la calidad de autoridad competente para la emisión de dichos certificados según lo dispuesto por el inciso final del artículo 5 bis del decreto N° 148/007.

A efectos de emitir el certificado, la Administración Tributaria analiza lo dispuesto por la normativa interna, por lo que quien pretenda utilizarlo deberá valorar dicho documento considerando la eventualidad de configurar residencia fiscal en el otro Estado y en tal caso, atenerse a lo dispuesto por las reglas de desempate establecidas en el convenio aplicable. Las mismas consideraciones deberán ser tenidas en cuenta ante el análisis de transacciones respecto de las que se invoque la aplicación de un convenio.

II. Análisis de la sentencia dictada por el TCA

Recientemente, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se expidió sobre un caso de residencia fiscal relativo al criterio de permanencia en el país, confirmando la interpretación efectuada por la Administración, con particular referencia al concepto de ausencias esporádicas establecido por el legislador.

II.1 Normativa aplicable

El referido criterio, regulado en lo dispuesto por el literal a) del artículo 6 del Título 7 TO 1996, establece que si la persona física permanece más de 183 días en territorio nacional durante el año civil, será considerado residente fiscal en Uruguay. Para determinar dicho período, la norma dispone que deberán considerarse las ausencias esporádicas, en las condiciones que establezca la reglamentación, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Reglamentando dicha disposición, el artículo 5 bis del Decreto N° 148/007 establece que para determinar el período de permanencia en territorio nacional se deben considerar todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo, excluyéndose de este cómputo los días en que las personas se encuentren en nuestro país como pasajeros en tránsito.

Asimismo, dicha norma establece que las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas y por tanto computables, en la medida que no excedan los treinta días corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, lo que podrá probarse exclusivamente mediante certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del correspondiente Estado.

Según surge de la normativa referida, no existe una definición legal del concepto “ausencia esporádica”, limitándose la norma reglamentaria a establecer que para considerarse tal, la ausencia no deberá superar los treinta días corridos salvo que la persona física acredite su residencia fiscal en otro país. Tampoco surge el número de ausencias esporádicas que podría tener la persona en el año civil considerado, ni si pasado cierto número las mismas dejan de verificar, valoradas en su conjunto, el carácter de tales. Por otra parte, la permanencia como criterio objetivo prescinde de las causas por las que la persona puede haberse ausentado del país.

En definitiva y como bien señala César PÉREZ NOVARO: *“De esta manera, la presencia deja de ser efectiva y se pasa a considerar un período de permanencia global en territorio nacional, con el aditamento que en caso de que quien se ausente del territorio nacional de manera esporádica pero justifique que es residente fiscal en otro país a través del certificado solicitado por la norma, no computará dichos días para el período requerido para ser residente fiscal”*.⁷

II.2. La controversia planteada

El caso refiere a una persona física de nacionalidad española que, amparándose en lo dispuesto por el Convenio para evitar la doble imposición celebrado con España (ratificado por ley N° 18.730), y la normativa interna antes comentada, solicitó ante la Dirección General Impositiva la emisión de certificados de residencia fiscal en Uruguay por los años civiles 2013, 2014 y 2015, a los efectos de su presentación ante la Administración tributaria española. Con dichos certificados, el actor pretendía acreditar su residencia fiscal en Uruguay con el fin de evitar que España lo considere residente fiscal y consecuentemente, debiera tributar por las rentas obtenidas en dicho país y en el exterior, de acuerdo a la normativa española y conforme lo dispuesto por el convenio aplicable.

El actor fundamentó su petición en lo dispuesto por el literal a) del artículo 6 del Título 7 del TO de 1996, en el entendido de haber permanecido más de 183 días en Uruguay durante cada año civil, computando sus ausencias en tanto “esporádicas”, según lo establecido por el artículo 5 del Decreto N° 148/007.

⁷ PÉREZ NOVARO, César y CÁCERES, Gabriel: “El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo”, pág. 20, disponible en www.dgi.gub.uy.

La Administración accedió a considerarlo residente fiscal en Uruguay durante los años civiles 2013 y 2015, emitiendo los certificados de residencia fiscal solicitados, negándosele respecto del año 2014 por entender que no cumplía con el criterio de permanencia en el país por más de 183 días establecido por la normativa interna. Durante el año 2014 el actor permaneció físicamente en Uruguay 76 días, computando un total de 228 días al contabilizar sus ausencias menores a treinta días en calidad de “esporádicas”.

La resolución dictada por la Administración fue impugnada por el actor, abogando por la emisión del correspondiente certificado en el entendido de haber permanecido en el país los días requeridos por la normativa aplicable. En tal sentido, señaló que el concepto de “ausencia esporádica” fue definido por el Poder Ejecutivo, por lo que la Administración carece de “discrecionalidad” para interpretar tal noción. Afirmó que la DGI interpreta la norma a su arbitrio “haciéndole decir” lo que no dice y de esta forma vicia su actuación, y técnicamente vicia los motivos del acto.

Por su parte, la Administración expresó que para resolver la controversia resultaba preciso interpretar el criterio de permanencia en el país por más de 183 días aplicable en el caso de autos, debiéndose determinar el alcance de los conceptos “residencia” y “permanencia” establecidos por lo dispuesto por el artículo 6 del Título 7 del TO 1996 para poder determinar la calidad de residente, o no residente, de una persona física.

En cuanto a la palabra “permanencia”, expresó que la misma implica una situación de estabilidad, de perdurabilidad en el tiempo en antítesis a lo esporádico, accidental o eventualmente ocasional. Haciendo referencia al concepto de “ausencia esporádica” destacó que el término debe ser valorado en su real significado y en el marco del concepto de residencia fiscal por el criterio de permanencia física en territorio nacional que exige justamente la permanencia de la persona en el país, y si bien el legislador permitió computar las ausencias esporádicas, las mismas, en calidad de tales, deberían ser no sólo breves (en tal sentido, la norma reglamentaria dispuso que lo son en tanto no excedan de treinta días), sino también ocasionales, eventuales, esporádicas en su conjunto so pena de desnaturalizarse lo consagrado por el legislador a través de lo dispuesto por el artículo 6 del Título 7 del TO de 1996.

La Administración contravirtió además la forma de interpretación de las normas efectuada por el actor -basándose en una pura operación aritmética-, considerándola una interpretación piedeletrista que conllevaba en definitiva a un resultado poco razonable. En relación a ello, señala que respecto de la interpretación de las normas tributarias, el método de interpretación literal no tiene prevalencia alguna sobre los demás métodos reconocidos por la ciencia jurídica conforme ha sido expresamente dispuesto por el artículo 4 del Código Tributario, debiéndose también analizar cuál fue el sentido y la finalidad de la norma interpretada con el fin de determinar su alcance.

El Tribunal por su parte, considerando los argumentos esgrimidos por la Administración señaló que la residencia fiscal implica la existencia de un vínculo entre la persona y el Estado en cuestión, teniendo su acreditación consecuencias jurídicas significativas en tanto determina qué impuestos deberá tributar la persona en el país y sobre qué rentas, y en el caso de que sea aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la asignación de potestad tributaria por parte de los Estados vinculados.

Por lo dicho, afirmó que no sólo cabía efectuar la operación aritmética propugnada por el actor en virtud de la interpretación estrictamente literal que sostiene corresponde realizar, sino que además, correspondía indagar sobre la finalidad perseguida por el legislador al establecer el criterio referido definido por el citado literal A). Y en tal sentido, afirmó que se desprende de la norma en cuestión que para configurar la residencia fiscal se requiere la existencia de cierto vínculo entre el Estado y la persona, que implica una cierta permanencia de la misma en territorio nacional, no alcanzando “...una estadía meramente eventual o un pasaje esporádico”.

Entendió que asiste razón a la Administración cuando plantea que no resulta cuestionable que se computen las ausencias esporádicas cuando éstas no excedan de treinta días corridos; salvo en casos donde este tipo de ausencias se producen con una frecuencia tal a lo largo del año civil que hace que las mismas pierdan su carácter de esporádicas y pasen a ser la regla. Refiriéndose al caso, la persona física permaneció efectivamente en el país 76 días durante el año 2014, esto es, un poco más de dos meses y medio, por lo que no resulta razonable considerarlo residente fiscal uruguayo, al no acreditarse en la hipótesis la permanencia en el país requerida por el legislador.

Por lo analizado, concluyó que en función del argumento teleológico y de razonabilidad y a efectos de evitar un abuso de la normativa vigente, las muy reiteradas ausencias del actor en el año no pueden considerarse esporádicas, confirmado lo actuado por la Administración.

III. Interpretación del criterio de residencia fiscal bajo análisis

Según surge de la sentencia antes comentada, la controversia radica en la interpretación del criterio de residencia fiscal por permanencia en territorio nacional por más de 183 días, aplicable al el caso bajo análisis.

En el ámbito tributario, la interpretación de las normas se rige por lo dispuesto por el artículo 4 del Código Tributario, que dispone que: *“En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y*

llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas, a los efectos de determinar su verdadero significado”⁸.

A diferencia de lo establecido por el Código Civil en sus artículos 16 a 20, a los efectos de interpretar una norma tributaria no hay preeminencia de ningún método de interpretación, dándose libertad al intérprete para utilizar cualquier método reconocido por la ciencia jurídica.

En cuanto a los métodos de interpretación utilizables a tal fin, José Osvaldo CASAS ha señalado que: *“... en la aplicación e interpretación de las leyes tributarias resulta posible la utilización de todos los métodos propiciados por la ciencia jurídica para la interpretación del derecho en general, de modo que pueden tener cabida en esta materia no sólo los métodos “literales” exegéticos sino también los “lógicos”, que apuntan a desentrañar la voluntad, intención o finalidad perseguida por el legislador, esto es, la ratio legis, la mens legis o la télétesis de la norma, con lo cual los resultados a que se arribe podrán exhibirse “extensivos” o “restrictivos” si se los compara con la letra desnuda de la ley”. Y refiriéndose concretamente al método teleológico, señala que el mismo: “...puede iluminar los tramos oscuros de un precepto, mediante la búsqueda de la intención del legislador o del propósito de la ley, convirtiéndose en un medio pragmático especificador de los significados...”, advirtiendo al mismo tiempo que “...no puede habilitar en ningún caso, como a veces en los hechos ha ocurrido, a torturar la norma para hacerle decir lo que jurídicamente no predica, pues en tal caso nos estaríamos aproximando a las postulaciones de la escuela del derecho libre, que no casa con los principios constitucionales básicos del derecho tributario, y dentro de éstos con los de reserva de ley y seguridad jurídica.”⁹ En el mismo sentido, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo¹⁰ ha expresado: “Como enseña García Belsunce: Todos los métodos de interpretación son aptos, sin exclusiones y sin prioridades entre ellos, para la investigación del sentido y alcance de las normas jurídicas en general, es decir, de todas aquellas que dentro del ámbito del derecho no presentan características o exigencias peculiares. Y como la ley tributaria debe encuadrarse dentro de aquellas que merecen tratamiento especial, para responder a esa exigencia el texto de la ley tributaria debe interpretarse indagando su fin, a través de sus palabras apreciadas con*

⁸ En cuanto al “verdadero significado” de la norma a interpretar, creemos oportuno remitirnos a lo señalado por Andrés BLANCO, que expresa: “... la suposición de que las “leyes” tienen “verdaderos significados”, es absolutamente falsa, al ser lingüísticamente imposible, afirmando que: “Eso no quiere decir que esté impedido cualquier debate acerca de si una solución jurídica es mejor o peor que otra; desde luego que ese debate no sólo es posible, sino imprescindible, porque involucra el desenvolvimiento de la vida social. Pero lo que no puede sostenerse es que se trate de una discusión acerca de la “verdad” de una interpretación y la “falsedad” de otra u otras: ninguna interpretación que ensayen los juristas, y ningún “significado de las normas” es ni verdadero ni falso, sino aceptable o no aceptable en función de algún criterio que se establezca a tal fin.”, en “Estudios críticos sobre Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, FCU, Montevideo, agosto de 2013, págs 89 y 90. Compartimos lo sostenido por el autor, en tanto más que desentrañar el “verdadero significado” de la norma, entendemos que la finalidad última de la interpretación radica en poder determinar el significado de la norma interpretada más aceptado conforme su texto, contexto en el que se inserta y finalidad perseguida por el legislador al crearla.

⁹ CASAS, José Osvaldo: Estudio preliminar en “Interpretación Económica de las normas tributarias”, págs. 41 y 57 a 60.

¹⁰ Sentencia N° 331, del 27 de setiembre de 1982.

criterio lógico y razonable y de acuerdo con el sentido económico que es propio de su contenido y naturaleza”.

En relación a la norma de residencia fiscal a interpretar, el actor aboga por una interpretación exegética o literal, mientras que la Administración por su parte, efectúa también una interpretación teleológica, que indaga y atiende a la finalidad buscada por legislador al establecer el criterio de permanencia en el país por más de 183 días en territorio nacional, argumentos que son recogidos por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo que finalmente confirma lo resuelto por la Administración.

Según lo que desarrollaremos a continuación, entendemos que tanto interpretando la normativa aplicable a través del método exegético como haciéndolo teniendo en cuenta el método teleológico, la conclusión termina siendo la misma: no se configura residencia fiscal por el criterio de permanencia física en el país por más de 183 días regulado a través de lo dispuesto por el literal a) del artículo 6 del Título 7 del TO de 1996 en casos en los que las ausencias - consideradas individualmente como esporádicas – superen valoradas en su conjunto la propia permanencia de la persona física en territorio nacional durante el año civil considerado.

III.1. Interpretación exegética o literal

En el entendido que este método busca desentrañar el significado del texto, transcribiremos la normativa que aplica al caso, para luego proceder a interpretar los conceptos allí establecidos.

El criterio de residencia fiscal bajo análisis se encuentra regulado en lo dispuesto por el literal A) del artículo 6 del Título 7 del Texto Ordenado de 1996, que establece:

“Residentes.- Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

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

Reglamentando dicha disposición, el artículo 5 bis del Decreto N° 148/007 en su artículo segundo, dispuso que: *“Las ausencias del territorio uruguayo serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.”*

Según surge de la normativa transcripta, para determinar la residencia fiscal de una persona física a través del criterio bajo análisis, el legislador estableció que se computaría su permanencia efectiva en el país y las ausencias esporádicas del mismo, en las condiciones dispuestas por la reglamentación.

Véase que el legislador no definió el concepto de “ausencia esporádica” ni lo dejó librado a la reglamentación, salvo en cuanto al establecimiento de condiciones para su cómputo.

A su vez, el adjetivo “esporádicas” utilizado como calificativo de las ausencias computables establece un límite infranqueable que deberá ser tenido en cuenta por el intérprete al momento de valorar las ausencias constatadas, debiendo ponderar las mismas en relación con la permanencia en el país. En efecto, el concepto de esporádico alude a todo hecho catalogado como eventual, que sucede en forma aislada u ocasional, por oposición a lo permanente, que requiere de una cierta durabilidad o estabilidad en el tiempo.

La categorización de la ausencia computable como aquella esporádica, necesariamente lleva a valorar la totalidad de ausencias constatadas durante el período considerado, el año civil.

Por su parte, la norma reglamentaria estableció que debe entenderse como ausencia esporádica individualmente considerada toda ausencia menor a treinta días corridos. Si bien nada dice acerca de la valoración conjunta de dichas ausencias, también en dicha valoración deberá el intérprete atenerse al adjetivo utilizado por el legislador, debiendo tratarse ponderadas en su totalidad de ausencias ocasionales y eventuales, atendiendo al significado de la propia expresión: que sucede con poca frecuencia, de forma aislada, so pena de perder tal condición y desnaturalizarse el propio criterio establecido por el legislador.

En el caso a estudio, la permanencia efectiva en el país de la persona física durante el año civil considerado fue de 76 días, llegando a un total de 228 días si se adicionan las ausencias de territorio nacional menores a treinta días. Es así que las ausencias individuales -catalogadas como esporádicas y en principio computables por ser menores a treinta días-, valoradas en su conjunto dejan de ser tales al superar ampliamente la permanencia efectiva en territorio nacional.

En efecto, analizando los movimientos migratorios de la persona durante el año civil considerado surge que lo esporádico, ocasional y aislado resultó ser en definitiva la propia permanencia en territorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, el actor interpretando la normativa aplicable en forma piedeletrista realizó una operación aritmética que consistió en sumar los 76 días que estuvo en Uruguay y los períodos en los que se ausentó de territorio nacional menores a treinta días, computando en su totalidad 228 días en territorio nacional. Y en tal sentido consideró que había configurado residencia fiscal por computar más de 183 días en el país durante el año civil considerado.

Por las razones antes expuestas discrepamos con la interpretación propugnada por el actor omitiendo valorar las ausencias en su conjunto, por llegar a un resultado poco razonable. Entendemos que atento lo antes desarrollado, no se configura residencia fiscal por el criterio de permanencia física en el país por más de 183 días en casos como el analizado, en los que las ausencias menores a treinta días catalogadas individualmente como esporádicas, consideradas en su totalidad superan ampliamente la propia permanencia efectiva en el país, perdiendo por tal razón la calidad de tales.

III.2. Interpretación teleológica o finalista

Por otra parte y conforme lo reseñado en el punto III de este trabajo, también corresponde indagar acerca de cuál fue la finalidad del legislador al establecer el criterio de permanencia en el país por más de 183 días durante el años civil para configurar residencia fiscal, con el propósito de lograr una interpretación adecuada de la norma en cuestión.

Ello se logra a través de la utilización del método teleológico o finalista de interpretación. En relación al mismo, Luis PRIETO ha señalando que: *“Su hipótesis fundamental es que el Derecho no puede concebirse como una suma de mandatos nacidos de una voluntad circunstancial y caprichosa, sino como una entramado de normas que persiguen finalidades de justicia y coordinación social y que encarnan algo tan evanescente y misterioso como un “espíritu” o ratio legis. Por tanto, la interpretación no puede desconectarse de esas finalidades y debe buscar para la norma aquel significado que mejor las realice o satisfaga...”*.¹¹

En tal sentido, deberá tenerse en cuenta que lo pretendido por el legislador al establecer la residencia fiscal de la persona física en el país como factor de conexión del sujeto con el Estado— y dadas las implicancias tributarias que tendrá sobre esa persona- fue la de reconocer un vínculo sustancial entre los mismos.

¹¹ PRIETO SANCHÍS, Luis: *“Apuntes de teoría del Derecho”*, Editorial Trotta S.A., Segunda edición 2007, página 272.

Dicho propósito puede vislumbrarse en el uso del adjetivo “esporádicas” utilizado por el legislador para identificar las ausencias computables. Al establecer que las ausencias computables deberían catalogarse como esporádicas entendemos que se pretendió limitar el cómputo de aquellas que en su conjunto llevaran a desvirtuar el mencionado factor de conexión.

Véase que a nivel interno la configuración de residencia fiscal conlleva consecuencias jurídicas significativas, al determinar según fuera previamente analizado, los impuestos que deberá tributar la persona en el país, y por tanto las rentas computables y su liquidación.

La interpretación propugnada que responde a la trascendencia del vínculo persona-Estado, conlleva a no extender la base imponible respecto de personas que tienen un vínculo meramente ocasional con el último.

Por su parte, a nivel internacional y en caso de ser aplicable un convenio para evitar doble imposición, determinará la asignación de potestad tributaria ilimitada por parte del Estado involucrado así como la aplicación de métodos para corregir la doble imposición. En este sentido, a través de la interpretación propugnada se reconocen los derechos de los Estados con los cuales Uruguay ha celebrado convenios para evitar la doble imposición, que de lo contrario podrían verse afectados en su legítima potestad tributaria.

Además, la interpretación de la normativa en su justa medida evita la generación de conflictos de doble residencia que podrían ocasionarse atento a la regulación de la residencia fiscal de los convenios que remite a la normativa interna de los estados.

Dada la relevancia del concepto de residencia fiscal y las consecuencias jurídicas trascendentes que su configuración conlleva, entendemos que no puede en modo alguno haber sido la finalidad del legislador abarcar situaciones como la analizada, donde lo esporádico termina siendo la propia permanencia, no dando lugar al vínculo sustancial requerido como factor de conexión con el estado.

A través del método de interpretación finalista se llega en definitiva a la misma conclusión que aquella que surge a la luz de los términos contenidos en la normativa aplicable.

En esta línea se ha pronunciado Guzmán RAMÍREZ, que señala que: “...la normativa sobre ausencias esporádicas no está pensada para dichas situaciones en las que no la ausencia sino la permanencia en territorio uruguayo merece la calificación de esporádica. En realidad, la normativa sobre ausencias esporádicas está pensada para

situaciones límites, en las que la vivienda (permanente o habitual) del contribuyente está ubicada en territorio uruguayo, pero por razones de trabajo (o cualquier otra razón) decide viajar frecuentemente a otros países.”¹²

Consideraciones finales

1. Del análisis realizado en el presente trabajo se concluye que casos como el analizado a través de la sentencia comentada no pueden configurar residencia fiscal por el criterio de permanencia en el país, bajo riesgo de desnaturalizarse el propio criterio establecido por el legislador.
2. Véase que a través de lo establecido por este criterio, computando todas las ausencias menores a treinta días, se podría dar lugar a que las personas físicas busquen de manera artificiosa quedar amparadas en la norma en casos en que redunde un beneficio fiscal por su situación tributaria particular, hecho que el Estado debería controlar.
3. La cuestión se centra a nuestro juicio en la valoración en su conjunto de las ausencias menores a treinta días corridos producidas en el año civil a considerar, esto es: hasta cuántas pueden computarse y por ende, cuál sería el plazo mínimo de presencia efectiva en el país requerido para la configuración de residencia fiscal a través del criterio de permanencia.
4. La respuesta a dicha interrogante considerando la normativa actual surge del análisis caso a caso, que deberá ser efectuado por el intérprete. En particular, la Dirección General Impositiva en su carácter de autoridad competente para emitir los certificados de residencia fiscal evalúa la configuración de residencia fiscal requerida considerando las circunstancias constatadas en cada caso.
5. Atento a que se puede generar cierta incertidumbre ante hipótesis menos contundentes que las del caso a estudio, consideramos aconsejable el dictado de una norma reglamentaria que sienta criterios precisos para el cómputo de las ausencias que deben ser computables.
6. Teniendo en cuenta la condición de “esporádicas” establecida por el legislador, las ausencias computables en carácter de tales deberán ser necesariamente menores a la presencia efectiva de la persona física en el país y además, tratarse en su conjunto de un número reducido respetando la condición de poco frecuente, aislado, ocasional.

¹² RAMÍREZ, Guzmán: “La Residencia fiscal en Uruguay”, primera edición mayo de 2019, Editorial Amalio M. Fernández, págs. 59 y 60.