

TEMA: RESIDENCIA FISCAL

“Residencia Fiscal de las Personas Jurídicas en el IRAE: Casos Controvertidos”

Montevideo, Setiembre 2011

Marcia Grostein

DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

1. OBJETIVO

El presente trabajo tiene como objeto presentar dos situaciones controvertidas:

- Las Partnerships y el concepto de residencia fiscal
- Redomiciliación de una Sociedad Anónima y sus consecuencias tributarias

2. NORMATIVA DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS EN EL IRAE

La residencia fiscal de la persona jurídica en el IRAE se encuentra determinada por artículo 13º del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 reglamentado por el artículo 2º ter del Decreto N° 150/007, con la redacción dada por el artículo 2º del Decreto N° 530/009.

Conforme a la normativa reseñada, se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales. Las personas jurídicas y demás entidades que no se constituyan conforme a las leyes nacionales serán consideradas residentes en Uruguay, si establecen su domicilio en el país. Se considerarán residentes desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes.

Asimismo, se considerará que las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo a las leyes nacionales han dejado de ser residentes cuando carezcan de cualquier clase de domicilio en el país y hayan culminado la totalidad de los trámites legales y reglamentarios correspondientes a la transferencia del domicilio al extranjero.

Nuestra normativa invoca a los efectos de establecer la residencia fiscal de una persona jurídica, circunstancias formales como son la constitución de la sociedad según las leyes de nuestro país y la ubicación en Uruguay del domicilio, entendiéndose como tal el social.

En el caso de los Convenios de Doble Imposición que tiene vigente nuestro país, Alemania, Hungría, México y España, el artículo 4º de los mismos nos remite a la legislación interna de residencia de cada Estado. Más adelante se desarrollará este concepto.

3. LAS PARTNERSHIP O SOCIEDADES DE PERSONAS

3.1 Concepto

Las partnerships son las sociedades de personas, es decir sociedades colectivas (general partnerships), sociedades comanditarias (limited partnerships) y sociedades comanditarias por acciones (partnerships limited by shares) que en muchos ordenamientos no tienen reconocida personalidad jurídica independiente de sus socios.

La atribución de personalidad jurídica tiene una extensión variable dependiendo de cada ordenamiento. En prácticamente todos los ordenamientos, además de a las personas físicas, se reconoce personalidad independiente a las sociedades de capital (Corporations, Limited Liability companies, etc.)

Los países anglosajones y germánicos no reconocen normalmente personalidad jurídica a las sociedades de personas. En cambio Francia y España extienden la personalidad a todas las sociedades comerciales quedando limitada la ausencia de personalidad a las sociedades irregulares o no inscriptas.

En los sistemas anglosajones, la ausencia de personalidad jurídica normalmente determina la aplicación a todas las sociedades de personas (y a algunos tipos de trust) de un régimen de transparencia fiscal (flow through taxation) o atribución de rentas. En Estados Unidos las general partnerships, limited partnerships, limited liability partnerships, joint venture y limited liability companies se tratan normalmente como entidades fiscalmente transparentes de modo que la entidad no paga impuestos, sino que tributan sus socios. Sin embargo, las llamadas check-the-box rules permiten a determinadas entidades optar entre la tributación como una sociedad o como una entidad transparente. En principio, una entidad con dos o más miembros, de los cuales al menos uno tenga limitada su responsabilidad, tributará en régimen de transparencia, salvo que opte por la sujeción como una sociedad. Si todos los miembros tienen limitada su responsabilidad, la entidad tributa por el impuesto sobre sociedades, pero puede optar por la transparencia. Las entidades extranjeras también pueden optar, lo que otorga un cierto margen de maniobra en relación con la aplicación de los convenios en los que no se hayan incluido reglas especiales.

- En Alemania se consideran empresarios a los socios de sociedades colectivas y comanditarias simples, y al socio personalmente responsable de las comanditarias por acciones, calculándose la renta de manera unitaria, pero imputando después la misma a este tipo de socios, de manera que la sociedad no tributa o tributa sólo por la renta de los socios con responsabilidad limitada en la comanditaria por acciones.

- En Francia se extiende la personalidad jurídica a todas las sociedades inscriptas en el registro mercantil, las sociedades de personas tributan en principio en régimen de transparencia, pero pueden optar por el Impuesto sobre Sociedades.
- En Bélgica las sociedades de personas (salvo las carentes de personalidad jurídica como las sociedades irregulares o las cuentas en participación) quedan como regla general sujetas al Impuesto sobre Sociedades (o al Impuesto sobre las Jurídicas, sino realizan una actividad con fines lucrativos), aunque en algunos casos existe un régimen de transparencia voluntaria
- En España las sociedades de personas quedan plenamente sujetas al Impuesto sobre sociedades, con excepción entre otras de las sociedades civiles.
- En Suiza, las partnerships se consideran en principio transparentes fiscalmente cuando carecen de personalidad jurídica, como es el caso de las Swiss partnerships. Igualmente las sociedades de otros Estados se consideran transparentes fiscalmente si carecen de personalidad jurídica bajo la legislación del Estado de origen (por lo que tributan en Suiza a través de los socios residentes en dicho país, en la parte de renta imputable a cada uno). En cambio, si el país correspondiente les atribuye personalidad jurídica (en el ámbito jurídico-privado, así por ejemplo, las sociedades de personas francesas o belgas serán normalmente sujetos pasivos en Suiza al igual que las españolas) las sociedades de personas se consideran sujetos pasivos del impuesto, y ello aunque bajo la legislación del país de que se trate sean transparente fiscalmente (una limited liability company (LLC) de Estados Unidos, por ejemplo se considera como sujeto pasivo del impuesto en Suiza (sin perjuicio de lo que resulte del convenio) ya que tiene una entidad legal bajo la normativa estadounidense (en la mayoría de los Estados), y ello aunque a efectos fiscales sea aplicable según la legislación federal un régimen de transparencia. Excepcionalmente, si la sociedad de personas opera en Suiza a través de un EP, se considera que dicha sociedad es sujeto pasivo aunque no tenga personalidad jurídica conforme al ordenamiento de origen, salvo en la parte de la renta imputable a socios residentes en Suiza; respecto a esa parte, son sujetos pasivos dichos socios residentes, en la proporción que corresponda a cada uno, y no la sociedad, para evitar discriminaciones con las partnerships suizas.
- En Italia este tipo de sociedades tributa en principio en un régimen de transparencia fiscal del reddito (por el que pueden optar también algunas sociedades de responsabilidad limitada bajo ciertas condiciones)

3.2 Las sociedades de personas en el IRAE

Conforme al artículo 9º del Título 4 del TO 1996, en nuestro ordenamiento jurídico las sociedades de personas quedan sujetas ellas mismas al impuesto sobre la renta.

No obstante, si bien las sociedades de hecho y las civiles tributan como tal, existen dos excepciones en las cuales pueden atribuir la renta a sus socios:

- El caso que dichas sociedades estén integradas exclusivamente por personas físicas residentes cuya actividad no se encuentre comprendida en el literal B) del artículo 3º del Título 4 del TO 1996. En el citado caso la entidad deberá atribuir sus rentas a los socios que serán contribuyentes del IRPF por la porción de renta que les correspondas, salvo que la entidad opte por liquidar sus rentas por el IRAE.
- El caso que dichas sociedades perciba únicamente rentas puras de capital y estén integrada exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes. Salvo que la entidad opte por liquidar sus rentas por el IRAE.

Si bien en estos dos casos planteados las sociedades tributan en régimen de atribución de rentas, aunque tienen la opción de liquidar por IRAE, se debe considerar a la sociedad y no a los socios a los efectos de establecer la residencia fiscal.

Conforme a lo señalado, una sociedad de hecho cuyos socios son entidades no residentes, que opta por atribuir, es propietaria de un inmueble que arrienda, las rentas provenientes del arrendamiento se atribuirán a las entidades no residentes las cuales abonarán IRNR, siendo la sociedad residente.

En consecuencia de acuerdo a nuestra normativa interna las sociedades de personas aún en el caso que atribuyan rentas, si se constituyen y tienen el domicilio en nuestro país, serán consideradas residentes.

3.3 La residencia de las sociedades de personas en el Modelo de Convenio OCDE

La distinta calificación de las sociedades de personas que realizan los países puede conllevar a problemas de residencia, de doble imposición o doble no imposición. Por ejemplo cuando un Estado considera como sujeto a la propia sociedad y el otro en cambio aplica un modelo de transparencia fiscal y considera sujetos a los socios sobre la parte de renta de la sociedad que les corresponde.

Un primer problema radica en determinar cuando una sociedad de personas tiene derecho, como tal, a los beneficios concedidos por lo dispuesto en el Convenio de la OCDE. En virtud del artículo 1º, sólo las personas residentes en los Estados signatarios tienen derecho a los beneficios del Convenio tributario firmado por estos Estados. A su vez el literal a) del apartado 1º del artículo 3º del Convenio establece que el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas, por ende se incluye a las sociedades de personas. Dicho apartado define a las personas en un sentido muy amplio, incluyendo cualquier centro de imputación subjetiva, con total independencia de que ostente o no personalidad jurídica. Asimismo el párrafo 2 de los Comentarios del Artículo 3º explica por qué una sociedad de personas constituye una persona. Sin embargo, esta no será necesariamente residente de un Estado signatario según el Artículo 4º.

Cuando una sociedad de personas es tratada como una sociedad o gravada de la misma forma, esta sociedad es residente del Estado contratante que la somete a impuesto basándose en los principios establecidos en el apartado 1 del Artículo 4º y puede, por lo tanto, acceder a los beneficios del Convenio. Dicho apartado establece:” 1. *Para los efectos del presente 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, y también incluye a ese Estado y cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo. Sin embargo, este término no incluye a las personas que están sujetas a imposición en ese Estado únicamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en ese Estado”.*

No obstante, cuando una sociedad de personas es considerada transparente fiscalmente y no está “sujeta a imposición” en ese Estado, no puede ser residente de este Estado a efectos de la posible aplicación del Convenio. En tal caso, la aplicación del Convenio a la sociedad de personas como tal le será denegada, a menos que se introduzca una disposición específica en el Convenio que dé cobertura a las sociedades de personas.

Sin embargo cuando se deniega, la aplicación del Convenio, los socios deben poder acceder, en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas les sea atribuida a efectos de la tributación en su Estado de residencia (véase el párrafo 8.7 de los Comentarios al Artículo 4).

Al respecto, en el punto 6.4 de los comentarios al artículo 1º del Modelo OCDE indica que cuando la renta transparente hacia los socios, que están sujetos al impuesto sobre dicha renta en su Estado de residencia, se entiende que debe considerarse que la renta ha sido pagada a los socios por tanto se cumple que la renta fue pagada a un residente del Estado contratante y también se satisface el criterio que la renta es obtenida por un residente del otro Estado contratante. Esta interpretación evita la posibilidad de que se le denieguen los beneficios de los convenios tributarios a la renta de una sociedad de personas por el motivo de que no sea residente, ni los socios tampoco o porque la renta no les es directamente pagada o porque no es obtenida por ellos.

Conforme a lo expuesto existen dos criterios aplicables a la partnership:

- 1. Calificar a las sociedades de personas como residentes de un Estado contratante, cuando sean consideradas sujetos pasivos del impuesto**

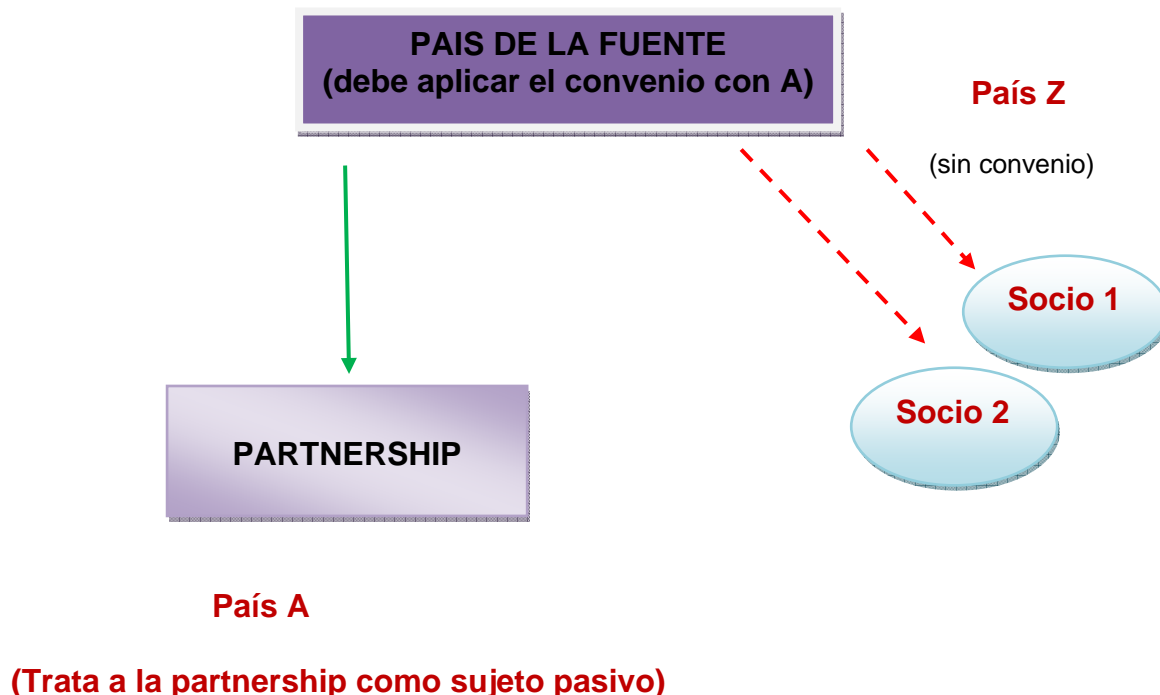
o

2. Tomar el criterio establecido en el punto 6.4 de los comentarios al artículo 1º del Modelo, en cuanto a que si los socios son sujetos pasivos del impuesto, se considerarán residentes, por tanto les será de aplicación el convenio

Un segundo problema a resolver es que pasa a efectos del convenio cuando el Estado de la fuente y de la residencia tratan de distinta manera a las partnership (en un caso atribuye renta y en el otro tributa como tal)

Ejemplo: Una partnership con sede de dirección efectiva en el país A (por ejemplo España que trata a las partnerships como sujetos pasivos, gravando la renta en cabeza de los mismos). Dicha partnership obtiene rentas en el país B (por ejemplo, el Reino Unido, cuya legislación interna trata a las partnerships como entidades transparentes, atribuyendo la renta a los socios). Entre A y B existe un convenio de doble imposición ajustado al modelo OCDE. Los socios residen en el país Z.

País B (trata a la partnership como transparente)

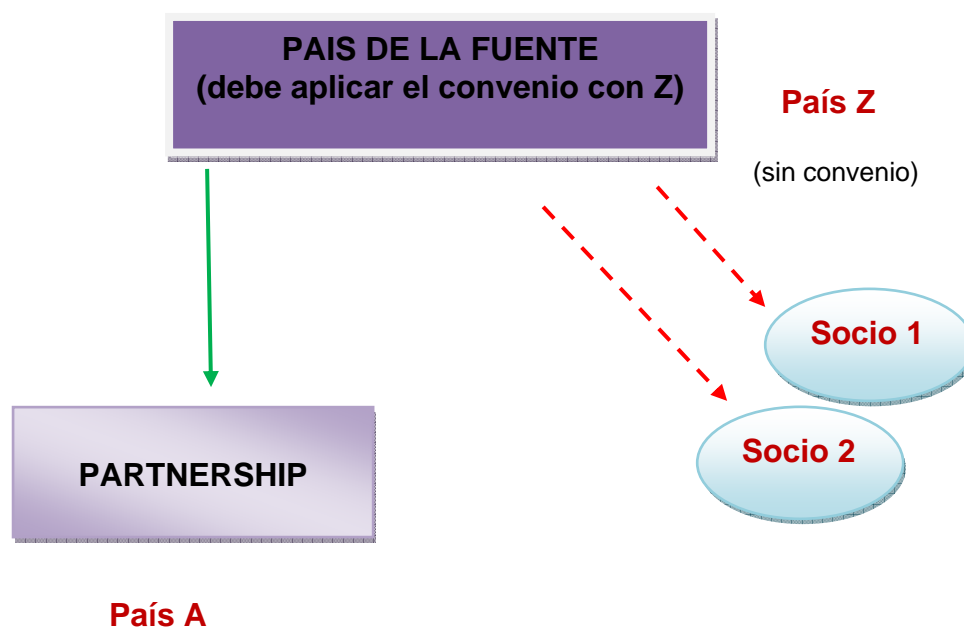


La flecha continua indica el flujo de la renta según las reglas de calificación de A, y la línea de puntos el flujo según las reglas de calificación de B

En este caso, si el país B aplicase el criterio de su legislación interna (transparencia de las sociedades de personas) consideraría que la renta ha sido en su territorio por residentes del país Z, y por tanto no aplicaría el convenio suscrito con el país A. Sin embargo, de acuerdo con el informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE del 20 de enero de 1999, el cual fue incorporado en el año 2000 a los Comentarios al Modelo, el país B (en cuanto Estado de la fuente) debe aplicar los criterios del país de la residencia (es decir A) que trata a la partnership como un sujeto pasivo independiente. En consecuencia el país B debería reconocer los beneficios del convenio suscrito con A, y sólo podría gravar la renta si dicho convenio permite el gravamen en la fuente.

Si por el contrario, el país A tratara a la sociedad como transparente, y el país B como una entidad sujeta a tributación, en tal caso el país B debería aplicar el convenio existente con el país de residencia de los socios (es decir, con Z)

País B (trata a la partnership como sujeto pasivo)



(Trata a la partnership como transparente)

La flecha continua indica el flujo de la renta según las reglas de calificación de B, y la línea de puntos el flujo según las reglas de calificación de A

El convenio entre B y Z se aplicaría incluso si Z considerase a las sociedades de personas como sujetos autónomos del impuesto, porque la calificación que debe prevalecer es la del país de residencia de la partnership, y ello incluso a efectos del convenio entre el país de la fuente y el país de residencia de los socios.

Ahora que sucede con el concepto de residencia fiscal establecido en los CDI que tiene vigente Uruguay.

Artículo 4º del CDI	
Hungría	1.A los efectos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que, de acuerdo con las leyes de ese Estado, es susceptible de ser gravado en el mismo en razón de su domicilio, residencia, lugar de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza similar.
Alemania	1.A los fines de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que tiene su domicilio, residencia, lugar de estadía habitual, lugar de dirección o sede en dicho Estado
México	1. Para los efectos del presente Convenio, el término "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, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.... 4. Una sociedad de personas o un fideicomiso se considerará residente

	de un Estado Contratante únicamente en la medida en que los ingresos que perciban estén sujetos a imposición en ese Estado como ingresos obtenidos por un residente de ese Estado, ya sea por la sociedad de personas o el fideicomiso, o por los socios o beneficiarios.
España	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,.....

Conforme a lo expuesto se debe cumplir dos requisitos a los efectos de configurar la residencia, con excepción de Alemania:

1. Que la persona sea residente de acuerdo a la legislación interna
2. Que dicha persona esté sujeta a imposición

Asimismo se podría inferir que en la medida que el CDI con México establece específicamente el criterio 2 señalado ut supra, a los convenios con España y Hungría le es aplicable el criterio 1 señalado anteriormente.

En el caso puntual del CDI con Alemania no se establece ninguno de los dos criterios, por lo tanto podría entenderse que los dos son válidos.

A continuación se planteará dos ejemplos tomando como referencia los CDI con México y España, cuando correspondiere. Un ejemplo corresponderá a la aplicación de los criterios 1 y 2, en tanto el segundo ejemplo corresponderá a cuando un Estado aplica un criterio y el otro Estado aplica el otro criterio.

Ejemplo 1: Una sociedad de hecho constituida en Uruguay con domicilio en el país, la cual se encuentra conformada por personas físicas residentes, tiene un inmueble en España por el cual percibe arrendamientos. La renta obtenida se atribuirá a cada socio.

Conforme al artículo 4º del CDI nos debemos remitir a la legislación interna a los efectos de analizar si esa sociedad es residente y en caso que lo fuera se debe analizar si dicha sociedad está sujeta a imposición.

Criterio 1

La sociedad de hecho si bien es residente de acuerdo a la legislación interna por haberse constituido y tener su domicilio en el país, en la medida que atribuye rentas, dicha sociedad como tal no está sujeta a imposición, por lo que la misma no es residente en los términos del Convenio, en consecuencia no le es aplicable el mismo

Criterio 2

Debemos analizar la situación de los socios. Los socios a los cuales se les atribuye la renta son residentes. A su vez perciben una renta de fuente extranjera, la cual no se encuentra comprendida en el IRPF.

Por tanto en la medida que los socios no están sujetos a imposición, no se los considera residentes, en consecuencia no les es aplicable tampoco el Convenio

Ciertos estados interpretan que la expresión sujeto a impuesto implica no sólo la sujeción potencial al impuesto sino la sujeción efectiva. Ello implica no aplicar los beneficios de los tratados a personas que a pesar de encontrarse formalmente domiciliadas en otro estado, no tributen en él en razón de exenciones objetivas o subjetivas o por otras causas. Por tanto en el caso que fuera una renta comprendida en el impuesto pero exonerada, se debe analizar lo que establece el convenio al respecto. No obstante, entendemos que tal expresión se refiere a que la persona sea contribuyente, es decir sujeto pasivo.

Ejemplo 1: Una sociedad de hecho constituida y domiciliada en Uruguay, la cual se encuentra conformada por personas físicas residentes, tiene un inmueble en México por el cual percibe arrendamientos. La renta obtenida se atribuirá a cada socio.

En este caso se deberá aplicar el criterio 2, en la medida que así lo establece el CDI. Cabrían las mismas consideraciones planteadas en el caso anterior, en consecuencia el Convenio no es de aplicación

Ejemplo 2: Una sociedad civil constituida y domiciliada en Uruguay cuyos socios son residentes y no residentes en Uruguay, realiza una actividad en España.

Conforme al artículo 4º del CDI nos debemos remitir a la legislación interna a los efectos de analizar si esa sociedad es residente y en caso que lo fuera se debe analizar si dicha sociedad está sujeta a imposición.

La sociedad civil es residente de acuerdo a la legislación interna por haberse constituido y domiciliarse en el país, y además está sujeta a imposición como

tal, en consecuencia la misma se la puede considerar residente y por tanto le es aplicable el Convenio.

Ahora bien, las sociedades civiles españolas tributan en régimen de atribución de rentas, por tanto las mismas no pueden ser consideradas residentes de dicho país por lo que no pueden beneficiarse como tales de los convenios suscritos por España. Si los socios son residentes en España podrán invocar el convenio.

España consideraría que la renta ha sido obtenida en su territorio por residentes y no residentes de Uruguay, en consecuencia aplicaría el convenio suscrito con Uruguay solo a los socios residentes. No obstante de acuerdo al criterio sostenido por la OCDE, España, en cuanto Estado de la fuente, debería aplicar el criterio del país de residencia, es decir Uruguay, que trata en este caso a las sociedades civiles como un sujeto pasivo, sujeta a imposición. Por tanto España debería reconocer los beneficios del convenio suscrito con Uruguay independientemente de la residencia de los socios. Por otra parte España sólo podría gravar en la medida que se constituya un establecimiento permanente en dicho país.

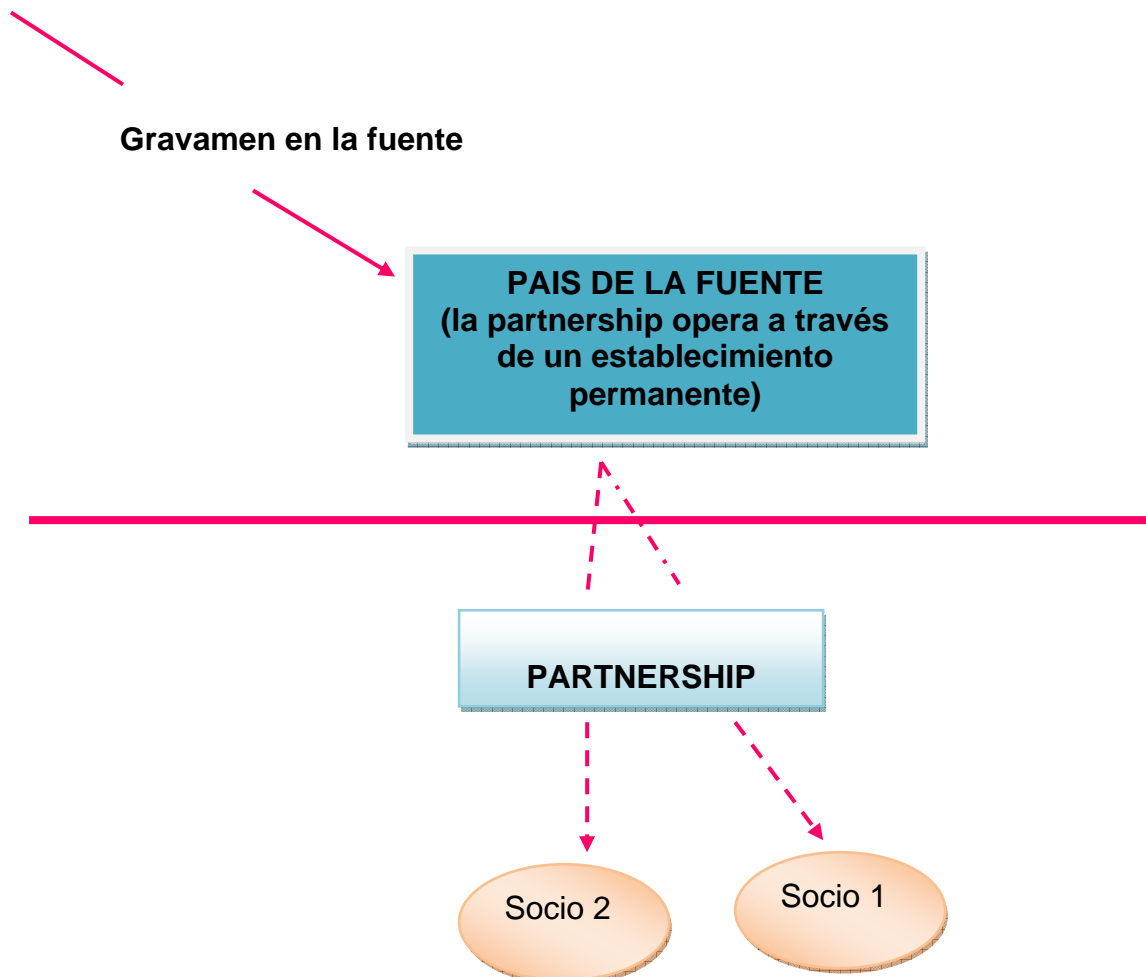
Si el ejemplo fuera al revés, Uruguay fuera país de la fuente, o sea donde se realiza la actividad y la sociedad civil fuera española y sus socios son residentes y no residentes. Uruguay aplicaría el convenio a la sociedad y España aplicaría únicamente a los socios residentes. Ahora bien conforme al criterio mencionado, siendo Uruguay el país de la fuente, se deberá aplicar el Convenio únicamente al socio residente en España

No obstante si los socios residieran en un país con el cual España tuviera convenio, los mismos podrían beneficiarse de dicho convenio, incluso si el país de residencia de los socios considerara a las partnership como sujetos autónomos del impuesto porque la calificación que debe prevalecer es la del país de residencia de la partnership.

Un tercer problema a resolver es si el estado de la residencia debe aplicar el método de doble imposición previsto en el convenio con independencia de que el impuesto en la fuente haya gravado a la partnership o a sus socios.

Supongamos una partnership constituida en el Reino Unido con socios residentes en dicho país, que opera en Suiza a través de un establecimiento permanente. En tal caso, conforme al convenio de doble imposición entre Suiza y el Reino Unido, Suiza puede aplicar el gravamen como país de la fuente, sin limitación alguna (esto es así porque la entidad opera en Suiza a través de un establecimiento permanente). Por tanto, conforme a lo previsto en su legislación interna, aplicará el impuesto a la partnership como sujeto independiente.

Suiza (trata a las partnerships como sujetos cuando operan con establecimiento permanente y los socios no son residentes)



Reino Unido (trata a la partnership como transparente, y por tanto grava la renta en cabeza de los socios residentes)

En este supuesto, el Reino Unido debe reconocer a los socios el derecho a la deducción prevista para evitar la doble imposición en relación con el impuesto suizo que ha gravado a la entidad. Es decir, el hecho de que Suiza (como Estado de la fuente) haya gravado a la partnership y no a los socios, no debe ser obstáculo para que el Estado de la residencia aplique el método para evitar la doble imposición previsto en el convenio o en su ley interna. Dicho de otro modo, el método para evitar la doble imposición se aplica por el país de la residencia (si considera transparentes a las sociedades de personas)

como si el impuesto suizo lo hubieran pagado los socios (en la proporción correspondiente a la participación de cada uno en la entidad)

A continuación se aplicará el concepto anterior a una situación donde se emplee el CDI entre Alemania y Uruguay

Ejemplo: una partnership constituida en Alemania con socios residentes en dicho país, que opera en Uruguay a través de un EP. Conforme al CDI entre Alemania y Uruguay, Uruguay puede aplicar el gravamen sin limitación alguna al constituirse un EP. De acuerdo a nuestra legislación se aplicará el IRAE a ese EP como sujeto independiente. En este supuesto, Alemania debe reconocer a los socios el derecho a la deducción prevista para evitar la doble imposición en relación con el impuesto uruguayo que ha gravado a la entidad. Es decir, el hecho de que Uruguay (como Estado de la fuente) haya gravado al EP y no a los socios, no debe ser obstáculo para que el Estado de la residencia aplique el método para evitar la doble imposición previsto. El método para evitar la doble imposición es aplicado por el país de residencia (si considera transparentes a las sociedades de personas) como si el impuesto uruguayo lo hubieran pagado los socios (en la proporción correspondiente a la participación de cada uno en la entidad) aunque en realidad lo haya pagado la entidad.

Un cuarto problema es el caso de que el Estado de la fuente y el Estado de la residencia apliquen artículos distintos del CDI, lo que no debería ser obstáculo para aplicar el método de doble imposición en el Estado de la residencia.

Puede ocurrir que la distinta configuración de las sociedades de personas, lleve a cada Estado a calificar la renta de manera distinta, por ejemplo en el Estado de la residencia podría calificarse como renta empresarial obtenida a través de un EP en el otro Estado contratante y en el Estado de la fuente como renta inmobiliaria. Pese a ello, el Estado de la residencia debe considerar que el Estado de la fuente ha ejercido su potestad tributaria conforme al convenio (pese a la discrepancia en la calificación) y aplicar el sistema para eliminar la doble imposición.

Ahora bien, si como consecuencia de esa discrepancia en la calificación el Estado de la fuente no gravara la renta (por ejemplo, por considerar que la renta no ha sido obtenida en su territorio, sino en el lugar de residencia de los socios), en tal caso el Estado de la residencia no aplicaría medida alguna para corregir para corregir la doble imposición (así resulta del apartado 4 del artículo 23º A del Modelo OCDE)

4 CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA REDOMICILIACIÓN EN EL EXTERIOR DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

4.1 Situación jurídica de una Sociedad Anónima cuyo domicilio se encuentra en el exterior

La existencia de la persona jurídica está subordinada a la ley del lugar que le da nacimiento. Una sociedad está normalmente constituida en el país donde se fija su sede estatutaria, siendo ese el domicilio de la persona jurídica.

La principal limitación de utilizar el criterio de lugar de constitución, consiste en la facilidad que supone fundarse en una jurisdicción distinta de la que debiera regular su actividad.

Conforme a lo expuesto podría sostenerse que cuando una sociedad anónima uruguaya fije su domicilio en el extranjero, continúa siendo como tal y solamente dejaría de serlo si se liquidara o disolviera.

Esto trae aparejado la siguiente consecuencia que si bien la sociedad cesó como residente fiscal en el Uruguay, continúa siendo una sociedad anónima uruguaya, con los correspondientes efectos tributarios.

4.2 Efectos tributarios de una Sociedad Anónima que se domicilia en el extranjero

IRAE

El literal A) del Artículo 9º del Título 4 del TO 1996 establece como sujetos pasivos, entre otros, a las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República.

Por tanto una Sociedad Anónima con domicilio en el extranjero, en la medida que dejó de ser residente, no es sujeto pasivo de IRAE cualesquiera sea su actividad, constituyéndose en sujeto pasivo de IRNR por su actividad en el país. No obstante, puede llegar a ser sujeto pasivo de IRAE, si la actividad que realiza en el país constituye un establecimiento permanente. En consecuencia llegamos a que una sociedad anónima uruguaya puede constituir un EP en el país.

Ejemplo: Una sociedad anónima que se domicilia en el extranjero y presta un servicio técnico a un contribuyente de IRAE, de tal manera que no constituye EP en Uruguay, el sujeto pasivo de IRAE le va a retener el IRNR a la sociedad anónima. Puede pasar que la sociedad anónima preste regularmente servicios en Uruguay, por lo que muy probable constituya un lugar fijo de negocios, por tanto se verifique un EP.

Ejemplo: Una sociedad anónima domiciliada en el exterior es propietaria de un inmueble ubicado en nuestro país, por el cual percibe arrendamientos. La sociedad anónima se constituye en sujeto pasivo de IRNR por los arrendamientos obtenidos en Uruguay. Asimismo cabe señalar que el numeral 1) del artículo 1º del Decreto 150/007 establece que no configurará establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República.

Ejemplo: Una sociedad anónima domiciliada en el exterior realiza una obra de construcción, cuya duración no excede los tres meses. En la medida que la obra en nuestro país no se prolonga en el tiempo más del citado período, la sociedad anónima no constituye un establecimiento permanente en nuestro país, y se erigirá en sujeto pasivo de IRNR

ICOSA

Conforme a lo establecido en el artículo 1º del Título 16 del Texto Ordenado 1996 las sociedades anónimas estarán gravadas por el ICOSA, que será aplicado en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.

De acuerdo a lo expuesto, la sociedad anónima se encontrará gravada por el ICOSA, siempre y cuando continúe siéndolo.

El hecho que una sociedad anónima cambie su domicilio al exterior no implica que haya dejado de ser tal, por tanto la misma proseguirá como sujeto pasivo del ICOSA.