

# **RESIDENCIA FISCAL**

## **de las Personas Jurídicas en el IRAE casos controvertidos**

- **Las partnerships o sociedades de personas**
- **Redomiciliación en el exterior de una Sociedad anónima**

**Cra. Marcia Grostein**  
**Setiembre 2011**

## **Esquema de exposición**

- **Normativa de la residencia fiscal de las personas jurídicas en el IRAE**
- **El Concepto de partnership o sociedades de personas**
- **Las partnership o sociedades de personas en el IRAE**
- **La residencia de las partnership y el Modelo OCDE**
- **La residencia de las partnership en los CDI vigentes en Uruguay**
- **Situación jurídica de una Sociedad Anónima que se domicilia en el exterior**
- **Efectos tributarios de la redomiciliación en el exterior de una sociedad anónima**

## **Normativa de residencia fiscal de la persona jurídica en el IRAE**

- Artículo 13º del Título 4 del TO 1996 reglamentado por el artículo 2º ter del Decreto 150/007
- Se consideran residentes las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales
- Serán residentes las entidades del exterior si establecen domicilio en el país
- Las entidades y sociedades constituidas en nuestro país dejarán de ser residentes al transferir el domicilio al extranjero

## El concepto de partnership o sociedad de personas

- Sociedades colectivas (general partnerships), sociedades comanditarias (limited partnerships) y sociedades comanditarias por acciones (partnerships limited by shares).
- En muchos ordenamientos no tienen reconocida personalidad jurídica independiente de sus socios
- La ausencia de personalidad jurídica determina la aplicación de un régimen de transparencia fiscal o atribución de rentas

## La sociedad de personas en el IRAE

- Conforme al artículo 9º del Título 4 del TO 1996 las sociedades de personas quedan sujetas al IRAE
- Existen dos excepciones en sociedades de hecho y civiles:
  - Integradas exclusivamente por personas físicas residentes no comprendidas en el literal B) del artículo 3º del Título 4 del TO 1996.
  - Perciban únicamente rentas puras de capital y estén integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes

## La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE

- La distinta calificación de las sociedades de personas puede conllevar a problemas de residencia.
- **Un primer problema** radica en determinar cuando una sociedad de personas tiene derecho como tal a los beneficios concedidos por el Convenio
- El artículo 1º del CDI establece que tienen derecho las **personas residentes**

## **La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE**

- El literal a) del apartado 1º del artículo 3º del CDI, persona comprende entre otras la agrupación de personas
- El apartado 1º del artículo 4º del CDI establece: “residente de un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición.....”
- Por tanto cuando una sociedad de personas no está sujeta a imposición en su Estado no es residente a los efectos del CDI

## **La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE**

- Cuando se deniega la aplicación del CDI a la sociedad de personas, a los socios debieran acceder a los beneficios previstos en el CDI respecto de su porcentaje y siempre y cuando esté sujeta a imposición
- La OCDE en el punto 6.4 de los comentarios al artículo 1º del CDI establece que en el caso que los socios estén sujetos a imposición, le es aplicable los beneficios del CDI



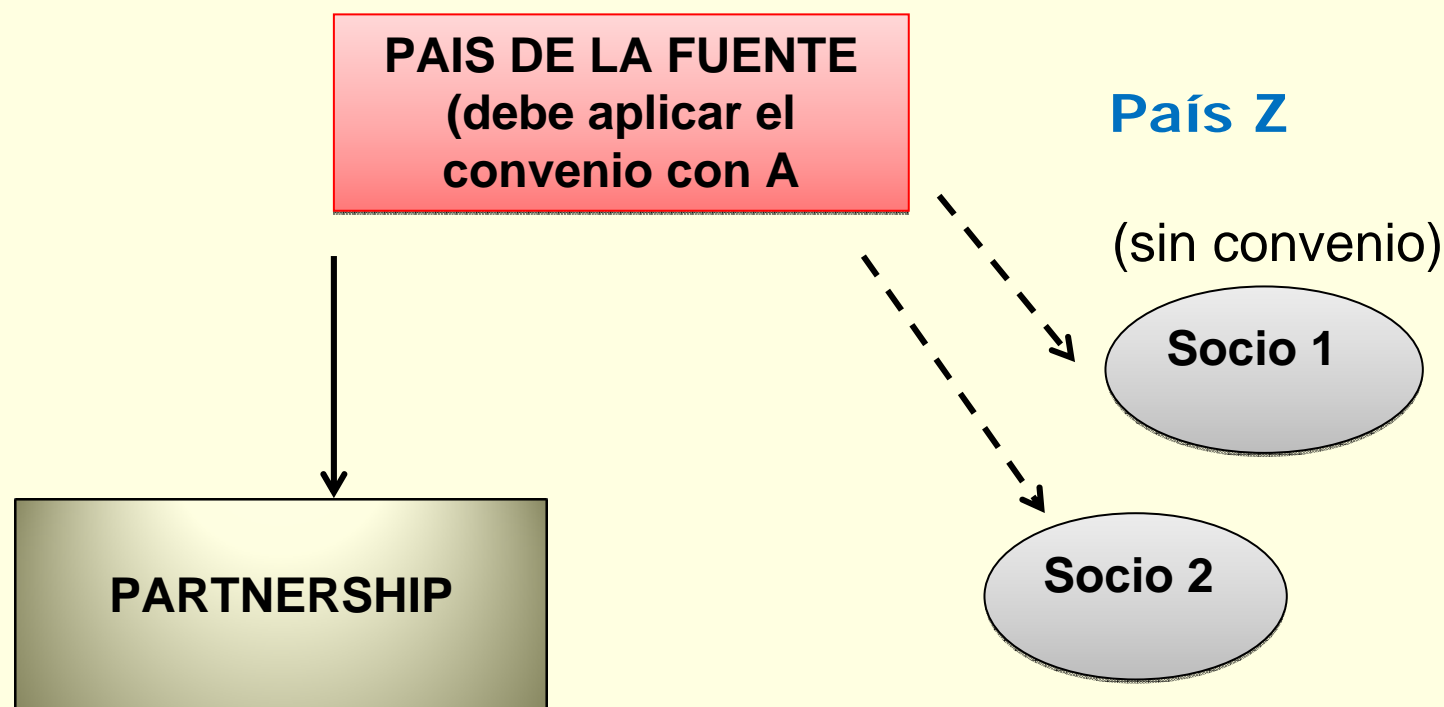
## La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE

- **Conforme a lo expuesto existen dos criterios:**
  - Calificar a la sociedad de personas como residente de un Estado contratante cuando sean consideradas sujetos pasivos del impuesto
  - Los socios que son sujetos pasivos del impuesto serán considerados residentes

## La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE

- **Segundo problema**: cuando el Estado de la fuente y de la residencia tratan de distinta manera las partnership (en un caso atribuye renta y en 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 partnerships 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) (Reino Unido)**



**País A (Trata a la partnership como sujeto pasivo) (España)**

## La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE

- Si el país B aplicase el criterio de su legislación interna (atribuye rentas) consideraría que la renta ha sido obtenida en su territorio por residentes del país Z, por tanto no aplicaría el CDI suscrito con A.
- El informe del Comité de Asuntos Fiscales del 20/01/1999 a los efectos de resolver la situación se debe aplicar el criterio del país de residencia.
- El país B debería reconocer los beneficios del CDI con A

## La residencia de las partnership en el Modelo de Convenio OCDE

- Si el país B aplicase el criterio de su legislación interna (atribuye rentas) consideraría que la renta ha sido obtenida en su territorio por residentes del país Z, por tanto no aplicaría el CDI suscrito con A.
- El informe del Comité de Asuntos Fiscales del 20/01/1999 a los efectos de resolver la situación se debe aplicar el criterio del país de residencia.
- El país B debería reconocer los beneficios del CDI con A

PAÍS	ARTÍCULO 4º DEL CDI: Residente de un Estado contratante significa:
Hungría	Persona de acuerdo con las leyes de ese Estado es susceptible de ser gravado
Alemania	Persona
México	Persona en virtud de la legislación esté sujeta a imposición. Una sociedad de personas es residente, en otros, cuando los ingresos de los socios estén sujetos a imposición
España	Persona en virtud de la legislación esté sujeta a imposición.

## La residencia de las partnership en los CDI vigentes en Uruguay

- Dos requisitos a los efectos de configurar la residencia, con excepción de Alemania:
  - Que la persona sea residente de acuerdo a la legislación interna
  - Que dicha persona esté sujeta a imposición
- Se podría inferir que en la medida que el CDI con México establece el criterio 2, a los CDI con España y Hungría le es aplicable el criterio 1

## La residencia de las partnership en los CDI vigentes en Uruguay

- **Ejemplo:** Una Sociedad de Hecho constituida y domiciliada en Uruguay, conformada por entidades no residentes, tiene un inmueble en España por el cual percibe arrendamientos. La renta obtenida se atribuirá a cada socio.
- Es residente en Uruguay, pero atribuye rentas, por tanto no es residente en los términos del CDI
- Aplicando el criterio 2 igualmente no sería residente en los términos del CDI



## La residencia de las partnership en los CDI vigentes en Uruguay

- **Ejemplo:** Una Sociedad Civil constituida y domiciliada en Uruguay cuyos socios son residentes y no residentes en Uruguay, realiza una actividad en España.
- La sociedad es residente dado que es residente a los efectos de la legislación interna y además está sujeta a imposición
- Las sociedades civiles españolas tributan en régimen de atribución de rentas, consideraría que la renta ha sido obtenida en su territorio por residentes y no residentes.

## **La residencia de las partnership en los CDI vigentes en Uruguay**

- Aplicaría el CDI suscrito con Uruguay solo a los socios residentes
- No obstante de acuerdo al criterio de la OCDE (que puede no ser el de nuestro país) España en cuanto Estado de la fuente, debería aplicar el criterio del país de la residencia o sea Uruguay.
- Conforme a nuestra normativa en este caso las sociedades civiles estarán sujetas a imposición
- España debería reconocer los beneficios del convenio suscrito con Uruguay independientemente de la residencia de los socios

## **La redomiciliación de una Sociedad Anónima en el exterior**

- Cuando una S.A fije su domicilio en el extranjero continúa siendo como tal y solamente dejaría de serlo si se liquidara o disolviera
- Conforme al literal A) del artículo 9º del Título 4 del TO 1996 son sujetos pasivos las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República
- Una S.A con domicilio en el extranjero dejó de ser residente en consecuencia no es sujeto pasivo de IRAE.
- Una S.A puede llegar a ser sujeto pasivo de IRAE, si constituye un EP en nuestro país

## La redomiciliación de una Sociedad Anónima en el exterior

- **Ejemplo:** Una S.A domiciliada en el exterior realiza una obra de construcción en nuestro país, cuya duración no excede los tres meses. En la medida que la obra no se prolonga en el tiempo más de tres meses la S.A no constituye un establecimiento permanente en nuestro país y se erigirá en sujeto pasivo de IRNR
- **ICOSA:** El artículo 1º del Título 16 del TO 1996 establece que las S.A estarán gravadas por el citado impuesto en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.
- Como la S.A aunque se domicilie en el exterior no deja de tener su condición como tal, proseguirá tributando el ICOSA



Muchas gracias!!!

