

**EL CONCEPTO DE RESIDENCIA**  
**EN EL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO**  
**Cr. Gabriel Cáceres y Dr. César Pérez Novaro**  
**Universidad de la Empresa**

**CONTENIDO**

|         |  |    |
|---------|--|----|
| 1.      | Introducción. ....   | 1  |
| 2.      | Importancia del concepto. ....   | 2  |
| 3.      | Personas físicas.....  | 9  |
| 3.1     | Alcance del concepto.....  | 10 |
| 3.2     | Legislación uruguaya. ....   | 13 |
| 3.2.1   | Impuesto a la Rentas de las Personas Físicas (IRPF). ....  | 15 |
| 3.2.1.1 | Permanecer más de 183 días en el año civil en territorio uruguayo. ....  | 18 |
| 3.2.1.2 | Radicación en territorio nacional del núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales. ....  | 24 |
| 3.2.1.3 | Presunción de residencia de cónyuges e hijos menores.....  | 37 |
| 3.2.1.4 | Residencia en Uruguay de nacionales uruguayos que desempeñen cargos oficiales en el Extranjero y condición de reciprocidad a nacionales extranjeros residentes. ....                     | 43 |
| 3.2.1.5 | Opción para trabajadores extranjeros de Zona Franca. ....  | 44 |
| 3.2.1.6 | Nacionales uruguayos que prestan servicios en relación de dependencia en embajadas, consulados y otras representaciones diplomáticas que pagan impuesto a la renta en otros países. .... | 45 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 3.2.2 | Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE). .....   | 46 |
| 3.2.3 | Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). .....  | 49 |
| 3.3   | Problemas que se plantean en la legislación uruguaya.....   | 50 |
| 3.3.1 | Computo de 183 días en territorio nacional. ....  | 50 |
| 3.3.2 | Cambio de status de no residente a residente y viceversa .....  | 53 |
| 3.3.3 | Computo de 183 días para trabajadores que realizan actividades empresariales que requieren períodos para determinar su renta distinta a la del año civil. ....    | 54 |
| 3.3.4 | Pasajeros en tránsito con ciudadanía uruguaya.....  | 57 |
| 3.3.5 | Prueba de la residencia fiscal en otro país. ....   | 57 |
| 3.3.6 | Tenencia en nuestro país del núcleo principal o base de actividades en función de los ingresos: ¿qué pasa cuando la persona está más tiempo fuera del país? ..... | 59 |
| 3.3.7 | Alcance del término cónyuge a efectos de presumir el centro de intereses vitales en nuestro país. ....  | 59 |
| 3.3.8 | Ausencia de normas para dirimir conflictos y antielusivas. ....   | 60 |
| 3.4   | Legislación comparada y soluciones que se adoptan. ....   | 61 |
| 3.4.1 | Estados Unidos.....   | 62 |
| 3.4.2 | Alemania. ....  | 62 |
| 3.4.3 | Francia. ....   | 63 |
| 3.4.4 | Reino Unido. ....   | 63 |
| 3.4.5 | Italia.....   | 65 |
| 3.4.6 | España. ....  | 65 |
| 3.4.7 | Argentina.....  | 66 |
| 3.4.8 | Otros.....  | 66 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 4.    | Personas jurídicas.....   | 67 |
| 4.1   | Alcance del concepto de residencia de personas jurídicas. ....  | 67 |
| 4.2   | Legislación uruguaya. ....  | 70 |
| 4.3   | Problemas que se plantean. ....   | 75 |
| 4.4   | Legislación comparada y soluciones que se adoptan. ....   | 76 |
| 4.4.1 | Lugar de constitución.....  | 77 |
| 4.4.2 | Sede estatutaria. ....  | 77 |
| 4.4.3 | Lugar de dirección. ....  | 78 |
| 4.4.4 | Central managment and control. ....   | 79 |
| 4.4.5 | Sede efectiva. ....   | 79 |
| 4.4.6 | Actividad principal. ....   | 80 |
| 4.4.7 | Otros.....  | 80 |
| 5.    | Función del concepto de residencia en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición..... | 81 |
| 5.1   | Conceptos generales .....   | 81 |
| 5.2   | Residencia de las personas físicas en el ámbito de los CDI .....                                      | 83 |
| 5.3   | Residencia de las personas jurídicas en el ámbito de los CDI .....                                    | 84 |
| 6.    | Consideraciones finales. ....   | 87 |

# RESIDENCIA

## 1. Introducción.

El principio de la residencia se ha convertido en el último tiempo en uno de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario Internacional<sup>1</sup>, y está directamente vinculado a la aplicación de la potestad tributaria de los estados, puesto que constituye un elemento esencial y determinante de la soberanía de éstos.

En nuestro país hasta la sanción y posterior entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria de 27 de diciembre de 2006 (LRT), no existía una definición en el ámbito tributario de que se entendía por residente, puesto que podría llegar a considerarse que no era necesario, dada afiliación al principio de la fuente que regía como criterio general a todo el sistema tributario uruguayo y en particular a la tributación a la renta.

A partir de entonces, y hasta la entrada en vigencia de las leyes N° 18.718 de 24 de diciembre de 2010 y N° 18.719 de 27 de diciembre de 2010 (LPN), seguimos afiliados al principio de la fuente en forma casi estricta, en materia de tributación a la renta y el patrimonio, por lo que el hecho de verificar la condición o no de residente fiscal, era requerida para determinar desde el punto de vista subjetivo cual impuesto se debía tributar, es decir el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) o el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), dependiendo del tipo de renta obtenida por el residente fiscal, o el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) en caso de no ser residente fiscal, pero en este caso no importando el tipo de renta obtenida.

De esta forma, como se puede apreciar, no tenía la misma relevancia el principio de la residencia en nuestro país como en otros, donde sí se verifica tal condición, se grava a todas las rentas, sin importar el origen de estas.

---

<sup>1</sup> Leherissel, Hervé, “*The tax residence of companies*” en “*European taxation*”, IBFD, Abril – Mayo 1999, pp. 157.

No obstante, con los cambios introducidos por la Ley N° 18.718 y la LPN al principio de la fuente en el ámbito del IRPF, el concepto de residente fiscal de las personas físicas pasa a adquirir una mayor relevancia, puesto que el hecho de verificar tal condición, hará que se esté comprendido en el impuesto, no sólo por las rentas de fuente uruguaya, sino también por ciertas rentas que se obtengan en el exterior.

El presente tema no se agota en su aplicación en la legislación interna uruguaya, sino que abarca también a los convenios para evitar la doble imposición que se han venido firmando últimamente por parte de nuestro país, ya que para aplicarse éstos, se debe configurar la condición de residente fiscal de alguno de los dos países contratantes.

En este sentido, un análisis del concepto implica, más allá de determinar la importancia de éste, precisar su contenido y problemas que se generan en su aplicación en la legislación uruguaya, tanto para el caso de las personas físicas como de las personas jurídicas, así como también ver las posibles soluciones adoptadas en el derecho comparado, y finalmente analizar la función que cumple en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición.

## **2. Importancia del concepto.**

Para *Marino*<sup>2</sup>, el concepto de residencia fiscal, se vuelve determinante cuando se intenta individualizar “la fuente” de la renta, por algún criterio que sea un nexo o vincule una determinada actividad productiva con un ordenamiento jurídico territorialmente delimitado, localizando la renta que surge de aquella actividad.

Ahora bien, debemos ver que es lo que se entiende por el término residencia, allí nos podemos encontrar que, como regla general se asocia al lugar donde se vive<sup>3</sup>, es decir, donde se tiene una permanencia estable. Desde el punto de vista jurídico, la noción de domicilio es más compleja que en su

---

<sup>2</sup> Marino, Guiseppe; “La residencia” en “Curso de Derecho Tributario Internacional – Tomo I”, Ed. Temis, Bogotá 2003, pp. 217.

<sup>3</sup> Jaramillo S., Juan Francisco; “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional” en “Estudios de derecho internacional tributario – los convenios de doble imposición”; Ed. Legis, Bogotá 2006, pp. 95.

acepción vulgar, pues a la idea de residencia debe agregarse para que configure domicilio, una nota de fijeza, de habitualidad, que importa la intención o el ánimo de permanecer en el lugar que se reside, constituyendo el nexo legal que une a una persona con un lugar determinado<sup>4</sup>. Además, no es sólo un concepto que tenga exclusivamente una implicación fiscal, ya que, otras ramas del derecho lo han analizado para determinar los efectos jurídicos que origina, según quien lo aplique.

De acuerdo a ello, podemos mencionar lo que establece el Código Civil (CCU) en su Artículo 23° *“Las personas son domiciliadas o transeúntes.”*, en tanto que el Artículo 24 indica, que *“El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.”*

Incluso en el ámbito tributario, puede tener más de un significado, ya que, por ejemplo el Código Tributario (CTU) establece en su Artículo 26°, que *“a los efectos tributarios se considera domicilio indistintamente el lugar de residencia del obligado, o el lugar donde desarrolle principalmente sus actividades. Si no pudiera determinarse el domicilio en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador.”*

En tanto que, el Artículo 27° del CTU precisa el concepto de “domicilio constituido”, como aquél que *“Los contribuyentes y responsables deberán fijar...a los efectos tributarios con la conformidad de la oficina recaudadora...”*

En relación a los artículos antes citados, se ha sostenido que las propias características y situaciones que se configuran en el Derecho Tributario, requieren soluciones propias, y es por ello que el CTU se aparta de las soluciones adoptadas por el CCU, dado que con ello se facilitará el ejercicio de las facultades de la Administración, tanto en materia de recaudación, fiscalización e incluso ante una eventual acción judicial<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Cestau, Saúl D.; *“Personas”*, volumen II, 6ta. Edición, Ed. FCU, Montevideo 2008, pp. 8.

<sup>5</sup> Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo; *“Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, comentado y concordado”*; 5ta. Edición, Ed. FCU, Montevideo 2002, pp. 315.

El alcance dado por el CTU al término domicilio o residencia, es un tanto distinto al que analizaremos en el presente trabajo, ya que, en los artículos 26 y 27 lo que se pretende es determinar que los sujetos pasivos de la relación jurídico - tributaria deberán establecer como domicilio el lugar donde desarrollan su actividad(a efectos tributarios) para entre otros, facilitar tareas como la recaudación, fiscalización, y acciones judiciales. Es decir que el domicilio no es tratado como un elemento de conexión entre la persona y un Estado, a efectos de determinar la gravabilidad del sujeto por el sólo hecho de revestir la calidad de tal, independientemente que fije su domicilio en el lugar donde desarrolla su actividad económica.

Corresponde aclarar, que desde el inicio en el régimen tributario uruguayo, el concepto de residencia fiscal está disociado del concepto de residente desde el punto de vista migratorio. Este hecho, puede conducir a situaciones tales en las que un no residente migratorio (por ejemplo, alguien que permanece en el país en calidad de turista) puede convertirse en contribuyente de impuestos que gravan a los residentes (por ejemplo, el Impuesto a la renta de las personas físicas) y viceversa, un residente legal uruguayo, no ser contribuyente de dichos impuestos<sup>6,7</sup>.

Aclarado este punto, debemos señalar, que el principio de residencia o nacionalidad, parte de un problema de definición, ya que muchas veces encontraremos que no se manejan conceptos iguales del término, lo que según *Jaramillo*<sup>8</sup> impide darle una connotación unívoca al mismo, puesto que no existe ningún principio que obligue a los Estados a no otorgar relevancia y consecuencias jurídicas a actos y circunstancias acontecidas en el extranjero<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> La Ley 18.250 es la que contiene la definición de residente a efectos migratorios

<sup>7</sup> Cáceres, Gabriel; *“La tributación de los trabajadores relocalizados en Uruguay”*; Trabajo presentado en III Encuentro Regional IFA Latinoamérica, Bogotá – Colombia, Abril 2011, pp. 5

<sup>8</sup> Jaramillo S., Juan Francisco; *“La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”* en *“Estudios de derecho internacional tributario – los convenios de doble imposición”*; Ed. Legis, Bogotá 2006, pp. 99. En el mismo sentido Xavier, A. en *“Derecho tributario internacional, conceptos fundamentales”*, Ed. Abaco, Bs. Aires 2005; pp. 231, sostiene que una análisis del derecho comparado revela la existencia de tantas definiciones como cuantas legislaciones a considerar.

<sup>9</sup> Tipke – Lang, citado por Fraschini, Juan Ignacio; *“La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo”*, en Rev. Trib. N° 193, Julio – Agosto 2006, pp. 476.

En referencia al domicilio, *Xavier*<sup>10</sup> sostiene que para algunas legislaciones es un elemento de conexión más fuerte que la residencia, ya que dará origen a obligaciones tributarias más extensas por exigir una presencia más duradera en un determinado territorio, acompañada de la efectiva intensión de permanecer en el mismo.

En cambio, existen otros ordenamientos jurídicos que no hacen la distinción entre domicilio y residencia, usando dichos conceptos, indistintamente con el mismo sentido, separándose aquellas que optan por un criterio objetivo de la residencia de aquellas que se afilian a un criterio subjetivo.

En este sentido, *Xavier*<sup>11</sup> menciona algunos criterios que pueden servir como fundamento a los Estados para adoptar el principio de la residencia.

En particular, es interesante efectuar el análisis desde la perspectiva del principio de igualdad. Según este principio, se sitúa en condiciones de desigualdad al contribuyente que solo percibe rentas en determinado territorio, frente aquellos que perciben ingresos fuera de éste, en el supuesto caso que dicho Estado sólo grave los ingresos generados en su territorio.

Al decir de *Jaramillo*<sup>12</sup>, desde esta perspectiva el principio de la residencia adquiere una connotación especial, ya que permite al contribuyente que genera rentas “extranjeras” ser tratado de la misma forma, de aquél que tiene sólo rentas locales.

Al respecto, podemos citar la siguiente reflexión<sup>13</sup>, en algunas jurisdicciones que adoptan este criterio, existen elementos que contradicen tal interpretación.

---

<sup>10</sup> Xavier, Alberto; *Ob. Cit.*; pp. 231 y 232. En este punto el autor, menciona el ejemplo del Reino Unido y a Francia. En el primer caso menciona el *domicile of origin* y al *domicile of choice*. El primero de ellos se corresponde a todos los nacionales británicos nacidos en el Reino Unido; y el segundo concepto hace referencia al *domicile of origin*. Para el caso de Francia, dice el autor que aquí se distingue la simple residencia habitual del domicilio, que se adquiere teniendo en dicho país, o el lugar de permanencia habitual, el lugar de ejercicio de actividad profesional no accesorio, o el centro de los intereses económicos. Aquí el alcance de la distinción está en restringir a los residentes domiciliados el ámbito de aplicación de la universalidad de los ingresos o réditos, gravando a los no residentes sólo las rentas de fuente francesa.

<sup>11</sup> Xavier, A. en *Ob. Cit.*; pp. 231.

<sup>12</sup> Jaramillo S., Juan Francisco; *Ob. Cit.*, pp. 99 y 100.

<sup>13</sup> Jaramillo S., Juan Francisco; *Ob. Cit.*, pp. 100. En este mismo sentido *Schindel* sostiene que “...resulta paradójico que las organizaciones supranacionales sugieran medidas con el fin de suprimir o mitigar, al menos, los efectos de la competencia fiscal nociva (*harmful tax competition*), en tanto las naciones, más allá de



Así podemos tener, a los Estados Unidos, Suiza y Holanda, entre otros, donde se otorgan a los no residentes regímenes de excepción, que en circunstancias normales son consideradas como gravadas para aquellos que revistan la condición de residentes.

Este tipo de medida, que si bien tiene motivaciones de carácter extra-fiscal, crea un régimen de competencia desleal, y por ende no respeta el principio de igualdad sobre el que se basa el principio de la residencia.

En el plano de la evasión, se ha defendido el principio de la residencia, dada su protección de los ingresos fiscales de los Estados que lo han adoptado, creando presunciones<sup>14</sup>, de conductas elusivas o evasivas cuando los negocios se llevan adelante a través de ciertas jurisdicciones de baja o nula tributación, cuestión que ha llevado a las Administraciones tributarias a desarrollar los sistemas de intercambio de información.

Ahora bien, hasta aquí describimos ciertas características generales del principio de la residencia, pero también como hemos dicho en general, se trata de un criterio de sujeción o elemento de conexión o de sujeción tributaria. A estos los entendemos como aquellos que vinculan al hecho generador de un tributo con un Estado o como sostiene *Tejeiro*<sup>15</sup>, la relación legal que se establece entre un Estado y una persona –que puede revestir la calidad de contribuyente o sujeto pasivo-, en virtud de la que surge el derecho a imponer tributos.

Si clasificáramos los elementos de conexión en objetivos y subjetivos, el principio de residencia revestiría la condición de subjetivo, ya que tal factor de conexión requiere una vinculación personal con un determinado territorio, que puede ser tanto de carácter material como jurídico.

---

*la postura en los foros internacionales, establecen normas para que esos capitales se radiquen en su territorio. Los países compiten para atraer centros de gestión, distribución, de coordinación, y de servicios, facilitando la constitución de holdings, como el caso de algunos países europeos (Dinamarca, Países Bajos, España)” en Ob. Cit., pp. 802.*

<sup>14</sup> Algunas de ellas pueden ser las medidas que implantan en un Estado el régimen de Precios de Transferencia (*transfer pricing*), o las reglas de subcapitalización (*thin capitalization*).

<sup>15</sup> Citado por Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 480.

Reviste el carácter de material cuando la persona lo que tiene es su domicilio o residencia en sentido estricto o lugar de estadía habitual en un Estado en el caso de las personas físicas y cuando una persona jurídica tiene su lugar de dirección o administración o desarrolla su actividad en él. En algunos casos no basta con la permanencia física en un lugar, sino que se reclama la intención del sujeto para ser residente de un determinado Estado<sup>16</sup>.

Dentro de este criterio pasan a ser residentes de un Estado, aquellos que superen el test de residencia que es realizado por parte de las autoridades fiscales, y que para ello, pueden recurrir, según lo determine su legislación con respecto al concepto, a diversas presunciones y criterios.

En tanto que es de carácter jurídico, cuando una persona física es contribuyente por el sólo hecho de ser nacional de un Estado, o una entidad por haberse constituido según las leyes de un Estado o por tener su sede estatutaria en él, independientemente del lugar de residencia y de donde se obtienen las rentas. Planteado entonces, de esta manera el principio de residencia, estamos ante lo que se conoce como el principio de nacionalidad.

Para *Sainz de Bujanda*<sup>17</sup>, el que el factor de vinculación subjetivo material del principio de residencia requiera la conexión con un territorio, es una reafirmación del principio de territorialidad. En este sentido<sup>18</sup>, no habría que separar tajantemente ambos principios –territorialidad y residencia-, y que en todo caso la verdadera distinción es entre el principio de territorialidad y nacionalidad<sup>19</sup>, ya que como vimos el de nacionalidad se aplica independientemente de la conexión con un territorio.

En definitiva, por lo visto hasta aquí, la importancia del principio de residencia, sea de carácter material o jurídico, o si este se vincula más al domicilio de la persona o a su residencia, dependiendo claro está, del criterio

---

<sup>16</sup> Xavier, Alberto; *Ob. Cit.*; pp. 233.

<sup>17</sup> Citado por Fraschini, Juan Ignacio, *Ob. Cit.*, pp. 481.

<sup>18</sup> Fraschini, Juan Ignacio, *Ob. Cit.*, pp. 481.

<sup>19</sup> En la actualidad los Estados Unidos y Filipinas son los países que aplican este principio.

adoptado por la legislación fiscal del Estado que estemos analizando, es de suma importancia.

En primer lugar, define el elemento de conexión adoptado por un Estado en particular para ejercer su potestad tributaria, tanto sobre las personas físicas, como sobre las personas jurídicas, y en particular, para que en ambos casos se tribute por la totalidad de sus rentas, independientemente del lugar geográfico donde estas hubiesen sido obtenidas o generadas. Al no verificarse la residencia, podría este “no residente” tributar en un Estado determinado solamente por las rentas obtenidas en este, en caso claro está, que se aplique para ellos, el principio de territorialidad<sup>20</sup>.

Se puede incluso, variar de tal manera su régimen tributario, que por el sólo hecho de ser residente en un Estado, podría accederse a regímenes preferenciales de tributación, en casos de obtención de determinadas rentas, a pesar de que en materia tributaria existe el principio de no discriminación, que adquiere particular importancia, y en especial, si se está en el ámbito de un convenio para evitar la doble tributación<sup>21,22</sup>.

En segundo lugar, determina las normas a aplicar para establecer el monto imponible de sus rentas, ya que pueden existir normas particulares, que sólo le son aplicables a los residentes de un país, y estos podrían eventualmente deducir gastos, obtener exenciones, o regímenes más o menos favorables, según la política fiscal aplicada por el Estado en cuestión.

En tercer lugar, de verificarse la condición de residente en un Estado, se define por cuales impuestos están alcanzados dentro del régimen tributario en cuestión, lo cual incidirá seguramente en la base imponible, las tasas o

---

<sup>20</sup> Es común en el derecho comparado la existencia de casos, en donde se graven a los residentes por la totalidad de las rentas obtenidas y a los que no verifican tal condición por las rentas generadas solamente en dicho estado. En el primer caso estamos ante la aplicación del principio de la residencia o renta mundial y en el segundo ante el principio de territorialidad o de la fuente. Podemos citar algunos ejemplos que verifican lo antes expuesto; ellos son: Argentina, México, España, entre otros más.

<sup>21</sup> Las naciones que celebran convenios para evitar la doble tributación incorporan a los mismos una cláusula de “no discriminación” entre residentes y no residentes.

<sup>22</sup> En el caso de Argentina, un residente de dicho país, deberá utilizar normas particulares para la medición de la renta, restricción a determinadas exenciones incluidas en el Art. 20° del Impuesto a la Renta argentino – Impuesto a las Ganancias- y podrá aplicar los tratados celebrados por dicho país para evitar la doble tributación. Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.; *Ob. Cit.*, pp. 20.

alícuotas a considerar, entre otros hechos directamente involucrados con el hecho generador del o de los impuestos que gravan a tales sujetos.

Un ejemplo de ello, es España, ya que, el hecho de no ser residente español, hará que si la persona –sea física o jurídica- tribute en dicho Estado por las rentas de fuente española y en particular por el Impuesto a la Renta de los No Residentes, salvo el caso de que se esté en presencia de un establecimiento permanente.

Con respecto a este punto, podríamos afirmar que el Uruguay ha comenzado a transitar un camino similar para el caso de las personas físicas, ya que si estas configuran las condiciones para ser residentes, se aplica una especie de “fuente extendida” o una “renta cuasi mundial”, en tanto que si no lo son, se grava casi estrictamente en la fuente.

Por último, tanto en el Modelo de la OCDE como el de la ONU son aplicables sus disposiciones sobre los residentes de los Estados que lo celebran, a menos que el tratado contenga alguna disposición específica al respecto y extienda su aplicación a no residentes. Es lo que comúnmente se reconoce como el ámbito de aplicación subjetiva de los tratados, es decir, que las disposiciones y los métodos previstos en ellos, para evitar o atenuar la doble imposición se aplican a residentes, por lo que resulta de vital importancia reconocer, claramente, cuando estamos en presencia de ellos.

Aquí, adquieren particular relevancia las definiciones de residentes adoptadas por cada uno de los Estados, ya que, si estas entran en conflicto, se aplican las “reglas de desempate” propias de los Convenios, a efectos de determinar a qué estado le corresponde la residencia de una persona física o jurídica (*Tie Break Rules*)<sup>23</sup>.

### **3. Personas físicas.**

Para entender lo complejo que puede llegar a ser determinar la residencia de una persona física, supongamos el siguiente ejemplo. Un individuo que

---

<sup>23</sup> Serrano Antón, *Ob. Cit.*, IEF 2006, pp. 7.

habita en España, que presta sus servicios para una compañía suiza y que vive cuatro meses en cada país. Sin embargo, su trabajo lo hace a través de una computadora que tiene su dominio en Brasil, ¿cómo ha de tributar este individuo?, ¿dónde se lo considerará residente?, ¿cómo se aplicarán los convenios para evitar la doble imposición que puedan llegar a existir entre los países mencionados? Estas son sólo algunas de las interrogantes que pueden llegar a surgir<sup>24</sup>.

Con respecto a este tema, existen algunas cuestiones particulares que son inherentes al propio concepto de la residencia de las personas físicas, y que nos permitirán entender mejor, situaciones como las planteadas en el párrafo precedente; además de elementos particulares a considerar, que son distintos a los que pueden ser para las personas jurídicas.

### ***3.1 Alcance del concepto.***

Como hemos dicho, nos referimos en este punto específicamente a la residencia de las personas físicas en el ámbito tributario, dejando de lado por un momento la residencia de las personas jurídicas.

Según *Marino*<sup>25</sup>, con el término residencia se puede designar un género de pertenencia de una persona física a un determinado ámbito tributario.

De esta manera habría que precisar en primer término que se entiende por “persona física”, para poder determinar el alcance del concepto al pasar a analizar las soluciones que traen las distintas legislaciones y en particular la de nuestro país sobre el tema en cuestión.

Para ello, debemos recordar que en el Derecho Tributario, las soluciones que se den, deben hacerse a la luz de las soluciones generales que un ordenamiento tributario contiene, siendo necesario, según sea el caso, recurrir a las definiciones propias de esta rama del derecho, y en caso de no existir,

---

<sup>24</sup> Perelli, Eduardo; “La residencia fiscal y el domicilio de las personas físicas” en “Convenios para evitar la doble imposición – aspectos controvertidos”, Ed. La Ley. Bs. Aires 2010, pp. 188.

<sup>25</sup> Marino, Guiseppe; *Ob. Cit.*, pp. 219 y 220.

llenar el vacío mediante el uso de las técnicas de interpretación e integración adecuadas<sup>26</sup>.

En este sentido, el CTU determina en su Artículo 4°, las técnicas de interpretación a utilizar en materia tributaria, allí se establece 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 aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado.”*

En tanto, que en materia de integrar para llenar vacíos que en principio pueden existir, el Artículo 5° del CTU dispone que *“la integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exoneraciones.”* y en su segundo inciso el presente artículo continúa diciendo que *“en las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.”*

Para cerrar las normas contenidas en el CTU sobre interpretación, debemos citar el primer inciso del Artículo 6°, en donde se establece que *“cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas en otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se deben asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.”*

De acuerdo entonces a lo que el CTU establece en sus artículos 4°, 5° y primer inciso del 6°, en primer lugar debemos analizar si existe en el ámbito tributario alguna definición de persona física, para luego ante lo posible ausencia de ésta determinar si debemos recurrir a la definición hecha en otra rama del derecho o recurrir al uso corriente de dicho término, según la que

---

<sup>26</sup> Se hace necesario precisar que las técnicas de interpretación admitidas en nuestro país, están presentes en los artículos 16° a 20° del CCU.

mejor se adapte al respecto, sin que ello implique apartarse de la situación considerada por el legislador al momento de crear el tributo. Para Cestau las personas físicas también llamadas personas de existencia visible o personas naturales o personas de existencia real o personas individuales<sup>27</sup>.

Dentro de la legislación tributaria uruguaya vigente no existe una definición de persona física, tanto en materia de tributos directos, ni indirectos<sup>28</sup>, esto puede querer decir que el legislador, al hacer referencia a las personas físicas, no vio necesidad de precisar este concepto, ya que, o bien se hacía referencia al sentido natural y obvio del término, o entendió que estaba lo suficientemente tratado por otras ramas del derecho.

Aquí, tenemos que el CCU establece en su Artículo 21° que son personas *“todos los individuos de la especie humana.”*, y similar definición encontramos si recurrimos a la Real Academia Española<sup>29</sup>, por lo que, en consecuencia, cuando nos estamos refiriendo a una persona física, entenderemos como tales a todos los individuos de la especie humana. Para Cestau el concepto de persona solo alude al hombre, a todos los hombres y a ciertas organizaciones formadas por hombres. Identifica a la persona con el ser humano como sujeto de derechos<sup>30</sup>.

Como vimos, cada legislación tratará de definir los criterios a seguir para determinar cuando una persona física es residente de un Estado, y ellos probablemente en algunos casos –por ejemplo, en donde realice algún tipo de actividad o tenga más de un ingreso- conducirá a que el individuo pueda tener o cumplir con criterios que le hagan verificar la condición de residente en más de un Estado.

Será función de los convenios para evitar la doble tributación (en caso de existir entre los Estados involucrados el conflicto) delimitar claramente la

---

<sup>27</sup> Cestau, Saúl; *Ob. Cit.*, pp. 11.

<sup>28</sup> Tomamos como clasificación aquí, que los impuestos directos son aquellos que gravan a la capacidad contributiva a través de manifestaciones de ingreso o capital (impuesto a la renta y al capital), en tanto que son indirectos aquellos impuestos que presumen la capacidad contributiva a través de lo que se consume (impuesto al valor agregado).

<sup>29</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>30</sup> Cestau, Saúl; *Ob. Cit.*, pp. 9.

potestad tributaria de los Estados cuyas normas están en conflicto a efectos de eliminar esta posible doble tributación.

Asimismo, las legislaciones recurren a elementos objetivos y subjetivos para determinar cuando una persona física es residente de un Estado. Allí, podemos enumerar cuestiones tales como donde tiene su domicilio, el ánimo de pertenencia o no a un lugar, la cantidad de días que está en un determinado territorio, donde obtiene la mayor parte de sus ingresos, donde reside su familia.

En general se considera que los elementos a contemplar para determinar la residencia de una persona física son de dos tipos, de presencia física (objetivo), hechos y circunstancias (subjetivo)<sup>31</sup>.

También, es común ver casos en los que un individuo cambia su lugar de residencia a uno de los llamados “paraísos fiscales”<sup>32</sup>. Ante estas situaciones las legislaciones establecen medidas antielusivas, determinando que el individuo continúe siendo residente del primer Estado, por un tiempo más<sup>33</sup>.

Todas estas cuestiones deben ser consideradas al analizar el concepto de residencia de una persona física porque además de precisarlo, estarán presentes a la hora de efectuar un repaso de las disposiciones contenidas tanto por la legislación uruguaya como por el derecho comparado.

### **3.2 Legislación uruguaya.**

Nuestro país incorporó el concepto de “residencia fiscal” en la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 (en adelante ley de reforma tributaria LRT),

---

<sup>31</sup> Perelli, Eduardo; *Ob. Cit.*, pp. 191.

<sup>32</sup> A los efectos del presente trabajo entenderemos como *paraíso fiscal* a aquellos países o localidades “*que no aplica ningún impuesto sobre la renta o ganancias; o que aplica una tasa de impuesto relativamente baja en comparación con las tasas de impuestos normalmente empleadas en los principales países industrializados; o que ofrece alguna particularidad en sus leyes tributarias que asigne tratamiento favorable a personas o transacciones específicas.*” Riveiro, Ricardo E.; en “*Paraísos fiscales – aspectos tributarios y societarios*”, Ed. Nueva Técnica, Bs. Aires 2001; pp. 177.

<sup>33</sup> Por ejemplo España establece que si un individuo cambia su domicilio a un paraíso fiscal, continuará siendo residente español por 5 años más.



que entró en vigencia el 1 de julio de 2007, hasta ese momento no existía dentro de la legislación tributaria uruguaya una definición de dicho término<sup>34</sup>.

La incorporación del concepto de “residente fiscal” fue uno de los puntos en que se estructuró el nuevo régimen de imposición a las rentas en nuestro país a partir de la LRT. Dicha ley modificó de manera sustancial la tributación a las rentas, ya que introdujo el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas<sup>35</sup> (IRPF), el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).

Dentro del IRPF quedaron comprendidas las rentas “puras” de capital y trabajo, en tanto que, en el ámbito del IRAE quedaron alcanzadas las rentas derivadas de la actividad empresarial definidas estas como las rentas que obtienen determinadas entidades jurídicas, las que combinan los factores productivos capital y trabajo y las derivadas de las actividades agropecuarias, y el IRNR alcanza a las rentas ya sea “puras” de capital y trabajo, y las rentas provenientes de una actividad empresarial obtenidas por un no residente, en tanto el titular de dichas rentas no sea un establecimiento permanente.

Es de destacar, que en nuestro país, a diferencia de otros Estados el concepto de residencia fiscal se utilizaba por los impuestos antes mencionados a los solos efectos de determinar cuál era el que se debía tributar por quien verificara la condición de residente, y como se sostenía<sup>36</sup>, la consecuencia inmediata era que este concepto no tenía (y en cierta medida sigue sin tener) la misma trascendencia que en aquellos estados que gravaban todas las rentas obtenidas por sus residentes, sin importar el origen de ellas.

Esta situación, se modificó en forma sustancial, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.718 y la LPN, el 1° de enero de 2011. A partir de esta

---

<sup>34</sup> Existe un antecedente contenido en las leyes N° 12.804 y 13.032, de 30 de noviembre de 1960 y de 24 de noviembre de 1961 respectivamente, las que establecieron en nuestro país el “viejo” IRPF, que luego fuera derogado por el Decreto – Ley N° 14.252 de 22 de agosto de 1974. Allí se dispuso en el artículo 40° de la Ley N° 12.804 que con la redacción dada por la Ley N° 13.032 se transformó en el artículo 39 del Título 1 que “...sin perjuicio de la aplicabilidad de las normas que sobre domicilio establece el derecho privado, se consideran domiciliados en el país: a) quienes vivan en él durante más de 180 días en el año fiscal...” (destacado nuestro).

<sup>35</sup> Cabe precisar que existió en nuestro país un impuesto a la renta de las personas físicas hasta el año 1974.

<sup>36</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 476.

fecha por el hecho de ser residente fiscal, no sólo se grava a las rentas estrictamente de fuente uruguaya, sino que determinadas rentas de capital y de trabajo pasan a estar gravadas con independencia del lugar donde se obtengan.

A partir de entonces, sólo quedan gravadas en la “fuente” en forma casi estricta las rentas obtenidas en el ámbito del IRAE o IRNR, es decir, las que son de carácter empresarial o asimiladas a estas<sup>37</sup>, obtenidas por residentes o establecimientos permanentes, y cualquier renta de fuente uruguaya que sea obtenida por un no residente con excepción de los establecimientos permanentes.

### **3.2.1 Impuesto a la Rentas de las Personas Físicas (IRPF).**

El IRPF está regulado por el Título 7 del Texto Ordenado 1996 (TO) de la Dirección General de Impositiva (DGI) con la redacción dada por el Artículo 8° de la LRT (Título 7) y sus modificativas, y ha sido reglamentado por el Decreto N° 148/007 de 26 de abril de 2007 y sus modificativos<sup>38</sup>.

Dentro de su hecho generador quedaron comprendidas las rentas puras de capital –denominadas como rentas de categoría I-, y las rentas puras de trabajo –denominadas como rentas de categoría II-, obtenidas en territorio nacional<sup>39</sup> por personas físicas residentes<sup>40</sup>, en el año civil.

La definición de residente fiscal, se encuentra en el Artículo 6° del Título 7, allí se establece que lo son, quienes verifiquen alguna de las siguientes circunstancias:

---

<sup>37</sup> El concepto de asimilado, debe entenderse con un criterio amplio, ya que no son solo las asimiladas a empresariales, sino que también se incluyen las agropecuarias, asimiladas a agropecuarias, y aquellas rentas que estando comprendidas en el hecho generador del IRPF, tributan IRAE, ya sea por opción o en forma preceptiva.

<sup>38</sup> La Resolución N° 662/007 del 29 de junio de 2007 y sus modificativas de la DGI, también forma parte de las disposiciones normativas en relación al IRPF:

<sup>39</sup> Se vuelve a ratificar por el sistema tributario uruguayo como elemento de conexión al principio de territorialidad o de la fuente.

<sup>40</sup> En algunos casos puede estar comprendidos en el IRPF no sólo personas físicas, sino que otras entidades que obtengan del tipo de rentas que dicho impuesto pretende gravar. A modo de ejemplo podemos mencionar a las sociedades civiles o de hecho que obtengan rentas que provengan exclusivamente del factor productivo capital o trabajo e integradas solamente por personas físicas residentes, no siendo este el único caso, o los núcleos familiares exclusivamente por las rentas de trabajo o categoría II, Artículo 7° - Título 7 – T. O. 1996.

*“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.*

*B) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales. De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

Asimismo se consideran que son residentes en nuestro país a las *“personas de nacionalidad uruguaya por su condición de:*

*1. Miembros de misiones diplomáticas uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.*

*2. Miembros de las oficinas consulares uruguayas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.*

*3. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado uruguayo como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*

*4. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”*

Continúa el artículo estableciendo una regla de reciprocidad cuando no medie la aplicación de tratados internacionales celebrados por nuestro país,

para aquellos individuos que cumpliendo con algunos de los preceptos antes mencionados, podrán ser considerados como no residentes fiscales.

Otra cuestión también tratada en la definición de residente fiscal, es una norma incluida para compatibilizar el régimen de residencia fiscal con algunas de las disposiciones contenidas en otras leyes.

En particular, se hace referencia a aquellos que no posean nacionalidad uruguaya y presten servicios en relación de dependencia a un entidad usuaria de zona franca, los que pueden estar excluidos del régimen de aportación al Banco de Previsión Social (BPS), de acuerdo a lo establecido en el Artículo 20° de la Ley N° 15.921 de zona franca.

En este caso, se tendrá la opción de estar alcanzados por el IRPF o el IRNR, es decir, lo que implica que aun cumpliendo con las condiciones para ser residente fiscal uruguayo, puede el individuo optar por tributar como si fuese un no residente, exclusivamente por las rentas que se obtengan por su prestación de servicios en relación de dependencia.

Por último, se otorga la facultad al Poder Ejecutivo de otorgar *“a los residentes de nacionalidad uruguaya que presten servicios personales en relación de dependencia en Embajadas, Consulados y demás representaciones de países extranjeros con sede en la República, un crédito por el Impuesto a la Renta pagado en los referidos países por la prestación de dichos servicios. Dicho crédito será imputado como pago a cuenta del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, en las condiciones que establezca la reglamentación. Dicha facultad será asimismo aplicable a las personas de nacionalidad uruguaya que presten servicios en relación de dependencia en las hipótesis comprendidas en los numerales 1 a 4 del presente artículo, y sean sometidos en el país en el que estén destinados, a tributación a la renta por tales servicios.”*, para finalizar diciendo que *“el crédito a imputar a que refiere el inciso anterior, no podrá exceder de la parte del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, correspondiente a la renta generada en la prestación de dichos servicios.”*

A continuación, veremos algunos de los conceptos contenidos en la definición de residente fiscal en el ámbito de IRPF.

### **3.2.1.1 Permanecer más de 183 días en el año civil en territorio uruguayo.**

#### ***3.2.1.1.1 Computo de los 183 días.***

El concepto de residencia fiscal contenido por el Artículo 6° del Título 7, establece que si la persona permanece más de 183<sup>41</sup> días en nuestro país durante el año civil, será considerado residente fiscal y por tanto si obtuviera una renta “pura” de capital o trabajo estará en principio comprendida en el IRPF<sup>42</sup>.

Sin perjuicio de que los criterios determinantes de la residencia varían mucho<sup>43</sup>, este es el más clásico, entre aquellos que son tenidos en cuenta para que una persona física sea considerada residente fiscal en un Estado.

Aquí lo que destaca en el criterio, es lo que se denomina una “pertenencia corporal”<sup>44</sup>, es decir una presencia física por un período determinado, no estableciendo la ley como ha de computarse estos días en territorio uruguayo.

Es el Decreto N° 148/007 el que establece en su Artículo 5° bis<sup>45</sup> la forma de hacerlo, allí se establece que, para el período de permanencia 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 computo los días que las personas estén en nuestro país como pasajeros en tránsito, en el curso de un viaje entre terceros países.

Al entender de la norma reglamentaria, basta que la persona física esté en nuestro país algún momento del día y no sea considerado como pasajero en

---

<sup>41</sup> Países como España, Canadá, Irlanda, Portugal, Inglaterra y Estados Unidos establecen el criterio de 183 días, en tanto que otros países como Suecia, Austria o Alemania determinan como período de permanencia 6 meses, criterio seguido en nuestro país por el inciso 3° del artículo 40 de la ley 12.804

<sup>42</sup> Decimos en principio, ya que la renta obtenida por la persona que verificó la condición de permanecer más de 183 en territorio nacional en el año civil, puede gozar de alguna de las exoneraciones contenidas en el Artículo 27° del Título 7.

<sup>43</sup> Estos pueden entre otros, la existencia de una vivienda, de una residencia permanente, desarrollar una actividad, o realizar una inversión.

<sup>44</sup> Fraschini, Juan Ignacio *Ob. Cit.*, pp. 488.

<sup>45</sup> Este artículo fue agregado por el Artículo 1° del Decreto N° 530/009 de 23 de noviembre de 2009.

tránsito, para computar un día de los 183 que requiere la ley. Así, no se considera a los efectos de aplicar este criterio, cuestiones tales como la nacionalidad, domicilio legal o residencia administrativa de la persona<sup>46,47</sup>.

Cabe mencionar, que para el cómputo de los días no es necesario que la persona pernocte en nuestro país tal como sucede en el derecho comparado.

El decreto lo que no hace, es definir que se considera pasajero en tránsito para así precisar sobre quienes ha de computarse los días de presencia física que exige la norma. Recurriendo a los métodos de interpretación e integración aceptados por el CTU<sup>48</sup>, en el presente caso, podríamos llegar a afirmar, que los únicos que pueden ser considerados como pasajeros en tránsito serán aquellas personas que no sean ciudadanos uruguayos legales como naturales.

De admitirse la antedicha interpretación, esta solución no dejaría de ser cuestionable, al introducirse a través de una norma reglamentaria una discriminación entre ciudadanos extranjeros y ciudadanos uruguayos, pero que, en ambos casos podrían verificar la condición de residentes fiscales de nuestro país.

### ***3.2.1.1.2 Determinación del alcance de las ausencias esporádicas.***

Un segundo aspecto que debemos contemplar en relación a cuando se verifica la residencia fiscal de una persona física en nuestro país, que está

---

<sup>46</sup> Serrano Antón, Fernando, en “*Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional*”, en Doc N° 24/02 – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2002, pp. 18.

<sup>47</sup> Dicha solución es la que se prevé en el caso de los trabajadores dependientes que se desplazan a otro país en los comentarios del MC OCDE (párrafo 5°) al artículo 14°, a efectos de computar los 183 días de presencia efectiva en el país de la fuente, para determinar si se aplica la excepción contenida en el párrafo 2° del dicho artículo. Retomaremos este tema *infra* punto 2.5 del presente trabajo.

<sup>48</sup> Al respecto creemos que es aplicable al caso el Artículo 36° de la Ley N° 18.250 de 6 de enero de 2008, allí se establece que “*se considera no residente a la persona extranjera que ingresa al país sin ánimo de permanecer en forma definitiva ni temporaria en el territorio nacional*”, se agrega que “*integran esta categoría migratoria: ...6) Pasajeros en tránsito*”, es de destacar que la norma citada sólo hace mención a que los pasajeros en tránsito deben ser personas extranjeras, por lo que habría que determinar el alcance del término extranjero.

En este sentido el Artículo 22° del CCU establece en su primer inciso que “*son ciudadanos, los que la Constitución del Estado declara tales. Los demás son extranjeros*” (resaltado nuestro), en tanto que la Constitución de la República determina en los Artículos 72° a 76°, que se entienden como ciudadanos los naturales<sup>48</sup> y los legales. Por lo que puede decirse que quienes no tengan la ciudadanía natural o legal serán para la ley uruguaya extranjeros.

Nótese que el Artículo 36° de la Ley N° 18.250 exige además para ser considerado un pasajero en tránsito, que el ánimo de la persona extranjera, sea el de “*no permanecer en forma definitiva ni temporaria*” en nuestro país.

directamente relacionado con el cómputo de los 183 días, es el que establece el literal A) del Artículo 6° del Título 7 para determinar el período de permanencia, incorporando a este las *“ausencias esporádicas”*.

Nuevamente nos encontramos ante la falta de una definición legal del término, por lo que la solución viene dada por el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 que establece, que las ausencias serán esporádicas *“en la medida que no exceden los treinta días corridos”*, pero si el contribuyente *“...acredita su residencia fiscal en otro país”* no serán consideradas tales, es decir que dicho período de tiempo formará parte del cómputo de los 183 días, a no ser que la persona física demuestre que es residente fiscal de otro país.

Por lo tanto pasa a cobrar aquí trascendencia la forma de acreditar la residencia fiscal en otro país. El citado artículo determina que dicha forma se *“...acreditará exclusivamente mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado.”*<sup>49</sup>

De esta manera, la presencia deja de ser efectiva y se pasa a considerar un período de permanencia global<sup>50</sup> 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.

Lo que no hace el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 es determinar que se entiende por ausencia esporádica (más allá de los 30 días). Es decir que , que según la norma cualquier ausencia no mayor a treinta días será considerada esporádica, puesto que no enumera las causas que puede llevar a ausentarse del país<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Cabe destacar como dice *Fraschini* en *Ob. Cit.* Citando a Serrano Antón que el certificado acreditará que la persona es residente fiscal en un Estado determinado de acuerdo a su normativa interna, no teniendo que pasar más de 183 días en él.

<sup>50</sup> *Fraschini*, Juan Ignacio *Ob. Cit.*, pp. 488.

<sup>51</sup> Las ausencias esporádicas pueden darse por viajes breves y ocasionales por motivos laborales, de esparcimiento, de salud u otros. Acosta, Milagros; en *“Impuesto a las Rentas de los No Residentes”*, en Rev. Trib. N° 209, Marzo – Abril 2009, pp. 183.

De lo expuesto anteriormente, podría darse entonces, el caso de una persona que no logró justificar adecuadamente por los medios impuestos por la norma su residencia en otro país, pero son más sus ausencias esporádicas que su permanencia efectiva en territorio nacional y aún así será considerado residente fiscal uruguayo.

Otro problema que se plantea, es que el medio de prueba para no computar las ausencias esporádicas, es estrictamente formal, dejando de lado otras consideraciones. Por tanto, podría suceder que existiera cierta discriminación sobre aquellos sujetos que cumpliendo con los criterios para ser residentes fiscales en otro país, no logran justificarlo por los medios requeridos por el citado Artículo 5° bis del Decreto 148/007, computándose por tanto para ellos las ausencias esporádicas como días de permanencia en nuestro país. En tanto que quienes logren el certificado requerido, no computará las mencionadas ausencias siendo que en ambos casos estamos en sustancia ante situaciones similares, pero un requerimiento formal diferencia la solución a dar a la situación de ambos individuos, sin preverse, al menos, la posibilidad de otra forma de prueba idónea.

La acreditación de la residencia fiscal en otro Estado constituye una “*vía de escape*”<sup>52</sup> que no tiene a priori ningún fundamento, ya que lo que el país está haciendo es renunciar a su potestad tributaria, ante un eventual caso de doble tributación.

Llegado el caso, podría incluso la persona justificar ser residente fiscal en otro Estado sin tener en el mismo una presencia efectiva, incluso la autoridad fiscal de dicho Estado podría otorgar el certificado requerido con tal de no perder potestad tributaria sobre el sujeto, sobre todo teniendo en cuenta que dicho Estado podría gravar a todas las rentas de sus residentes sin importar el origen de ellas.

---

<sup>52</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 489.



No obstante, como menciona *Fraschini*<sup>53</sup>, la prueba de la permanencia es una prueba compleja y probablemente dificulte a alguna autoridad fiscal dilucidar si la persona es o no residente fiscal en dicho país. No debemos perder de vista que estamos insertos hoy en un mundo globalizado y que las nuevas tecnologías de información y medios de comunicación pueden dificultar la determinación física de una persona, en un determinado territorio.

Al respecto se puede mencionar el caso de los ejecutivos que pasan muchas de sus horas viajando o en tránsito por países, lo que torna dificultoso determinar su lugar de residencia efectiva. Así como este caso comentado, existen otros que pueden tornar difícil el determinar el cómputo de las ausencias esporádicas.

Otro aspecto a considerar, es que si bien ni la ley ni su reglamentación lo establecen, *Carmona Fernández*<sup>54</sup> sostiene –en opinión que compartimos- que el cómputo de las ausencias esporádicas debe hacerse desde un primer momento, y no sólo para conservar una residencia fiscal que fue previamente adquirida.

Asimismo, y a diferencia de otras legislaciones, no se prevé por la normativa en cuestión, como ha de procederse en el caso de que el certificado de residencia fiscal sea expedido por uno de las jurisdicciones consideradas como de baja o nula tributación, o más conocidas éstas como “paraísos fiscales”<sup>55, 56</sup>.

---

<sup>53</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 489.

<sup>54</sup> Carmona Fernández, Néstor; “*La fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos*” en “*Manual de fiscalidad internacional*”; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007, pp. 256.

<sup>55</sup> Nuestro país incluye una lista de 33 jurisdicciones de baja o nula tributación en el artículo 3° del Decreto N° 56/009 y sus modificativos de 26 de enero de 2009, aplicable para el régimen de precios de transferencia. No obstante, se prevé por el artículo la posibilidad de excluir de la citada lista a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con el Uruguay, y que además, por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco. Asimismo, se excluirán aquellos que introduzcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país o régimen de baja o nula tributación. Por se faculta a la Dirección General Impositiva en ampliar la lista en cuestión.

<sup>56</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.* pp. 8 y 9.

Es de interés citar, que nuestra legislación en el punto sigue a la española, y allí se determina una solución parecida con respecto al cómputo o no de las ausencias esporádicas, pero ésta, en dicho caso se justifica, por el hecho de que aquél país está inserto en la Unión Europea, donde rige ante todo el derecho comunitario, el que constituye un derecho de libertades, en todos los aspectos, incluidos los vinculados a la libre circulación de capitales y de personas.

Como el flujo resulta constante de personas de un país a otro sin exigir ningún tipo de vinculación de carácter profesional o personal con el territorio del Estado, la determinación de la residencia se dificulta. Esta situación, es la que explica que la legislación haya permitido computar el tiempo de las ausencias esporádicas como tiempo de presencia efectiva en un territorio y en contrapartida se invierte la carga de la prueba exigiendo que para no computar estas, se debe acreditar la residencia fiscal en otro país<sup>57</sup>.

Creemos necesario hacer algunas puntualizaciones que podrían facilitar la comprensión del tema. En primer lugar, la condición de residente fiscal debe verificarse al finalizar el año civil, por lo que el cómputo de los días debe hacerse a esa fecha e incluyendo todos los días de presencia en el país desde el primer día que se estuvo en territorio uruguayo. No obstante ello, se podrá acreditar su residencia fiscal en otro país mediante las pruebas exigidas por la normativa uruguaya, en caso de no querer computar como plazo de presencia efectiva las ausencias esporádicas. Si dicho cómputo supera los 183 días exigidos por la norma, la persona será residente fiscal y si no lo hace, no revestirá tal condición<sup>58,59</sup>.

Entendemos, que tal como está planteada la situación, la solución dada por nuestra legislación de computar los días a partir de la simple presencia del

---

<sup>57</sup> García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pp. 19.

<sup>58</sup> Según García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pp. 19, el Reino Unido ha adoptado normas que permiten la acumulación de días entre distintos años naturales. En otros países –Francia-, el Consejo de Estado en un caso, no consideró residente cuando una persona pasó más de 183 días en su territorio, pero la finalidad de dicha estadía que había sido la de cuidar a un familiar enfermo, no traducían un ánimo profesional de permanencia y por ello se entendió que no verificó el período de tiempo sustancial como para ser considerado residente.

<sup>59</sup> García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pp. 20.

individuo en territorio uruguayo para abrir el cómputo del período de permanencia, en cierta manera soluciona algunos problemas, pero simultáneamente crea otros<sup>60</sup>.

No obstante, no somos de la idea que sea de aplicación en nuestro país un criterio más formal que aplican otras legislaciones, como sería el de empezar a computar el plazo desde la estancia o presencia significativa o desde que se haga el trámite ante las autoridades correspondientes, puesto que dichas soluciones requerirían una mención expresa por parte de la normativa, cuestión que a la fecha no existe.

### **3.2.1.2 Radicación en territorio nacional del núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.**

El origen de la expresión “*núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales*” se puede ubicar en el concepto “*centro de intereses vitales*” que está en el Artículo 4° inciso 2 del Modelo OCDE, aunque allí, está limitado a los intereses económicos<sup>61,62</sup>.

En particular, con respecto al precepto antes señalado, debemos precisar que se entiende por “*núcleo principal o base de sus actividades*” y que es tener en el país el centro de sus “*intereses económicos*”, que como veremos a continuación muchas veces los mismos se entrelazan, llegando a conclusiones que pueden producir el mismo efecto práctico.

#### **3.2.1.2.1 Núcleo principal o base de actividades**

Con respecto al lugar que se encuentra el núcleo principal o la base de actividades de una persona física, se ha recurrido a tesis muy variadas por

---

<sup>60</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.* pp. 9.

<sup>61</sup> Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pp. 20.

<sup>62</sup> En los comentarios al 2° párrafo del Artículo 4° de MC OCDE, en el apartado 15°, allí se establece, que se considera que una persona tiene el centro de sus intereses económicos o vitales en el Estado con el que se tiene relaciones personales o económicos más estrechas, y para ello, se deberán considerar las relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, entre otros. Las circunstancias para la configuración deberán contemplarse en su conjunto.

Cabe aclarar, que los comentarios que se establecen en este punto por el MC OCDE, son con relación, a aquellas situaciones en donde una persona física sea residente fiscal en dos estados, y se tiene que determinar de cuál de ellos lo es, a efectos de determinar la aplicación o no de un CDI que siguió el MC OCDE.

parte de la doctrina, ya que en general, se entiende que se debe considerar elementos tales como, donde se obtienen la mayor parte de la renta de la persona física, o donde está radicada la mayor parte de su patrimonio<sup>63</sup>; el lugar donde se gestiona el patrimonio; o el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva no solo a través de los ingresos, sino de los gastos o consumos u otras variables similares<sup>64</sup>; o asociarlo con el lugar donde se desarrolla una actividad empresarial o profesional, además de la gestión de su patrimonio, lo que en definitiva puede conducir a la existencia de una integración con un sistema económico y social de un Estado mayor que con otros<sup>65</sup>.

En nuestra normativa para determinar el alcance del precepto *“el núcleo principal o base de actividades”* nuevamente debemos remitirnos a lo que establece el artículo 5° bis del Decreto N° 148/007. Allí su 3er inciso indica que se verificará dicha circunstancia *“...cuando genere rentas de mayor volumen (en nuestro país) que en cualquier otro país”* (aclaración nuestra).

Antes de entrar a analizar las disposiciones del decreto, entendemos necesario hacer algunos comentarios a las soluciones que este contiene al respecto.

Cuando se verifica la condición de residente fiscal en nuestro país en el ámbito del IRPF, estamos ante lo que es el aspecto subjetivo del hecho generador del tributo, ya que como establece el literal A) del Artículo 5° del Título 7, son contribuyentes del impuesto, entre otros, *“las personas físicas residentes en territorio nacional”*.

Todos los aspectos esenciales de un tributo deben estar previstos en la ley, acorde al principio de legalidad, al que se apegamos nuestro derecho tributario. Así, una ley que crea un tributo debe contener todos los aspectos del hecho

---

<sup>63</sup> Serrano Antón, Fernando, en *Ob. Cit.*, pp. 21.

<sup>64</sup> Natera Hidalgo, Rafael; en *“Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”* en obra coordinada por Falcón y Tella, Ramón *“Medidas Fiscales para 1997”*, Ed. Civitas, Madrid 1997, pp. 62; citado por García Carretero, Belén, en *Ob. Cit.*, pp. 38.

<sup>65</sup> García Carretero, Belén, en *Ob. Cit.*, pp. 38.

generador (objetivo, temporal, espacial y subjetivo), las alícuotas y exoneraciones (artículo 2º del CTU).

No abundaremos sobre este tema en el presente trabajo, dado que no es el objetivo, pero si afiliamos a las teorías que exigen que todos los elementos del hecho generador deben ser contenidos en la ley que crea el tributo, no admitiéndose delegaciones en el Poder Ejecutivo tal como ha sido práctica corriente en los últimos tiempos en nuestro país, y en especial a partir de la LRT.

No obstante, debemos mencionar que existen teorías más flexibles sobre el principio de legalidad que admite en determinadas circunstancias delegar en el Poder Ejecutivo el fijar algunos elementos del hecho generador, dentro de determinados límites<sup>66</sup>.

Si trasladamos este hecho al tema que nos atañe –aspecto subjetivo del IRPF, verificación de la residencia fiscal-, vemos que nada dice la ley sobre qué se entiende por el *núcleo principal o base de actividades*, cuestión que debemos precisar, para determinar cuando estamos en presencia de una persona física residente fiscal en nuestro país. Incluso, no dispone la ley que será la reglamentación la que fije tal precepto o a lo sumo los parámetros dentro de los que fijarán a este.

---

<sup>66</sup> Sobre el principio de legalidad y las distintas posiciones que existen ver Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo; *Ob. Cit.*, pp. 138-146; Blanco, Andrés; “*Los fundamentos del principio de legalidad en materia tributaria*” en Rev. Trib. N° 149 marzo – abril 1999, pp. 133-172, en particular nos interesa destacar la defensa que hace el autor del principio de legalidad en su forma más ortodoxa, así dice que “...interesante es el caso de Uruguay, en donde, a despecho de que la Constitución prevea el Principio de Legalidad en su versión más ortodoxa y rígida, se advierte desde hace años una paradójica “flexibilización de hecho” del principio por vía de la multiplicación de leyes (a nuestro juicio inconstitucionales) delegatorias de poderes normativos en el Poder Ejecutivo, y aún a una jurisprudencia confirmatoria de ello a través del órgano encargado del control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes (la Suprema Corte de Justicia), en contra de la opinión de la doctrina ampliamente mayoritaria”, aquí el autor cita a Valdés Costa. También Dentone, Carlos; “*Consideraciones sobre el principio de legalidad y la actual legislación tributaria.*”, en Rev. Trib. N° 85, julio – agosto 1988, pp. 299-323, el autor es uno de los que cuestionan el principio de legalidad en forma ortodoxa, en este sentido sostuvo “*todo lo que signifique facultar al Poder Ejecutivo, para ensanchar la base imponible y el nivel de tasas en límites y condiciones que fije el Parlamento, es compatible con los fundamentos constitucionales y por lo menos, no violatorio de un texto que ni en su letra, ni en su espíritu, ni en sus fundamentos, recoge limitaciones a este tipo de tributos.*” También es menester referir al excelente trabajo de Juan Carlos Peirano Facio, /1986) sobre El principio de legalidad, El sistema uruguayo ante el Derecho Comparado, en Simposio sobre el principio de legalidad en Montevideo, que señala “*que no es suficiente una ley, sino que ésta debe actuar dentro del marco constitucional*

Por un lado, estamos en presencia de lo que en derecho se da en llamar “*concepto jurídico indeterminado*”, que en el caso, es el *núcleo principal o base de actividades*, pero que verificado dicho concepto, se configura el aspecto subjetivo del hecho generador del IRPF<sup>67</sup>, por lo que no podría la reglamentación precisar cuando se cumple que la persona física tenga en nuestro país, el núcleo principal o base de actividades excediendo la estricta interpretación del concepto indeterminado<sup>68</sup>.

Creemos, que al determinar el decreto que “*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.*” (Resaltado nuestro), incide directamente en el aspecto subjetivo del hecho generador del IRPF, lo que no corresponde a la reglamentación. Por lo tanto la solución dada no se ajusta a derecho y viola el mentado principio de legalidad, independientemente que desde el punto de vista de la aplicación práctica de la norma, resulte, en un mero análisis de mérito, ésta sea adecuada o no.

Sin perjuicio de la legalidad o no del 3er. inciso del Artículo 5° bis Decreto N° 148/007, éste viene a introducir otros conceptos que presentan cierta dificultad. En efecto, habrá que desentrañar que implica la expresión “... *rentas de mayor volumen que en cualquier otro país*”.

En primer lugar, con *rentas de mayor volumen* se pretende aclarar –a nuestro entender- para el caso de que la persona física obtenga la mayor cantidad de renta en términos de valor<sup>69</sup>, tendrá aquí su *núcleo principal o base de sus actividades*, y en consecuencia será residente fiscal.

---

<sup>67</sup> Siempre que la persona no haya permanecido en forma global en nuestro territorio más de 183 días, ya que, en dicho caso la persona ya hubiese verificado la condición de residente fiscal de nuestro país.

<sup>68</sup> Incluso esta simple interpretación puede ser revisada jurisdiccionalmente. Ver al respecto Valdés Costa, Ramón, ob. cit. pp. 144 a 146.

<sup>69</sup> Sin perjuicio de que la norma no dice cómo ha de hacerse la comparación, suponemos que será transformando todas las rentas obtenidas por la persona física a una unidad de medida que permita hacer la misma.

De todas las posibilidades que se plantean en doctrina, se recurre a nuestro entender a una solución objetiva<sup>70</sup>, sin considerar otros elementos que pueden dar indicios de la verificación de la residencia fiscal en territorio nacional, y que puede otorgar en definitiva, una mayor aproximación al lugar donde se tiene el núcleo principal o base de actividades.

No obstante, es necesario realizar algunas precisiones, en primer lugar con la expresión rentas de mayor volumen se pretende aclarar –a nuestro entender– que si la persona física obtiene la mayor cantidad de renta en términos de valor<sup>71</sup> en nuestro país, tendrá aquí su núcleo principal o la base de sus actividades, y en consecuencia será residente fiscal.

La medición con respecto a la renta que se obtiene en “*cualquier otro país*”, comparando con las rentas obtenidas en nuestro territorio, presupone considerarlas a todas en forma individual, es decir por país y obviamente por persona, y si llegara a resultar mayor las obtenidas en el Uruguay, se considerará que la persona física es residente fiscal uruguayo.

En segundo lugar, cabe precisar que, si bien la norma – Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007- no dice en qué momento de tiempo ha de tener que hacerse la comparación, dado que como el hecho generador del IRPF se configura al final del año civil, deberá realizarse en esa oportunidad dicha comparación, para determinar si se verifica o no la condición de residente.

Esta situación, puede traer algunos inconvenientes desde el punto de vista práctico, ya que, la persona física –en el caso de que no permanezca más de 183 días en nuestro territorio- deberá comprobar si tiene su núcleo principal o la base de actividades, de acuerdo a las rentas que obtenga, lo que solo se podrá determinar luego de finalizado el año civil, verificando su condición de residente, comparando país con país. Ello podrá llevar a situaciones en donde, recién luego de terminado el año civil, se verificó su condición de residente, lo que lleva a que durante el ejercicio (que coincide con el año civil), no se sabrá

---

<sup>70</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.* pp. 9.

si la persona es o no residente, y por tanto, no sabrá por cuales rentas e impuestos está alcanzada su actividad desarrollada en nuestro país.

En estos casos, creemos, que se debería determinar la residencia para el año siguiente, tal como, en situaciones similares fue contemplado en la LRT , donde el monto de ingresos obtenidos determina el impuesto a tributar han contemplado en la LRT<sup>72</sup>.

En tercer lugar, otro aspecto práctico que se puede llegar a dar, es que la persona obtenga en nuestro país la mayoría de sus rentas, en un análisis comparativo con las obtenidas en algún otro país, pero ello no debe ser indicativo de que esté radicado aquí el núcleo principal o base de sus actividades. Es más, puede considerarse residente fiscal, sin que hubiera estado físicamente en nuestro país ni un solo día en el año civil, y aun así ser residente fiscal uruguayo<sup>73</sup>.

Vemos que para nuestro país, en un caso como el planteado, aún así será residente fiscal y por lo tanto buena parte de las rentas que obtenga por configurar tal condición estarán comprendidas en el IRPF, sin importar donde estas se originen.

En este caso, para algunas legislaciones no se verifica la condición de residente fiscal<sup>74</sup>, lo que tiene cierta lógica, puesto que la persona física no tiene la voluntad de pertenecer en tal condición a dicho Estado, esto entendido siempre por los actos que realiza.

---

<sup>72</sup> Al respecto cabe mencionar que bajo determinadas situaciones quienes obtienen más de 4.000.000 de unidades indexadas y prestan servicios personales serán contribuyentes de IRAE, pero para el ejercicio siguiente al que obtienen dichos ingresos. Situación similar pasa en las actividades agropecuarias cuando determinadas formas jurídicas que desarrollan actividades agropecuarias y predios con dimensiones menores a 1.250 há., y obtienen ingresos mayores a 2.000.000 unidades indexadas, deberán tributar preceptivamente IRAE, no pudiendo optar por IMEBA.

<sup>73</sup> Cabe mencionar que la situación planteada en el sistema tributario uruguayo indicaría a priori que esta persona si no fuera residente fiscal, por sus rentas obtenidas de fuente uruguaya sería sujeto pasivo de IRNR, y por tanto tributaría este impuesto y si estamos ante rentas que provengan del capital o sea considerada una renta de incremento patrimonial, la forma de determinar la obligación y las alícuotas es similar tanto en el IRNR como en el IRPF, salvo que en la mayoría de los casos en el IRNR se es objeto de retención por quien paga la renta, existiendo alguna diferencia con el IRPF.

<sup>74</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 491.



En cuarto lugar, como ya mencionamos, se desatendieron otras cuestiones que podrían ser indicativos de tal hecho e incluso complementarios del establecido en la norma reglamentaria, como lo son las características del perfil económico del “contribuyente” tales como, los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración de sus negocios y/o patrimonio, entre otros más<sup>75</sup>.

En quinto lugar, otra cuestión que no se halla adecuadamente resuelta –a nuestro juicio- es lo que tiene que ver con qué tipo de renta ha de hacerse la comparación, es decir, si con la renta que está comprendida en el impuesto, ya sea, gravada o exenta, o excluida del hecho generador del IRPF.

La situación planteada no deja de ser menor, puesto que la persona que debe hacer la comparación puede cambiar su condición de residente a no residente, y viceversa, por el hecho de cuál es la renta a tomar para hacer la comprobación requerida, es decir, si por renta neta, o por renta bruta.

Asimismo, podrían darse situaciones de rentas que provengan de una actividad empresarial realizada por una persona física, la que también debería ser incluida en la comparación, a pesar de estar excluida del hecho generador del IRPF.

En este punto creemos que si bien la normativa aplicable al caso nada dice al respecto, lo que estamos considerando es renta independientemente de si verifica o no el hecho generador del tributo y por tanto, debería ser considerada toda aquella renta que obtenga una persona física en nuestro país, independientemente que verifique o no el hecho generador del IRPF.

Al respecto es interesante ver lo que dijo la DGI en la resolución a la consulta N° 5.457 de 3 de enero de 2011<sup>76</sup>. Allí expuso que “... *de acuerdo a la normativa expuesta el concepto de renta debe interpretarse en este caso asociado a la noción de núcleo principal, lo que implica que será aquel lugar*”

---

<sup>75</sup> Carmona Fernández, Néstor; “Residencia fiscal de personas física y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares” en “Fiscalidad internacional”; Ed. CEF, Madrid 2007, pp. 107-108.

<sup>76</sup> <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/hgxpp001?6,4,40,O,S,0,PAG;CONC;700;8;D;14506;2;PAG;MNU;E;313;1;312;1;MNU;>

**donde se realice la actividad económica que genere el mayor caudal de ingresos brutos**” (destacado nuestro).

De esta manera, según la Administración si la actividad económica que genere mayor caudal de ingresos brutos se da en nuestro país, dicha persona será residente fiscal uruguayo y si no fuese así, no lo será.

La cuestión a tener en cuenta de este pronunciamiento administrativo, es el alcance del término “ingreso bruto”. Si se admitiese que la comparación fuese hecha por la renta neta, los criterios de deducción de gastos no son homogéneos generalmente de país a país, lo que puede dar lugar a criterios subjetivos de reconocimiento de gastos desde el punto de vista fiscal.

Asimismo, se puede apreciar que en opinión de la Administración –según se desprende de la consulta mencionada-, en el ámbito del concepto de residencia fiscal el alcance del término renta es asimilable al de ingreso bruto, puesto que considera que las rentas de mayor volumen se obtienen donde se generan los ingresos brutos de mayor volumen.

La apreciación anterior no la compartimos<sup>77</sup>. No es lo mismo renta que ingreso en el ámbito tributario, el concepto de renta en este ámbito es el incremento que resulta del patrimonio neto de un sujeto al cabo de un período asimilando el patrimonio neto al capital, y en particular un aumento del capital financiero<sup>78</sup>, lo que indudablemente para que se dé dicho aumento, se deben incurrir en determinados gastos; en cambio, en el concepto de ingreso bruto no hace referencia a ningún tipo de gasto para obtenerlo.

Por otra parte, y en concordancia con lo antes expuesto, cuando la normativa en materia de los impuestos a la renta quiso asimilar el concepto de renta al de ingreso, lo hizo a texto expreso<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.* pp. 10 y 11.

<sup>78</sup> Pérez Pérez, Juan Antonio; en “*El concepto de renta en el campo tributario*” en “*Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*”, Ed. FCU, Montevideo 1999, pp. 1127 y 1128.

<sup>79</sup> El Artículo 20° del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007 reglamentario del Impuesto a la Renta de los No Residentes, cuando determinó el monto imponible para las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no

De este modo, si bien entendemos que el criterio al que recurre la Administración no es correcto por carecer de sustento normativo, también sería problemático que se haga la comparación por la renta neta, por lo que la situación más idónea sería, a nuestro entender, una modificación de la norma reglamentaria, precisando el concepto de “*rentas de mayor volumen*” indicando “rentas netas de mayor volumen”.

Cabe precisar finalmente que no se ha establecido como ha de procederse si la persona justifica adecuadamente que posee su residencia fiscal en otro Estado. Al no indicar nada la norma, entendemos que pueden darse casos de doble imposición, ya que perfectamente una persona puede obtener “*el mayor volumen*” de sus rentas en nuestro país, pero ser declarado residente fiscal en otro Estado, y si este adoptó como elemento de conexión la residencia del individuo, probablemente grave todas las rentas obtenidas por él, independientemente del lugar donde se obtengan.

El hecho de que la persona física posea la residencia fiscal en otro país podrá ser un elemento más para determinar que no se encuentran en nuestro país el núcleo principal o la base de sus actividades, pero debe dejarse a salvo la posibilidad de la prueba en contrario. Ferrari califica adecuadamente esta disposición meramente reglamentaria<sup>80</sup> de introducción de presunciones en materia de núcleo principal o base de actividades y núcleo vital. Por su origen reglamentario, deben considerarse relativas, es decir, que admiten prueba en contrario<sup>81</sup>, puesto que sólo la ley puede crear presunciones absolutas.

Lo que pretendemos decir aquí es que, una vez determinado que la persona tiene su núcleo principal o base de actividades en territorio nacional, por más que justifique que es residente fiscal en otro país mediante un certificado expedido por la autoridad fiscal del mismo, no hará que se cambie su *status* de residente para la legislación uruguaya.

---

residentes provenientes de actividades empresariales y de rentas de trabajo, estableció que eran los ingresos de fuente uruguaya.

<sup>80</sup> Decreto 148/2007 artículo 5 bis en la redacción dada por el decreto 530/2009.

<sup>81</sup> Ferrari, Mario; “*Impuesto a la Renta de las Personas Físicas. Rentas del Trabajo. Hecho Generador*”, en “*Estudios sobre Imposición a la Renta, Grupo de investigación de Finanzas Públicas*”, Montevideo 2011, Ed. FCU; pp. 211.

En cambio, sí no se ha podido probar suficientemente que la persona física tiene su residencia fiscal en nuestro país, entendemos que debería contribuir a tomar posición al respecto que se demuestre fehacientemente que posee la residencia en otro país mediante pruebas que justifiquen adecuadamente tal hecho.

### **3.2.1.2.2 Intereses económicos o vitales.**

Otra forma de configurar la condición de residente fiscal es el poseer el centro de intereses económicos o vitales en el país, cuestión que la norma legal se encarga de establecer como una situación aparte a la de tener el núcleo principal o base de las actividades, puesto que como vimos la redacción se refiere a *“que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.”*<sup>82 83</sup>.

En relación a que se entiende por centro de intereses económicos o vitales, la ley sólo determinó cuándo es que existe el centro de intereses vitales en nuestro país, estableciendo para ello la presunción de que radican en nuestro país, *“cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos*

---

<sup>82</sup> El concepto de residente fiscal en la normativa uruguaya, tal como está redactado se puede encontrar su antecedente en la norma española en el ámbito del IRPF, allí se establece la LIRPF *“Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.*

*1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

***b. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.***

***Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.***

*2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”*

<sup>83</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.* pp. 11.

*menores de edad que dependan de aquél*”, precisándose su alcance en el inciso 4º del artículo 5º bis del Decreto N° 148/007<sup>84</sup>.

Por su parte, el 4to. Inciso del Artículo 5º bis del Decreto 148/007 precisó el alcance de tal presunción, la que no quedaba clara de la lectura de la ley. Sobre el tema nos referiremos en el próximo punto del presente capítulo<sup>85</sup>.

Entrándonos en lo que implica tener radicado en nuestro país los intereses económicos o vitales, existe silencio tanto a nivel de la ley, como de la reglamentación, sobre qué hecho o hechos son los que se deben verificar para cumplir con el precepto y en consecuencia verificar la condición de residente.

Ya hemos visto, que por el sólo hecho de pasar más de 183 días en nuestro territorio considerando las ausencias esporádicas para los ciudadanos naturales o legales o tener el núcleo principal o base de actividades, entendidas tales como la obtención del mayor valor de las rentas en nuestro país, se verifica la residencia fiscal.

Habría entonces que determinar en qué casos aún no obteniendo el mayor volumen de rentas en nuestro país y permaneciendo menos de 183 días, se hallan ubicados en el Uruguay los intereses económicos, que indiquen que la persona es residente fiscal en nuestro país.

Al respecto, sostiene *Fraschini*<sup>86</sup> que los intereses económicos son aquellos que aparecen vinculados a la economía de un sujeto, esto entendido como el conjunto de bienes o actividades que integran su riqueza.

Así, aquí nos encontramos con que no sólo es relevante la fuente de sus ingresos de la persona, sino que también lo es la de los bienes que integran su patrimonio, el lugar de gestión y administración de este, el lugar donde se pone de manifiesto su capacidad contributiva, y como dice *Carmona Fernández*<sup>87</sup> no sólo por la vía de los ingresos sino de los gastos o consumos, e incluso

---

<sup>84</sup> Ver *infra* Trabajo 2.2.1.2.3.

<sup>85</sup> Ver *infra* Capítulo 2.2.1.2.3.

<sup>86</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 491.

<sup>87</sup> Carmona Fernández, Néstor; *Ob. Cit.*; IEF, 2007, pp. 258 y 259.

contemplando otras variables económicas relevantes en atención a la casuística singular de cada sujeto pasivo.

Podría considerarse, que estando presentes mayoritariamente estos en nuestro país, se verifica la condición de residente fiscal, si ello está asociado a sus intereses económicos, puesto que también podría entenderse que si bien la mayoría de sus bienes están situados en nuestro país, estos no son fuente de sus mayores ingresos.

Como vemos, en alguna situación podría darse que el centro de interés económico de un individuo esté radicado en nuestro país, aún en caso que no sea la mayor fuente de sus ingresos. En estos casos debemos reforzar la conclusión a la que se arribe con otros indicativos (y no sólo la posesión de bienes) como por ejemplo, el permanecer más días en nuestro país que en otros individualmente considerados.

No cabrían dudas si la persona tiene la mayor cantidad de sus bienes situados en territorio uruguayo y además obtiene *“el mayor volumen de rentas aquí”*, dado que en este caso se cumpliría con la condición de residencia pero por tener el núcleo principal o base de las actividades y no el centro de intereses económicos.

De esta manera para establecer que está radicado en el país, el centro de intereses económicos se debe recurrir tanto a indicadores objetivos como subjetivos, ya que el sólo hecho de poseer la mayor cantidad de bienes situados en territorio nacional, por sí sólo, en algunos casos podría indicar tal hecho, pero en otros podría dar lugar a dudas. Podrían presentar dudas por ejemplo el caso de un individuo que a pesar de tener la mayor parte de sus bienes en Uruguay, no tenga presencia física en país, no obtenga rentas significativas de fuente uruguaya, e incluso que justificara adecuadamente su residencia fiscal en otro país, lo cual conllevaría refutar en principio, que se trate de un residente fiscal uruguayo.

Cabe mencionar, que nada indica la norma sobre si la persona acredita su residencia fiscal en otro país como ha de resolverse el caso en relación al centro de intereses económicos.

Es de interés mencionar la respuesta de la DGI a una consulta vinculante efectuada por un contribuyente, la N° 4.804 de 18 de febrero de 2008, allí el caso planteado es el de un profesional universitario que presta servicios en el exterior a una empresa establecida en nuestro país, permaneciendo más de 183 días en el extranjero, pero facturando sus servicios a la empresa uruguaya, lo que se entiende por parte del contribuyente que no verifica la condición de residente, dado que no supera el test de permanencia.

La respuesta dada por la DGI indica, que no sólo el test de permanencia es indicativo de la residencia de un individuo, sino que como hemos venido analizando, el poseer en nuestro país el centro de intereses económicos es condición que hace verificar la condición de residente y se justifica en el caso planteado *“en la medida que los servicios son prestados y facturados a la empresa uruguaya.”*

Aclara la respuesta, que ello sin considerar si residen o no en territorio uruguayo su cónyuge e hijos menores que dependen de él.

Al respecto, si para el profesional universitario su única fuente de ingresos es la facturación a la empresa uruguaya sin permanecer 183 días, más que su centro de intereses económicos, entendemos que lo que está radicado en nuestro país es el núcleo principal o base de sus actividades, ya que el *“mayor volumen de rentas”* es obtenido en nuestro territorio<sup>88</sup> de acuerdo a lo que el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 establece.

De acuerdo a la respuesta dada por la consulta antes citada, la DGI asume la posición, de que el poseer el núcleo principal o la base de sus actividades es

---

<sup>88</sup> En defensa de la opinión dada por la DGI en la consulta mencionada, señalamos que a esa fecha no se encontraba en vigencia el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 en la redacción dada por el decreto 530/2009..

de un contenido predominantemente económico, como fue el origen de tal precepto en el Artículo 4° inciso 2 del Modelo de la OCDE.

En este aspecto la Consulta N° 4.883 de 13 de mayo de 2008 y ante la situación de una persona física dependiente que viaja frecuentemente al exterior, pero no tiene el ánimo de cambiar de residencia. El consultante agrega, que posee cuentas bancarias y es titular de inmuebles en nuestro país. En este pronunciamiento, la DGI vuelve a reafirmar los conceptos mencionados en el párrafo anterior para el caso de la Consulta N° 4.804 en relación al centro de intereses económicos y núcleo principal o base de sus actividades, afirmando el contribuyente es residente fiscal no por verificar el test de permanencia, sino por los otros elementos constitutivos del concepto, sin aclarar en cuál de ellos encuadra la situación del contribuyente<sup>89</sup>.

### **3.2.1.3 Presunción de residencia de cónyuges e hijos menores.**

A los efectos de determinar si radica en nuestro territorio el centro de intereses vitales de una persona física –hecho que como vimos configura la residencia fiscal- el Artículo 6° del Título 7 establece que se presume salvo prueba en contrario *“que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

En este sentido, vemos que el legislador recurre al uso de una presunción para verificar la existencia de los intereses vitales en territorio nacional, la que admite prueba en contrario, dada su exclusiva fuente reglamentaria.

Antes de entrar a analizar el alcance de la presunción, es interesante repasar brevemente –puesto que extendernos sobre ello, no es objeto del presente trabajo-, el tratamiento a dar a las presunciones. A estas se las define como las consecuencias que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para afirmar uno desconocido<sup>90</sup>, es decir la presunción se comporta como un

---

<sup>89</sup> Se reitera el comentario anterior, en defensa de la opinión dada por la DGI en la consulta mencionada, señalamos que a esa fecha no se encontraba en vigencia el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007.

<sup>90</sup> Faget, Alberto y Varela, Alfonso; *“La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta”*, en Rev. Trib. N° 69, noviembre - diciembre 1985, pp. 455.



razonamiento, que partiendo de un hecho determinado, y de conformidad con la experiencia al orden normal de las cosas permite afirmar la existencia de un hecho que se desea probar.

De esta manera, se presume que una persona física es residente –hecho que se desea probar- cuando el cónyuge e hijos menores residan habitualmente en la República –hecho cierto o determinado-, cuestión que como veremos no está ajena de problemas, para su aplicación práctica.

Estamos ante una presunción legal, es decir, que la ley ordena tener por cierto un hecho, siempre que otro hecho indicador del primero haya sido comprobado fehacientemente.

El legislador efectúa un razonamiento y establece la presunción, pero a condición de que resulte probado el hecho en que uno y otro se fundan. Cabe destacar en este aspecto, que pueden existir presunciones absolutas y relativas, y este es el caso del hecho que se pretende probar.

Así, se infiere que la persona física es residente cuando el cónyuge e hijos menores residan habitualmente, pero se admite prueba en contrario, por lo que estamos entonces ante una presunción relativa.

Con respecto al análisis del tema y en particular al alcance de la presunción, se plantean algunos problemas, por un lado tenemos los relativos a las circunstancias que deben concurrir para la aplicación de la presunción y, en segundo lugar como se puede desvirtuar la aplicación de esta.

En lo que tiene que ver con la figura del cónyuge y su residencia, el problema se plantea por el lado de que este debe residir en el país, no obstante la ley no es clara que sucede con las uniones de hecho, o uniones concubinarias, las que son reconocidas en el ámbito del propio IRPF.

Las soluciones planteadas podrían ser dos, o bien remitirse a la figura del cónyuge establecida por el CCU, o bien considerar un criterio amplio del concepto y aceptar a la unión concubinaria, en este caso al concubino como sinónimo de cónyuge, a los efectos de verificar la presunción.

Sin perjuicio de ello, la reglamentación -Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 4° inciso-, establece que el cónyuge no debe estar separado legalmente acorde a las disposiciones del CCU, por lo que se apega a un criterio más formal y objetivo, dejando de lado los casos de uniones concubinarias para probar la residencia de la persona.

De esta manera, como sostiene Fraschini<sup>91</sup>, estarían quedando sin regulación específica las situaciones de concubinato, y éstas, en opinión que adherimos<sup>92</sup>, no pueden ser desconsideradas por el tema en cuestión, máxime cuando en materia del propio IRPF se prevén situaciones como las antedichas, al ser considerados como sujetos pasivos del impuesto<sup>93</sup>. Incluso, podemos agregar, que el hecho generador del tributo es de carácter económico, por lo que las situaciones deben ser analizadas bajo dicho enfoque, y no en un plano estrictamente formal.

No obstante, se puede entender de la lectura de la norma, y en particular de la presunción analizada, que cuando el legislador quiso incluir al concubino a texto expreso lo hizo – Literal B) del artículo 5° del Título 7-, por lo tanto, al no mencionarlo, en el ámbito de la residencia fiscal es porque entendió que no correspondía incluirlo<sup>94</sup> y prefirió la norma reglamentaria recurrir a un criterio formal, lo que es cuestionable, pero no deja por ello de ser una solución válida.

Otra cuestión que tampoco queda clara, a la luz de la presunción legal establecida en el Artículo 6° del Título 7, es que sucede cuando la persona física tiene más de un hijo menor, todos ellos están a su cargo, pero alguno de

---

<sup>91</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 492.

<sup>92</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.*, pp. 14.

<sup>93</sup> El Literal B) del Artículo 5° del Título 7 establece que serán sujetos pasivos del impuesto “*Los núcleos familiares integrados exclusivamente por personas físicas residentes, en tanto ejerzan la opción de tributar conjuntamente. Podrán constituir núcleo familiar, los cónyuges y los concubinos reconocidos judicialmente (artículo 4° de la Ley N° 18.246, de 27 de diciembre de 2007), quienes responderán solidariamente por las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la opción. La opción por tributar como núcleo familiar estará restringida a las rentas comprendidas en la Categoría II (Rentas del trabajo) del impuesto y sólo podrá realizarse una vez en cada año civil.*” (Resaltado nuestro) Como se ve se admite en el IRPF que un núcleo familiar pueda estar constituido por concubinos reconocidos judicialmente.

<sup>94</sup> Cabe precisar que también existe una disquisición a la hora del tratamiento del cónyuge para considerar si existe núcleo familiar –Literal A) del Artículo 5° del Título 7-, ya que aquí, no se exige que vivan conjuntamente o no esté separado de acuerdo a las disposiciones del CCU, en tanto que si se exige a través del Decreto reglamentario del IRPF que no estén separados para presumir que existen en el país el centro de intereses vitales del individuo.

ellos no reside en el país; ni la ley y ni su reglamentación establecen soluciones al respecto.

En lo relativo a los hijos, dos son los requisitos exigidos por la presunción, que sean menores de edad y que dependan de la persona física que se encuentra verificando su condición de residente fiscal.

Con relación a este tema, en la doctrina española, existen dos posiciones con respecto a la dependencia, por un lado están las opiniones de aquellos que consideran que debe ser interpretada ésta en términos económicos, alegando para ello que es el criterio más lógico y que ofrece mayor estabilidad<sup>95</sup>.

Una segunda posición indica que el tema se debe analizar desde el punto de vista del sentido civil del término de dependencia, lo que implica relacionar a éste con la patria potestad<sup>96</sup>, dado que es un claro indicio de la existencia del núcleo familiar, solución que en definitiva es la adoptada por la reglamentación del IRPF en el cuarto inciso del Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007.

También en doctrina española, *Serrano Antón*<sup>97</sup> sostiene que deben residir la totalidad de los hijos y que si en algún momento algún miembro perteneciente al núcleo familiar considerado por la presunción deja cumplir con las condiciones para ser residente fiscal en el territorio –el autor lo hace con respecto a España- no se podrá invocar la presunción analizada para considerar que la persona física es residente fiscal. Creemos que esta afirmación, es enteramente aplicable a nuestro país, puesto que nuestra normativa contiene la misma presunción que la normativa española.

Con referencia al caso de que no existan hijos, el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007 establece, que bastará verificar la residencia del cónyuge. No obstante aquí, también se plantean problemas, puesto que la condición es que no existan hijos, no se indica que sucede si estos existen y no son menores de edad, o incluso si tiene tanto menores como mayores de edad, por lo que

---

<sup>95</sup> Ver opiniones en García Carretero, *Ob. Cit.*, pp. 43.

<sup>96</sup> Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pp. 20.

<sup>97</sup> Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pp. 21.

estamos en presencia de situaciones que ni la ley y ni la norma reglamentaria establecen tratamiento alguno al respecto.

Sin embargo, cabe decir que la solución adoptada por la norma reglamentaria –la no existencia de hijos, solo refiriéndose a la situación del cónyuge- es la misma que la doctrina y jurisprudencia española ha manifestado con relación a este tema<sup>98</sup>.

Asimismo, no se establece que se entiende por parte de la norma legal cuando indica que el cónyuge e hijos menores residan habitualmente en la República.

Aquí se puede apreciar que se recurre como presunción a la circunstancia misma que se pretende probar<sup>99</sup>, y como dice *Serrano Antón*<sup>100</sup> con relación a la normativa española del IRPF que contiene la misma presunción que la analizada, “...la residencia del cónyuge y de los hijos menores tendrá que haberse determinado de acuerdo con los criterios anteriores (permanencia y centro de intereses económicos)...”

Entendemos que, no se admitiría otra forma de verificar la residencia por parte del cónyuge e hijos menores en materia tributaria y en particular del IRPF<sup>101</sup>, que no sea la establecida en el propio impuesto, aún en el caso de que esta deba revestir la característica de habitual, ya que como vimos anteriormente, una de ellas es que esté presente el ánimo de pertenencia al Estado del que se es residente.

Una cuestión que podría darse en la práctica es el caso de que el cónyuge sea residente fiscal en nuestro país no por configurar el test de permanencia, sino, por tener el centro de intereses económicos radicado en territorio nacional, pero los hijos menores de la persona que pretendan probar la

---

<sup>98</sup> Acosta, Milagros; *Ob. Cit.*, pp. 184.

<sup>99</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 492.

<sup>100</sup> Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pp. 21.

<sup>101</sup> La consideración debería hacerse en relación a toda la imposición a la renta vigente en el Uruguay, dada la similitud en las definiciones de residente fiscal que cada uno de los impuestos tiene.

condición de residente fiscal en nuestro país, residan en otro país, pero dependen de él.

En dicha situación existe un claro problema de aplicación de la norma, ya que, en función de que se establece que tanto cónyuge e hijos son los que deben residir en territorio nacional y las soluciones reglamentarias nada indican al respecto, podemos afirmar que la persona en cuestión no tendría su centro de intereses vitales en nuestro país, ya que no se verificaría la presunción objeto de análisis.

Por último, un aspecto que se debe considerar, es como ha de ser la “*prueba en contrario*”, a través de la que el contribuyente pueda destruir la presunción de que es residente fiscal en nuestro país, puesto que aquí tampoco la norma legal y reglamentaria establece solución alguna al respecto.

Sostiene *Carmona Fernández*<sup>102</sup> con respecto a su país, lo que creemos es enteramente aplicable al Uruguay “*los términos literales del precepto –prueba en contrario-, nada expresivo (y el legislador cuando quiere serlo, lo es) invitan al conflicto interpretativo entre quienes reclaman al menos la naturaleza fiscal de dicha prueba o acreditación y los que opinan que puede revestir cualquier otra condición siempre que sea demostrativa de la no residencia en España.*”

Sin perjuicio de lo antedicho, y a efectos de determinar la prueba de la permanencia de los días, la norma reglamentaria admitió, a los solos efectos de computar o no los días de ausencias esporádica dentro de los 183 días, como única prueba admisible, el certificado de residencia emitido por otra autoridad fiscal, lo que podría entenderse que es el único medio de prueba admitido en materia de residencia fiscal, en todas las situaciones a probar, y por ende aplicable al caso que nos ocupa.

La antedicha solución que no nos parece del todo adecuada, ya que por un lado sólo se menciona el certificado cuando la norma reglamentaria establece la forma de cómputo de los días de presencia física en nuestro país, y para el

---

<sup>102</sup> Carmona Fernández, Néstor; *Ob. Cit.*, pp. 107.

resto de las situaciones nada se establece al respecto. Concomitantemente con ello, cabe precisar que en un mundo de competencia fiscal y de defensa de la potestad tributaria de los Estados, se deja librado en manos de otra Autoridad fiscal que determine si una persona es residente fiscal en nuestro país o no.

En consecuencia, a nuestro criterio, cualquier medio de prueba que reuniera las características de objetividad y de fácil comprobación (declaraciones juradas, comprobantes de pago, patrimonio, etc.) podría servir al cónyuge para demostrar su residencia fiscal en otro estado.

#### **3.2.1.4 Residencia en Uruguay de nacionales uruguayos que desempeñen cargos oficiales en el Extranjero y condición de reciprocidad a nacionales extranjeros residentes.**

Uno de los supuestos donde se verifica una excepción a las consecuencias que derivan de la residencia fiscal en nuestro país, es el caso de las personas físicas que siendo nacionales uruguayos, desempeñen cargos oficiales en el extranjero, siempre y cuando exista reciprocidad a los nacionales extranjeros residentes.

En este punto estamos en presencia de una ficción, es decir, considerar como residentes fiscales a nacionales uruguayos –entendidos estos como personas que verifican las condiciones para ser ciudadanos uruguayos, tanto naturales como legales- a personas que por el desarrollo de su actividad o la naturaleza de los cargos que ocupan, son consideradas residentes fiscales, a pesar de no verificar la condiciones para serlo en nuestro país, según lo analizado en los puntos anteriores del presente trabajo<sup>103</sup>.

Aquí como dice *Fraschini*<sup>104</sup>, estamos en presencia de una de las pocas verificaciones que nuestra legislación tiene sobre el principio de la nacionalidad<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> Ver *ut-supra* puntos 2.2.1.1 a 2.2.1.3 del presente trabajo.

<sup>104</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 493.

<sup>105</sup> Ver en qué consiste dicho principio en *ut-supra* punto 1 del presente trabajo.

Cabe precisar con respecto al presente punto, que también se prevé la reciprocidad, es decir, considerar como no residentes fiscales a quienes cumpliendo con todos los preceptos para serlo, prestan servicios en nuestro país para otros Estados u ocupan incluso algún cargo oficial.

A efectos de determinar quiénes son los que pueden acceder a esta situación el Artículo 6° del Título 7 establece una lista de ellos en sus numerales 1 a 4. Asimismo, cabe mencionar la Resolución DGI N° 1.484/008 de 10 de octubre de 2008, que estableció el régimen a aplicar a estos trabajadores y como se han de determinar los montos a retener, los anticipos y la forma de calcular la renta de ellos.

En definitiva estamos en presencia de una norma que deriva del Derecho Internacional, que responde al principio de cortesía que rige a efectos fiscales en el ámbito internacional, y que a su vez, está prevista por distintas legislaciones en el derecho comparado por lo que se hacía necesaria su inclusión dentro del IRPF.

### **3.2.1.5 Opción para trabajadores extranjeros de Zona Franca.**

La opción que la ley otorga en su Artículo 6° del Título 7 a los trabajadores extranjeros<sup>106</sup> que presten servicios en Zona Franca, es algo que no tiene nada que ver con el concepto de residencia fiscal. No obstante se establece la opción de tributar IRNR por sus rentas de trabajo, para aquellos trabajadores de nacionalidad extranjera que presten servicios en Zona Franca, en la medida que se cumpla con las siguientes condiciones: (i) no se encuentren incluidos del régimen de la seguridad social otorgado por nuestro país<sup>107</sup>; (ii) las actividades se presten exclusivamente en Zona Franca; y (iii) que los servicios

---

<sup>106</sup> En la materia, el criterio sustentado por el Banco de Previsión Social (BPS) hasta la fecha indica que es extranjero aquel individuo que no reviste la nacionalidad uruguaya, con lo que aquellos nacionales uruguayos que contaren con además con la nacionalidad de un tercer estado no podrán beneficiarse de dicha opción.

<sup>107</sup> En referencia a la dicha disposición los dos primeros incisos del artículo 20° de la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987, donde se establecen: “No estarán comprendidas en las precedentes exenciones tributarias las contribuciones especiales de seguridad social y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social.

*Cuando el personal extranjero que trabaje en la zona franca exprese por escrito su deseo de no beneficiarse del sistema de seguridad social vigente en la República, no existirá obligación de realizar los aportes correspondientes.”*

no formen parte, ya sea, en forma directa o indirecta de otras prestaciones de servicios realizadas hacia territorio no franco.

Es de interés mencionar, que ejercida la opción en cuestión, el individuo deberá continuar abonando el impuesto por tres ejercicios, acorde lo dispuesto en los numerales 39 y 40 de la Resolución DGI N° 662/007.

; Estas personas físicas podrán revestir la calidad de residentes fiscales, pero se les otorga de algún modo un “*beneficio*” al poder optar por ser contribuyentes del IRNR.

Al respecto se puede mencionar que si la persona física obtuviera otra renta de las consideradas “puras” de capital o trabajo de fuente uruguaya, estarán comprendidas en el IRPF, en la medida que verifique las condiciones para ser considerado residente fiscal uruguayo.

### **3.2.1.6 Nacionales uruguayos que prestan servicios en relación de dependencia en embajadas, consulados y otras representaciones diplomáticas que pagan impuesto a la renta en otros países.**

La normativa sobre residencia fiscal en el ámbito del IRPF, otorga una facultad al Poder Ejecutivo de prever un mecanismo para evitar la doble imposición de aquellas personas que verificando las condiciones para ser residentes fiscales en nuestro territorio, tributan un impuesto a la renta de otro país, por prestar servicios personales en relación de dependencia en Embajadas, Consulados y otras oficinas que representen a países extranjeros, lo que, en definitiva representa una medida interna para eliminar la doble imposición sobre las rentas que obtengan estos residentes fiscales de fuente uruguaya.

Para este caso es de aplicación también la Resolución DGI N° 1.484/008 antes comentada<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup> Ver *ut-supra* punto 2.2.1.4 del presente trabajo.



### 3.2.2 Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).

Como mencionamos *ut-supra* en el punto 3.2 del presente Capítulo, el IRAE grava a la renta de fuente uruguaya proveniente de la actividad empresarial obtenidas por residentes –sean personas físicas o jurídicas- o por no residentes que configuren un Establecimiento Permanente (EP) en nuestro país.

En esta parte del presente trabajo nos centraremos en el concepto de persona física residente que obtiene rentas provenientes de actividades empresariales, puesto que son estos sujetos, quienes quedarán comprendidos en el hecho generador del IRAE.

La definición del concepto de residencia fiscal en el ámbito del IRAE se encuentra en el Artículo 14° del Título 4 y reglamentado por el Artículo 2° bis del Decreto N° 150/007.

En lo que respecta a las peculiaridades que presenta la antedicha definición en el IRAE, vemos que, no contempla el caso de los nacionales uruguayos que prestan servicios en relación de dependencia en embajadas, consulados y otras representaciones diplomáticas que pagan impuesto a la renta en otros países; ni la opción para los trabajadores extranjeros de Zona Franca, lo que es lógico, ya que en ambas situaciones estamos en presencia de rentas “puras” de trabajo en relación de dependencia, las que bajo ninguna circunstancia quedan comprendidas en el impuesto.

Las restantes condiciones expuestas por la normativa del IRPF se reiteran en líneas generales en el IRAE, por lo que nos remitimos en lo medular a los comentarios antes efectuados, sin perjuicio de que no debemos de dejar de considerar, que la renta que debe obtener el individuo es la que proviene de una actividad empresarial<sup>109</sup>, y que el IRAE se mantiene apegado “casi”

---

<sup>109</sup> El IRAE define, al menos de dos maneras, quienes obtienen una renta proveniente de la actividad empresarial. En primer lugar, establece una serie de formas jurídicas, que sin importar los factores productivos aplicados a la obtención de la renta, obtiene por ser tales una renta empresarial, ellos están establecidos en el Literal A) del Artículo 3° del Título 4°. Para el caso de las personas físicas, se entiende que obtienen una renta proveniente de una actividad empresarial, cuando verifican los preceptos incluidos en el Literal B) del Artículo 3° del Título 4°, allí se establece que “*Constituyen rentas empresariales...las derivadas de:*

estrictamente al principio de la fuente, dado que son pocos los casos donde en el ámbito de dicho impuesto opera la extensión del principio de la territorialidad<sup>110</sup>.

Sin embargo, podrían plantearse casos en donde la persona aún no estando en nuestro país los 183 días mínimos requeridos por la norma, se podría obtener distintos tipos de rentas, es decir, rentas “puras” de trabajo y capital, y otras que provienen de actividad empresarial entendida esta como aquella que proviene de la combinación de los factores productivos capital y trabajo y/o de la actividad agropecuaria. Esta situación podría dar lugar a dudas como ha de verificarse la expresión “*mayor volumen de rentas*” requerida por la norma reglamentaria del impuesto para determinar que existe en el país el *núcleo principal o base de sus actividades*.

En dicha situación, para ser considerado residente, se podría cuestionar si debo sumar o no los distintos tipos de renta. Entendemos en el caso, que sí habría que hacerlo, y una vez verificada tal condición, se pasa analizar por cual impuesto estará gravada la renta o rentas obtenidas por la persona en cuestión.

Tenemos que considerar que en esta situación estamos manejando hechos generadores distintos, dado que son impuestos distintos y definiciones de residente similares, lo que puede generar dudas en su aplicación, e incluso

---

*1. Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.*

*En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:*

*i) El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.*

*ii) En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.*

*Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.*

*2. Actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales. Se incluye en este concepto a las enajenaciones de activo fijo, a los servicios agropecuarios prestados por los propios productores, y a las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, realizadas en forma permanente, accidental o transitoria.”*

<sup>110</sup> El artículo 7º del Título 4, aclara con respecto a la fuente los siguientes casos como extensión de esta: (i) servicios técnicos prestados por contribuyentes de IRAE fuera del territorio uruguayo, a contribuyentes del impuesto; (ii) determinadas rentas obtenidas por deportistas; y (iii) rentas provenientes de seguros, sobre riesgos ubicados en el país.

criterios de deducciones de gastos distintos si consideramos que el mayor volumen de renta debe ser atendiendo al concepto renta neta o de renta bruta, cuestión que en el ámbito de IRAE toma mayor trascendencia.

No obstante, nos inclinamos por sostener que se debe computar toda la renta –sin importar los factores productivos que la originan- a efectos de determinar si se obtiene el mayor volumen o no en nuestro país, sin considerar en que gastos se incurre para obtenerla.

Otro problema que se puede presentar en el IRAE, es cuando una persona física realiza una actividad agropecuaria, ya que allí se puede presentar inconvenientes con el cómputo de los días requeridos por la norma, si las restantes condiciones para ser considerado residente no se cumplen. En efecto, en nuestro país una persona física puede ser por sí titular de un establecimiento agropecuario. En dicho caso, el Título 4 establece en su Artículo 8 que el cierre del ejercicio fiscal agropecuario será el 30 de junio de cada año, lo cual no coincide con el año civil período de tiempo en el que deben configurarse los 183 días de la definición de residente fiscal.

Esta situación adquiere particular relevancia, ya que lo que determina en definitiva es si la persona será sujeto pasivo de IRAE o podrá tributar otro impuesto dentro de determinadas condiciones como lo es el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)<sup>111</sup>, o bajo determinadas circunstancias podrá acceder a liquidar el IRAE en una forma simplificada de acuerdo a lo que establece el Artículo 64° del Decreto N° 150/007, lo que comúnmente se conoce como IRAE “ficto”.

En este caso se establece, una liquidación simplificada del IRAE, ya que grava sólo la venta de bienes agropecuarios en estado natural a tasas fijas y si quien compra es contribuyente de IRAE, los efectos que podrá traer ello, son distintos, estableciéndose retenciones, posibilidades de opción, entre otras cuestiones más, que analizaremos más adelante.

---

<sup>111</sup> Ver *infra*, punto 2.3.2 del presente trabajo.

Debemos destacar que si la persona es considerada residente tendrá la posibilidad de optar por IMEBA o liquidar el IRAE en forma “ficta”, en tanto quien cumpla con determinados requerimientos, como son obtener ingresos menores a dos millones de unidades indexadas en el ejercicio fiscal y/o que el inmueble rural asiento de la explotación sea menor en su extensión a 1.250 hectáreas IC 100, de ahí que radica la importancia de determinar correctamente la forma en que operará el cómputo de los días.

### **3.2.3 Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).**

Con relación al IRNR, el concepto de residencia adquiere particular importancia, ya que el aspecto subjetivo del hecho generador de este impuesto se verifica por la negativa, es decir, queda perfeccionado cuando se está en presencia de un **no residente**, y para ser tal, no debe darse ninguna de las situaciones previstas para ser considerado residente.

El Artículo 6° del Título 8 determina quienes son no residentes, definiéndolos como *“todas aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personería jurídica, que no se encuentren incluidas respectivamente en la definición de residentes establecidas en los artículos 7° y 8° del presente Título.”*

El Artículo 7° del Título 8 define al concepto de residencia de persona física en los mismos términos que como se hace para el Artículo 6° del Título 7, es decir, en el ámbito del IRPF.

De la misma forma se define la residencia de las personas jurídicas en el Artículo 8° del Título 8 como se hace en el Artículo 13° del Título 4, es decir en el ámbito del IRAE.

Específicamente, en lo concerniente a la residencia de las personas físicas, ya hemos visto que son tres las circunstancias que el legislador determinó para que se verifique tal situación:

- permanecer más de 183 días en el año civil en territorio nacional, incluyendo las ausencias esporádicas;

- tener la ubicación en territorio nacional del núcleo principal o base de sus actividades o centro de intereses económicos;
- residir el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores del contribuyente.

Por consiguiente una persona física será considerada “no residente” a efectos fiscales en nuestro país, cuando no cumpla ninguno de las tres situaciones fácticas descriptas anteriormente.

Por lo expuesto caben aquí las mismas consideraciones realizadas en los puntos 3.2.1 cuando analizamos el concepto de residente fiscal de una persona física en el IRPF y 3.2.2 cuando lo hicimos en el IRAE.

Cabe mencionar que los únicos no residentes que no tributan IRNR son los definidos en el Artículo 10° del Título 4, es decir, lo que la ley llama Establecimientos Permanentes de Entidades No Residentes.

### ***3.3 Problemas que se plantean en la legislación uruguaya.***

A continuación enumeraremos los principales problemas que surgen del análisis efectuado en el presente trabajo, sobre el concepto de residente fiscal de persona física. Si bien ya hemos mencionados algunos de ellos, entendemos que a los efectos expositivos y tener una mejor comprensión de ellos, se hace necesario resumirlos en una sección aparte.

Sin perjuicio de ello, entendemos que en la realidad práctica, la casuística es más extensa que aquellos que la teoría intenta regular, por lo que siempre podrán existir casos que no se planteen y no contar a priori con una solución en la normativa referente al tema.

#### **3.3.1 Computo de 183 días en territorio nacional.**

Un primer problema que se puede plantear con respecto al concepto de residencia fiscal, contenido en el Artículo 6° del Título 7 y su reglamentación, es la forma de computar los 183 días en territorio nacional en el año civil.

Entendemos que en este punto se pueden dar algunos problemas, dadas las soluciones adoptadas por la normativa, tanto legal como reglamentaria.

En primera instancia, están los casos de las personas físicas que dadas las actividades que desarrollan no pasan los 183 días en territorio nacional durante el año civil, partiendo de la base que no se configuran las restantes condiciones como para ser considerados residentes fiscales.

Se puede llegar a presentar el caso donde la persona pasa un período global que superara los 183 días requeridos, pero no permanece en el país dicha cantidad de días en el año civil, por ejemplo pasa la mitad de esos días hacia el fin de un año y el resto al comienzo del siguiente.

En este caso, si nos guiamos por el tenor literal de la norma que sólo se considera la situación en el año civil, esta persona no será residente y por tanto si obtiene una renta de fuente uruguaya, esta quedará comprendida en el IRNR.

Ahora bien, si en particular es una renta de trabajo, las formas que gravan el IRPF y el IRNR son sustancialmente diferentes, e incluso podría eventualmente la persona física optar por IRAE en caso de estar en el primer impuesto mencionado, pero sólo lo podría hacer, si es residente, por lo que resulta crucial, en determinadas ocasiones saber de antemano si se verifica o no tal condición.

Situaciones como la planteada anteriormente, también se pueden dar con otros impuestos, por ejemplo, el obtener una renta empresarial, si se es residente la persona estará comprendida en el IRAE, en tanto que si no pasa la cantidad de días necesaria para ser considerada no residente, y no configura un Establecimiento Permanente estará bajo el IRNR.

En el caso de considerarlo comprendido en el IRPF, tributaría por el total de la renta obtenida de fuente uruguaya, y en determinados casos ciertas rentas obtenidas en el exterior (rentas de trabajo en relación de dependencia, rentas de trabajo fuera de la relación de dependencia por servicios técnicos prestados a contribuyentes que obtengan rentas comprendidas en el IRAE, y

determinadas rentas provenientes de rendimientos de capital mobiliario) y por el contrario, si cumple con las condiciones para estar comprendido por el IRNR, lo hará por el total de ingresos de fuente uruguaya. En línea con esto las alícuotas a aplicar también serán distintas.

En consecuencia, el hecho de no poder juntar los días pasados en territorio nacional en dos años civiles distintos y consecutivos, tal como se prevé en derecho comparado, hace que dicha persona sea considerada en forma diferente a quien pasó la misma cantidad de días pero en el año civil.

El problema planteado, puede llevar a que los contribuyentes asuman conductas elusivas a efectos de determinar qué impuesto le favorece más tributar y en consecuencia, pasar la cantidad de días en el país para cumplir con dicho cometido, siempre claro está, en la medida que no se cumplan los restantes preceptos de la definición de residente fiscal.

Otro caso, que la legislación sobre el concepto residente fiscal de las personas físicas no incluye (pero que indirectamente se trata de salvar a través del cómputo de las ausencias esporádicas y el momento del día en donde se empiezan a computar los días de estancia en el país en el término de 183 días) es el tema de los trabajadores de fronteras, ya que en ocasiones es habitual que una persona trabaje en nuestro país y tenga su domicilio en un país limítrofe o viceversa.

De esta manera lo que a priori podría parecer algo que la normativa no contempló, creemos que se puede solucionar por las dos cuestiones antes mencionadas, es decir, con el cómputo de las ausencias esporádicas como si la persona estuviera en el país y que para computar un día no interesa si la persona pasó la noche o no, tal como algunas legislaciones sí lo exigen.

Dado que el concepto de residencia lleva años de desarrollo en el derecho comparado, entendemos que hubiera sido una buena práctica adoptar las soluciones que allí se proponen a efecto de acotar los problemas que venimos de reseñar y aún otros que no hemos abordado, como ser . , en qué momento del tiempo se pierde la residencia fiscal, como se computan los días cuando la

estancia no coincide con el año civil, condicionar la residencia para el próximo año, entre otros.

### **3.3.2 Cambio de status de no residente a residente y viceversa**

Otra cuestión a analizar es que sucede cuando la persona física relocalizada en Uruguay cambia el status de no residente a residente y la situación contraria, es decir, cambiar de residente a no residente<sup>112</sup>.

La primera situación planteada no tiene mayores inconvenientes, puesto que el propio IRNR prevé tal circunstancia, al definir el período de liquidación del impuesto. Allí, se establece que se debe practicar un cierre fiscal por parte del no residente y esto se dará cuando se verifique alguna de las situaciones previstas por el Artículo 7° del Título 8.

En cambio, los problemas se pueden dar al momento de analizar cuando se deja de ser residente para pasar a ser no residente, puesto que la normativa del IRPF no prevé tal situación, y de hecho la condición de residente en el ámbito de dicho impuesto hay que verificarla al cierre del año civil, ya que el ejercicio fiscal para las personas físicas coincide con dicho período de tiempo.

Para clarificar el tema, estamos ante el caso de una persona física que comienza el año verificando la condición para ser residente fiscal, pero antes de cumplir los 183 días en el país, cambia su situación de modo tal que deja de verificar dicha condición subjetiva.

El problema que se plantea, es qué hacer con los pagos a cuenta que se hizo del IRPF y que no correspondió haberlos hecho.

Entendemos que ante la ausencia de norma al respecto, el sujeto debería liquidar su impuesto como no residente y solicitar que se le compensen los pagos hechos a cuenta del IRPF al IRNR acorde a lo dispuesto por el artículo

---

<sup>112</sup> Cáceres, Gabriel; *Ob. Cit.*, pp. 18.



35° del CTU<sup>113</sup>, y en el caso que corresponda, solicitar el crédito correspondiente.

Al respecto cabe mencionar, que nuestro país no tiene normas que indiquen como se debe proceder ante los casos de cambio de residencia fiscal, y en particular cuando esta se hace a un paraíso fiscal, como sí lo tienen otros países en el derecho comparado.

### **3.3.3 Computo de 183 días para trabajadores que realizan actividades empresariales que requieren períodos para determinar su renta distinta a la del año civil.**

Como vimos *ut-supra* en el punto 3.2.2, el cómputo de los 183 días en determinadas actividades adquiere particular importancia, ya que además de definir la condición de residente de la persona física, indica la forma de tributar la cual puede cambiar radicalmente tal como sucede con el IRAE y el IMEBA en el ámbito agropecuario. .

En primer lugar, debemos destacar que la actividad agropecuaria tiene cierre de ejercicio fiscal el 30 de junio de cada año, y quienes pueden realizarla en nuestro país, son tanto personas físicas como personas jurídicas, por lo que ambas pueden ser titulares de inmuebles rurales<sup>114</sup> y llevar adelante la explotación. Por lo tanto, las rentas que se obtengan y deriven de ella estarán alcanzadas por IRAE por así disponerlo el Artículo 3 Literal B) inciso final del Título 4.

En segundo lugar, en el IRAE para productores de tamaño reducido<sup>115</sup> y que llevan adelante la explotación agropecuaria a través de algunas formas

---

<sup>113</sup> Artículo 35° del CTU: “Son compensables de oficio o a petición de parte los créditos del sujeto pasivo relativo a tributos, intereses o sanciones, reconocidos en vía administrativa o jurisdiccional, con las deudas tributarias liquidadas por aquél o con las determinadas de oficio, referentes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que el sujeto activo de éstos sea el mismo.

A efectos del cálculo de intereses o recargos, se considerará que el pago de los créditos a favor del Estado se efectuó en el momento en que se hizo exigible el crédito contra el Estado que se compensa.”

<sup>114</sup> No consideramos en el presente trabajo las limitaciones que existen a la titularidad de inmuebles rurales por parte de personas jurídicas por exceder el alcance del mismo.

<sup>115</sup> Poseer inmuebles con una extensión menor a 1.250. Hectáreas IC 100 y obtener ingresos menores a 2.000.000. Si algunas de las condiciones no se verifica no podrán hacer uso de la opción por las rentas

específicas, tales como, la propia persona física, o sociedades personales (SRL, Sociedad en Comandita Simple, Sociedad de Hecho, entre otros), o sociedades o asociaciones con objeto agrario (previstas en la Ley N° 17.777) se contempló como posibilidad la opción de tributar un impuesto de menor complejidad en cuanto a su liquidación, tal como lo es el IRAE “ficto” o el IMEBA.

Estos impuestos, como ya mencionamos, son de liquidación simplificada en donde se determinan en el caso del IRAE “ficto” como un porcentaje sobre los ingresos obtenidos<sup>116</sup> y en el caso del IMEBA, en la mayoría de los casos por retención a tasa única dependiendo del o de los bienes agropecuarios enajenados, siempre que estén en estado natural.

En tercer lugar, si quien realiza la actividad agropecuaria es una persona física no residente, podríamos estar en presencia de un Establecimiento Permanente de una Entidad No Residente. Dicho criterio fue el que sostuvo la DGI en la respuesta dada a la Consulta N° 4.891 de 1 de julio de 2008 al sostener la existencia de tal entidad, ante el análisis realizado en un caso como el mencionado.

No obstante, para parte de la doctrina<sup>117</sup> no se verificaría tal situación, ya que, se entiende que el concepto de Establecimiento Permanente sólo se aplica en el caso de personas jurídicas del exterior y no debería extenderse a las personas físicas. No entraremos en este punto a analizar si es correcto o no el criterio sostenido por la Administración tributaria o la crítica sostenida por parte de la doctrina, pero sí diremos que la posición administrativa es al menos cuestionable.

En consecuencia, si se es residente y asumiendo que se cumplen las condiciones para acceder a la opción IRAE-IMEBA podrá optar por este último

---

provenientes de la enajenación de productos agropecuarios en estado natural. En caso que se obtengan ingresos menores a 4.000.000, y el inmueble tenga una extensión menor a la antes mencionada, podrá acceder a liquidar el IRAE en forma “ficta” según lo dispone el Artículo 64° del Decreto N° 150/007.

<sup>116</sup> La forma de determinación cambia, en función del tipo de ingreso obtenido, artículos 64° y 64° bis del Decreto N° 150/007.

<sup>117</sup> Ermoglio, Enrique, “El establecimiento permanente en Uruguay” en Revista Tributaria N° 212, setiembre – octubre 2009, pp. 768.

impuesto, o como mencionamos acceder a liquidar el IRAE en forma “ficta”, en tanto quien no revista la condición de tal, deberá liquidar este impuesto mediante el régimen general.

En cuarto lugar, el cierre de ejercicio de la actividad agropecuaria en nuestro país es el 30 de junio de cada año, fecha que sólo se podrá modificar si se cuenta con autorización expresa de la DGI.

Como ya lo hemos visto en el presente trabajo, el cómputo de los 183 días deben ser en el año civil, Literal a) del Artículo 4 del Título 4. Por lo que se presenta el problema, de cuando una persona física permanece más de 183 días pero en el ejercicio fiscal agropecuario, y si tomamos el año civil no llega a dicha cantidad de días, siempre claro está, que no se cumplen los otros preceptos para ser considerado residente fiscal.

Ni la Ley ni su reglamentación hacen mención a esta situación, aunque como vimos cambia en forma considerable la forma que debe tributar la persona que está realizando una actividad agropecuaria, según se lo considere residente o no.

Se podría dirimir esta cuestión, si la persona física cumple con alguna de las otras condiciones exigidas para ser residente, de esta manera sería considerado como tal y consecuentemente se modificaría su forma de tributar en nuestro país.

Pero el problema subsistiría si no se cumple con el resto de los preceptos contenidos en la definición de residencia fiscal de las personas físicas, que como vimos, según la DGI, sino no se es residente se está ante un EP, lo que implica un cambio significativo en la forma de cómo ha de tener que tributar esta persona.

Creemos que se debería establecer algún mecanismo en la legislación que versa sobre el tema, a efectos de contemplar situaciones como la que estamos comentando en este punto puesto que de aplicar la solución general contenida en las normas, habría una “especie” de desprendimiento entre el cómputo de días para la persona física a efectos de ser residente o no y el periodo de

tiempo que comprende el ejercicio fiscal en la actividad agropecuaria, los que a la vista está, no son coincidentes.

En este caso particular dos podrían ser las eventuales soluciones al tema. Por una parte adecuar el cómputo de los días al ejercicio fiscal agropecuario y por otra introducir alguna de las soluciones que están presentes en el derecho comparado en el caso que la intención de la persona sea permanecer en el lugar.

#### **3.3.4 Pasajeros en tránsito con ciudadanía uruguaya.**

Como vimos *ut-supra* en el punto 3.2.1.1.1 del presente capítulo, y de acuerdo a las normas que en materia migratoria vigentes en nuestro país, los únicos que pueden ser considerados como pasajeros en tránsito son los **extranjeros** y son considerados tales quienes no sean ciudadanos uruguayos.

De esta manera, y de acuerdo a la solución que da el Artículo 5° bis del Decreto N° 148/007, una de las formas de no computar días para la residencia era ser considerado como pasajero en tránsito, por lo que solamente quienes pueden acceder a ello serán los extranjeros que no sean ciudadanos uruguayos.

En este sentido, si quien está en tránsito reviste la condición de ciudadano uruguayo, porque cumple con algunos de los preceptos ya vistos, deberá computar esos días para la residencia fiscal.

Nuevamente vemos en materia de residencia de personas físicas un distinto tratamiento, aquí entre quienes son extranjeros de acuerdo a las normas migratorias y quienes no lo son, aún cuando desde el punto de vista tributario estén en las mismas condiciones.

#### **3.3.5 Prueba de la residencia fiscal en otro país.**

Un tema que entendemos debe mencionarse, es el relativo a la prueba de la residencia.

En este tema creemos que, si bien tampoco la ley y la reglamentación han establecido algo al respecto, en determinadas situaciones es la Administración tributaria quien deberá probar que se es o no residente, en función de lo que se pretenda gravar, sobre todo en aquellos casos donde su configuración hace modificar de manera sustancial la forma de tributación, y en otras será el contribuyente quien deberá presentar la prueba correspondiente.

El contribuyente determinará en función de los elementos que cuenta si verifica la condición de residente o no y cumplirá con sus obligaciones tributarias, dado que como sabemos, en nuestro país los impuestos a las rentas son de autodeterminación.

La persona física deberá probar su situación de residente o no, si es ella la que quiere hacer valer tal condición, y para ello uno de los elementos de prueba –excluyente para la normativa uruguaya- será el o los certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales de otros países.

En este punto, tanto la ley como la reglamentación no mencionan otro medio de prueba demostrativo de la condición de residente fiscal en otro país. Lo que se ha discutido en doctrina es si esta es la posición más adecuada, ya que, si bien se tiene una norma donde otorga certezas al contribuyente al definir como único elemento de prueba el certificado de residencia expedido por otra autoridad fiscal, creemos que se debería admitir otros medios de prueba que aunque si bien serán más subjetivos, determinaran si efectivamente es residente fiscal en otro país.

Compartimos en este punto lo que sostiene Acosta<sup>118</sup>, *“los certificados emitidos por una Administración Fiscal no sólo no deben constituir el único medio de prueba hábil de residencia en otro Estado, sino que en sí mismos pueden no constituir prueba suficiente, debiendo estarse en consecuencia al análisis del caso particular y/o realidad de hecho, y a los elementos objetivos y factores personales indicativos de un vínculo relevante con nuestro territorio.”*

---

<sup>118</sup> Acosta, Milagros; *Ob. Cit.*, pp. 185.

Como hemos visto, nuestra normativa (a través de la vía reglamentaria) sólo prevé un caso en donde se establece a texto expreso que tipo de certificación se requiere, cuando no se pretenda incluir en el cómputo de los 183 días, a las ausencias esporádicas. Allí, se establece que debe existir un certificado emitido por otra autoridad fiscal, pero para el resto de las situaciones que pueden dar lugar a dudas, dentro del concepto de residencia fiscal, no se esclarece como debe probarse la residencia. Esto trae como consecuencia, que cualquier medio de prueba podría llegar a ser admisible, con los beneficios y problemas que ello trae consigo.

### **3.3.6 Tenencia en nuestro país del núcleo principal o base de actividades en función de los ingresos: ¿qué pasa cuando la persona está más tiempo fuera del país?**

Otro problema a destacar que se puede presentar, es que sólo se considera como cuestión a tener presente a efectos de una persona constituir en el país su núcleo principal o base de actividades, si obtiene el mayor volumen de rentas en territorio nacional en comparación con otro país.

En el derecho comparado en casos similares a los de la presente situación, aparte de considerar el ingreso, se consideran otros elementos, ya que pueden darse casos que la totalidad de los ingresos pueden provenir de rentas especulativas o pasivas y la persona no pasar en el territorio nacional ni un día y aún así podría ser residente.

Si bien la norma reglamentaria del IRPF “entiende” que se verifica la residencia en tal caso, pensamos que se debería agregar, al menos a título ejemplificativo, otros parámetros para afirmar que en nuestro país está el núcleo principal o base de actividades de una persona física.

### **3.3.7 Alcance del término cónyuge a efectos de presumir el centro de intereses vitales en nuestro país.**

En relación a la situación del cónyuge, la presunción legal no prevé las situaciones de hecho que se puedan registrar en la práctica, como son los

casos de separación de cuerpos o situaciones de concubinato, que tiene dentro de las rentas de trabajo del IRPF una solución particular, cuando se opta por tributar las rentas de categoría II como núcleo familiar.

Estas situaciones tampoco las soluciona el decreto reglamentario, e incluso refuerza la idea de que solamente el cónyuge es quien debe residir habitualmente en territorio nacional, y que en caso de darse las situaciones planteadas en el CCU en los artículos 154° y siguientes, no ha de considerarse al cónyuge.

Creemos que la solución adoptada por la normativa uruguaya, siguiendo en este caso a la española, no es la más adecuada y se debería haber ampliado el espectro de posibles situaciones que sitúan en nuestro territorio el centro de intereses vitales, es decir, que contemplara por ejemplo situaciones como las parejas de hecho.

Cabe agregar, que la exigencia de la norma es que el cónyuge “*resida habitualmente*” en nuestro país, y que al no precisarse el término antedicho este debe ser entendido en el contexto en que fue inserto, es decir, el cónyuge debe ser también residente fiscal.

### **3.3.8 Ausencia de normas para dirimir conflictos y antielusivas.**

Con respecto a este punto debemos señalar que la normativa uruguaya sobre residencia no prevé normas que eviten eventuales conflictos con normas internas de otros países, salvo por los siguientes casos: (i) el de una persona física que se ausente del país en forma esporádica y presente un certificado de residencia de otro país, de esta forma se evita computar dichos días para la determinación de los 183 días en territorio nacional; y (ii) el del personal afectado a embajadas, consulados y demás oficinas que representen países extranjeros en nuestro país.

Tampoco se consagran en la legislación uruguaya, normas que impidan el cambio de residencia fiscal a países o jurisdicciones de baja o nula tributación<sup>119</sup>.

Por lo tanto si la persona tuviera una doble residencia fiscal o hubiese trasladado su residencia a una jurisdicción o territorio de baja o nula tributación, igual será contribuyente en nuestro país por las rentas que obtenga en nuestro territorio por aplicación del principio de la fuente estricto o “ampliado”, según el impuesto que estemos considerando y el tipo de renta que se obtenga.

Creemos que en algunos casos el cambio de tributación es significativo por lo que habría que prever por parte de la normativa algún mecanismo para solucionar dichos casos, ver al respecto el caso de una persona física titular de una explotación agropecuaria, *infra* 3.3.2.

### ***3.4 Legislación comparada y soluciones que se adoptan.***

Es de interés repasar algunas de las soluciones adoptadas por el derecho comparado para determinar cuando una persona es residente fiscal y que en algunos casos podrían, haciéndose las modificaciones pertinentes incorporarse eventualmente a nuestra legislación en la materia. Debemos considerar que el concepto de residencia determina en los países que a continuación se mencionaran, que las personas tributen por la totalidad de sus rentas, sin importar el origen de las mismas.

Existen legislaciones donde veremos se adquiere el status de residente luego de una presencia prolongada en el Estado, o viceversa, ella se pierde luego de que se da un período sustancial de que la persona abandonó el país, y en algunos, se prevén normas antielusivas por el cambio de la residencia a una jurisdicción de baja o nula tributación.

Asimismo, en casi todos los casos, se prevé por las normas de los distintos países un período mínimo de permanencia, lo que nosotros hasta aquí hemos

---

<sup>119</sup> Acosta, Milagros; *Ob. Cit.*, pp. 186.



llamado como el test de permanencia para determinar que la persona es residente.

### **3.4.1 Estados Unidos.**

En este país los extranjeros pueden ser considerados residentes si poseen allí su residencia permanente. Verifican tal condición si pasan en dicho territorio más de 183 días al año durante el año fiscal o 31 días en el año en curso y 183 días al menos durante los últimos tres años.

Podría un extranjero pasar menos de 183 días en el año en curso, pero si mantiene su domicilio en otro país y con este tiene una conexión más estrecha que con los Estados Unidos la persona no será considerada como residente fiscal<sup>120</sup>.

Vemos aquí, que se prevé posibles alternativas para fijar la residencia fiscal a través del cómputo de los días, y considerando bajo determinadas circunstancias que se es residente aún sin permanecer 183 días, pero ha estado dicha cantidad de días en un período de tiempo que se extiende al año.

### **3.4.2 Alemania.**

Se es residente alemán, si la persona tiene su domicilio o su residencia habitual en dicho territorio.

Una persona tiene su domicilio en Alemania, si dispone allí de una vivienda en una circunstancia que permita concluir que ella es mantenida y utilizada. Se aclara que se tiene una vivienda cuando se dispone de espacios adecuados para vivir, sin que estos, manifiesten necesariamente la situación patrimonial o el estilo de vida del contribuyente<sup>121</sup>.

Se entiende que una persona reside habitualmente en Alemania si las circunstancias del caso indican que su estadía no es de carácter temporario. Aquí, basta con la mera presencia y que esta sea duradera, es decir, haya permanecido más de seis meses y que la estadía no haya sido por descanso,

---

<sup>120</sup> Xavier, Alberto; *Ob. Cit.*; pp. 231 y 232.

<sup>121</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 483.

enfermedad o visita. En estos últimos casos, se adquiere la residencia si la permanencia es mayor a un año.

Como vemos al test de permanencia, se agrega aquí el hecho de tener el domicilio en el país para configurar la residencia, lo que implica el ánimo de permanencia de la persona en territorio alemán.

### **3.4.3 Francia.**

Una persona es residente francés si tiene ahí su hogar o es su lugar de permanencia habitual, la que se verifica luego de los 6 meses.

Se agrega aquí, como causas de configuración de la residencia el hecho de que se encuentre en Francia, el lugar de desarrollo de la actividad principal o el centro de los intereses económicos. La actividad principal se entiende como aquella a la que se le dedica más tiempo o en su defecto de la que se obtiene la mayor cantidad de renta, en tanto que, se entiende que el centro de intereses económicos es donde se tiene las inversiones principales o la sede de las actividades empresariales o donde desarrolla su actividad profesional<sup>122</sup>.

Aquí estamos en presencia de un país que incorpora a su definición de residencia la actividad principal y el centro de intereses económicos, pero que no limita el hecho a la obtención exclusivamente de la renta, sino que contempla otras situaciones como la actividad, las inversiones, o la actividad profesional, de carácter más subjetivo, y complementarias de las objetivas, como poseer una renta.

### **3.4.4 Reino Unido.**

El Reino Unido configura distintos grados de responsabilidad fiscal según sea la presencia en dicho territorio a través del domicilio, de la residencia o de la residencia ordinaria.

---

<sup>122</sup> Delattre, Olivier; “*The tax residence of individuals*” en “*European taxation*”, IBDF, junio 1999, pp. 204.

La responsabilidad fiscal ilimitada es cuando se configura el domicilio, y esto se da cuando el individuo tiene planes de tener su hogar principal. Dentro de este se pueden distinguir el domicilio de elección con el domicilio de origen, donde cobra relevancia la nacionalidad de la persona<sup>123,124</sup>.

La residencia se obtiene en el Reino Unido por permanecer en el año fiscal 183 días o más, pero no queda del todo claro, cuando se obtiene la residencia ordinaria y cuando la residencia. En el primer caso, se obtiene cuando se posee una vivienda para determinado propósito, e incluso se plantea que una persona puede ser residente ordinario aún ausentándose del territorio del Reino Unido por el lapso de un año, cuestión que no podrá hacerla un residente.

La consecuencia de esto, es que, una persona física que sea residente del Reino Unido, pero no tenga allí su domicilio, estará sujeta a imposición por aquellas rentas que se produzcan en dicho territorio, o aquella que aún producida en el extranjero, sea remitida al Reino Unido<sup>125</sup>.

Para ser residente en el Reino Unido se requiere permanecer por lo menos más de 183 días no contándose los días de arribo y partida, o la intención de vivir de manera permanente o desarrollar una actividad lucrativa al menos por dos años, o por la visita efectiva de carácter regular con una media de 91 días por año fiscal, en este caso, la residencia se adquiere a partir del quinto año sucesivo.

Como vemos se manejan distintas alternativas para configurar la residencia, pero atendiendo siempre a distintos grados de responsabilidad fiscal y diferentes formas de gravar a los mismos en función de la figura que se haya adoptado.

---

<sup>123</sup> Roxburgh, Douglas S.; “*Residence of an individual for UK direct taxation*” en “*European taxation*”, IBDF, octubre 1999, pp. 390.

<sup>124</sup> Xavier, Alberto; *Ob. Cit.*; pp. 232.

<sup>125</sup> Marino, Guiseppe; *Ob. Cit.*, pp. 224 y 225.

### **3.4.5 Italia.**

Aquí, para ser considerado residente la persona debe figurar en el Registro de Residentes de la ciudad durante la mayor parte del año fiscal, en su defecto podrá serlo cuando resida en Italia usualmente o incluso esté situado allí su centro de negocios o intereses personales.

En este último caso son dos los elementos que se deben verificar, la concentración de los negocios e intereses y que sea la principal o estable.<sup>126</sup>

### **3.4.6 España.**

Se verifica la condición de residente en España por similares condiciones que se dan para la legislación uruguaya, por lo que nos remitimos a lo dicho en este capítulo.

La gran diferencia que radica aquí, es que España grava a sus residentes por su renta mundial, en cambio, nuestro país lo hace sólo por la que se haya generado en nuestro territorio, si bien con algunas excepciones en el caso de las personas físicas fundamentalmente

Sin perjuicio de lo anterior y como gran diferencia con nuestra normativa, existen en este país normas antielusivas con respecto a aquellas personas físicas que pretenden cambiar su residencia hacia un territorio o jurisdicción de baja o nula tributación. Estas normas son de aplicación a los nacionales españoles y consisten en no perder el carácter de residente por el período impositivo en el que se efectúe el cambio y durante los cuatro períodos impositivos siguientes<sup>127</sup>.

La particularidad de España, radica en que no es una presunción, sino de una extensión automática de la residencia, a diferencia de Italia y Portugal donde se presume que no se cambio la residencia, salvo prueba en contrario.

---

<sup>126</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 485.

<sup>127</sup> Ley de Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), Artículo 8.2, ver comentarios en Carmona Fernández, Néstor; *Ob. Cit.*; IEF 2007, pp. 262.

### 3.4.7 Argentina.

En Argentina adquiere cierta relevancia la nacionalidad, ya que se distingue entre personas físicas nacionales, considerando a ellas residentes *per se* a los efectos fiscales, salvo en los casos que se adquieran la residencia permanente en otro lugar y se ausente la persona del país en forma continuada por un período mayor a 12 meses.

Los extranjeros serán residentes cuando hayan obtenido la residencia permanente, es decir, cuando verifiquen tal condición de acuerdo a las leyes migratorias de este país, se excluyen de este hecho a los extranjeros que permanezcan en el país por razones de trabajo, de estudio o investigación por un período menor a 5 años.

Al respecto es interesante resaltar que en la normativa del *Impuesto a las ganancias*, se prevén determinadas formas de resolver casos de doble residencia<sup>128</sup>.

### 3.4.8 Otros.

A modo de citar la situación en otros países y algunos aspectos interesantes que se verifican con respecto a la pérdida de la residencia, tenemos el caso de Brasil, donde si una persona deja dicho país sin la intención de transferirse permanentemente al extranjero continuará siendo residente brasileño, y por ende su renta estará sujeta a tributación en el país por los doce meses posteriores, independientemente donde se haya producido esta<sup>129</sup>.

Por último es interesante destacar que en algunos países se retrasa la adquisición de la residencia o se limita la tributación de los nuevos residentes, de modo que sólo tributan los primeros años por las rentas de fuente del territorio e incluso a alícuotas reducidas, tales son los casos de Australia, en donde los residentes con visado temporal sólo tributan en la fuente; en tanto

---

<sup>128</sup> Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.; *Ob. Cit.*, pp. 46 y 47.

<sup>129</sup> Marino, Guiseppe; *Ob. Cit.*, pp. 226.

que Chile los no nacionales sólo tributan en la fuente por los primeros tres años de residencia y Colombia en los primeros cinco años<sup>130</sup>.

## **4. Personas jurídicas.**

La residencia de las personas jurídicas tiene particularidades propias que merecen como veremos un análisis por separado al de las personas físicas. Aquí las cuestiones que toman relevancia, son entre otras, la ley de acuerdo a la que se constituyeron, donde está ubicada la sede o dirección, su administración, entre otras más, todos hechos en ocasiones difíciles de ubicar desde el punto de vista geográfico<sup>131</sup>.

Todo ello hace que el tema de la residencia de las personas jurídicas no esté ajeno de problemas de doble residencia y por ende, de doble tributación, que deberán ser dirimidos a través de las disposiciones internas de los estados o de la celebración de convenios para evitar la doble imposición.

Asimismo, en la residencia de las personas jurídicas adquiere particular importancia el concepto de Establecimiento Permanente, porque en ocasiones lo que podrá suceder es que si no se verifica la residencia la persona jurídica, estaremos ante una de estas entidades.

A esta altura del desarrollo del presente trabajo sólo pretendemos analizar la cuestión sobre la residencia de las personas jurídicas, por lo que no entraremos a ver cuándo se está en presencia de una Establecimiento Permanente, cuestión a la que nos abocaremos más adelante.

### ***4.1 Alcance del concepto de residencia de personas jurídicas.***

Entendemos pertinente delimitar a que nos referimos cuando hablamos de una persona jurídica, puesto que estas pueden variar según la legislación ante la que estemos presente, ya que podrán ser, entre otros, personas de existencia ideal<sup>132</sup> o personas morales<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira; *Ob. Cit.*, pp. 48.

<sup>131</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 494.

<sup>132</sup> Argentina.

En particular, y con respecto a nuestro país, tenemos que el inciso 2º del Artículo 21º del CCU, establece que “*se consideran personas jurídicas y por consiguiente capaces de derechos y obligaciones...*”, por lo que vemos aquí, es que cuando estamos frente a una persona jurídica, estamos hablando de una entidad que es pasible de derechos y de obligaciones, también denominadas colectivas o sociales o ideales o morales o ficticias o abstractas o incorporales<sup>134</sup>. Son en esencia un conjunto de personas físicas que persiguen en común un fin social y a cuyo conjunto el derecho positivo le otorga personalidad jurídica<sup>135</sup>.

En materia fiscal esto adquiere importancia, porque alguien que tenga personería jurídica será un sujeto que tenga derechos y obligaciones tributarias.

No obstante, en ocasiones el hecho de no poseer personería jurídica, no implica que la entidad no pueda ser considerada sujeto pasivo de impuestos<sup>136</sup>. Quien debe otorgar o reconocer personería jurídica a una entidad es la propia ley, es así que, si nos remitimos por ejemplo, al caso típico de una sociedad comercial, es la propia norma que al crear la figura, le otorga personería jurídica, tal como reza el Artículo 2º de la Ley de Sociedades Comerciales (LSC) N° 16.060 del 4 de setiembre de 1989.

Cabe destacar, que el hecho de que una sociedad sea considerada como persona jurídica implica que es una entidad distinta de las personas y de los socios que la integran, que tienen la aptitud de actuar en el mundo del derecho, realizando negocios jurídicos, adquiriendo derechos y contrayendo obligaciones, cuyos efectos recaen sobre su patrimonio<sup>137</sup>.

Esto hace que para realizar sus actos haya que dotarla de órganos, que forma y expresan su voluntad, en donde la LSC establece que las decisiones

---

<sup>133</sup> México.

<sup>134</sup> Cestau, Saúl D.; *Ob. Cit.*, pp. 11.

<sup>135</sup> Cestau, Saúl D.; *Ob. Cit.*, pp.41.

<sup>136</sup> Artículo 9º Título 4, Literal A).

<sup>137</sup> Merlinski, Ricardo, “*Manual de Sociedades Comerciales*”, Ed. Carlos Álvarez, Montevideo 2008, pp. 18 y 19.

se adopten por mayorías, que obran como instrumentos de la técnica jurídica<sup>138</sup>.

Se atribuye a una sociedad comercial personería jurídica como un mecanismo necesario que habilita la actividad social con los aportes realizados, es decir, que el ente societario se crea para servir a los contratantes y a los intereses económicos comunes que sirven para satisfacer los intereses egoístas de cada uno de los socios<sup>139</sup>.

En el mismo sentido de la LSC, la Ley N° 17.777 de 21 de mayo de 2004, en su Artículo 10° otorga personería jurídica a las Asociaciones y Sociedades con objeto agrario a partir del momento de su constitución.

Por lo tanto, a los efectos del presente trabajo cuando estemos hablando de una persona jurídica haremos referencia, a: (i) los sujetos de derecho que tiene derechos y obligaciones, por así disponerlos la ley, es decir el concepto legal de “persona jurídica” ; y también a (ii) aquellas entidades que sin ser persona jurídica la autonomía del Derecho Tributario Material las constituye como poseedoras también de derechos y obligaciones.

Una vez determinado el alcance (a nuestros efectos) del término persona jurídica, puede surgir la interrogante de donde residen ellas.

De esta manera, podemos apreciar que los distintos países salvo excepciones, utilizan más de un criterio para determinar la residencia de las personas jurídicas, de modo de contemplar la mayor cantidad de situaciones posibles<sup>140</sup>, y dichos criterios los podemos agrupar en formales y materiales, y en subjetivos y objetivos.

El lugar de constitución o de la sede estatutaria son claros ejemplos de lo que constituye un criterio formal, en tanto que, ejemplos de criterios materiales

---

<sup>138</sup> Rodríguez Olivera, Nuri E. y López Rodríguez, Carlos E.; “*Manual de Derecho Comercial uruguayo, vol. 4 Derecho Societario*”, Ed. FCU, Montevideo 2006, pp. 141.

<sup>139</sup> Rodríguez Olivera, Nuri E. y López Rodríguez, Carlos E.; *Ob. Cit.*, pp. 142.

<sup>140</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 496.



podrían ser el lugar de dirección, el lugar de administración o el lugar de control<sup>141</sup>.

Por otro lado, si el análisis lo hacemos desde el punto de vista de la vinculación subjetiva y objetiva, la primera considera aspectos propios del contribuyente, como el lugar donde la entidad fue constituida, en donde están sus oficinas principales, donde es dirigida, en tanto que la vinculación es objetiva cuando la residencia se determina en base a las actividades desarrolladas o negocios celebrados generalmente tomando como referencia el territorio de un país<sup>142</sup>.

Como vemos los factores a recurrir para determinar la residencia de una persona jurídica son más de uno, lo que conlleva problemas como hemos dicho, a la hora de determinar el lugar de donde son residentes, ya que se pueden dar casos de doble o incluso múltiple tributación.

#### ***4.2 Legislación uruguaya.***

El concepto de residencia fiscal de las personas jurídicas se encuentra regulado en el IRAE en el Artículo 13° del Título 4, con el agregado de que incluye a otras entidades que no sean consideradas personas jurídicas desde el punto de vista legal, y su reglamentación se encuentra en el Artículo 2° ter del Decreto N° 150/007.

En tanto que para el IRNR está en el Artículo 8° del Título 8 y reglamentado en el Artículo 14° ter del Decreto N° 149/007.

En ambos casos las definiciones son idénticas, estableciéndose que “...se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.”

Asimismo, el Artículo 783° de la LPN agregó un segundo inciso en el que se establece que: “Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, que establezcan su domicilio

---

<sup>141</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 496.

<sup>142</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 496.

***en el país, se considerarán residentes en territorio nacional desde la culminación de los trámites formales que dispongan las normas legales y reglamentarias vigentes”*** (destacado nuestro).

Cabe mencionar, que el antedicho agregado, no está presente en el Artículo 8º del Título 8.

Por lo tanto, se opta en forma “casi exclusiva” por el criterio del lugar de constitución, donde para ello, se debe cumplir con todos los requisitos que la ley nacional le exige para su constitución, adoptándose como criterio, aquel que se clasifica como jurídico o formal, siendo este en consecuencia, de fácil verificación<sup>143</sup>.

Sobre este criterio, se sostiene en doctrina que favorece las conductas abusivas y en especial el *treaty shopping*, puesto que la constitución de una sociedad en un determinado país en función de un ventajoso régimen societario, fiscal o para aplicar un convenio para evitar la doble imposición que se haya celebrado, no presenta mayores dificultades<sup>144</sup>.

Un primer problema, que se podría plantear es el que no tiene por qué coincidir el lugar en donde se constituye una persona jurídica, con el lugar donde desarrolla su actividad. No obstante lo cual, esto se resuelve en nuestro país estableciendo que las personas jurídicas y demás entidades son contribuyentes por las rentas obtenidas de fuente uruguaya.

Con respecto a la adopción de este criterio, *Fraschini*<sup>145</sup> sostiene “...que si bien es el único criterio que permanece inmune a los impactos de la globalización y del avance tecnológico, no puede compartirse en un plano teórico de la residencia como fundamento de la renta mundial,..., esta solución puramente formalista se presta fácilmente a abusos y no justifica suficientemente el ejercicio de la Potestad Tributaria. Sin perjuicio de ello, en un sistema que aplica con exclusividad el criterio de la fuente, esas críticas no

---

<sup>143</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 501.

<sup>144</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 502.

<sup>145</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 504.

*resultan fundadas. En efecto, no se trata de distinguir con qué Estado esa entidad tiene la conexión más estrecha, de forma tal que sea en el mismo universalmente obligada, sino simplemente de determinar qué tipo de gravamen el Estado uruguayo aplica, en función del grado de conexión material que con él se tiene. Pero ese grado de conexión material, esa renta de fuente uruguaya, debe existir en todos los casos.”*

En posición contraria tenemos a Acosta<sup>146</sup> que con respecto al no residente que obtiene rentas de actividades empresariales, sostiene que *“tiene un tratamiento sustancialmente diferente del residente en la tributación de fuente uruguaya. En el IRNR se gravan rentas brutas, a alícuotas distintas de las aplicables a residentes que obtienen las mismas rentas e inclusive para las rentas de actividades empresariales la definición de rentas gravadas es diferente, ..., (la equiparación al residente está dada por la actuación a través de establecimiento permanente, pudiendo en virtud de este criterio dos no residentes para las mismas rentas y por ende con igual grado de conexión con Uruguay desde el punto de vista del elemento subjetivo elegido, tener un tratamiento diferente). Es decir, que en virtud de la aplicación del elemento de conexión residencia se da un tratamiento diferente a las mismas rentas de fuente uruguaya. En segundo lugar, la renuncia del fisco uruguayo a gravar rentas de fuente extranjera, en modo alguno debe constituirse en argumento para la justificación de la ineficacia del único punto de conexión o criterio de vinculación adoptado. Finalmente, en nuestra opinión lo que en realidad corresponde, es controvertir la residencia como criterio útil de sujeción para el estado de la fuente, en cuanto no determina si una renta está gravada o no, sino cuál es el impuesto aplicable, lo que eventualmente puede llevar a un tratamiento discriminatorio (en cuanto más gravoso) del no residente y aún dentro de la propia categoría de no residente, en virtud de la forma elegida para el desarrollo de una misma actividad.”*

En nuestra opinión, dado el criterio de conexión adoptado para ejercer la potestad tributaria del Estado, el lugar de constitución es el criterio más

---

<sup>146</sup> Acosta, Milagros; *Ob. Cit.*, pp. 187.

adecuado, máxime si consideramos que, en aquellos casos que se ejerza la administración, dirección u otra forma de dirigir a una entidad en territorio nacional, el ordenamiento tributario uruguayo podrá considerar la existencia de un Establecimiento Permanente y por ende, serán similares las formas de tributar de ambas entidades, no habiendo en este caso discriminación alguna.

Si lo habrá en aquellos casos en que no se verifique las condiciones para ser un Establecimiento Permanente, dado que se estará alcanzado por el IRNR y la forma de computar la renta será sustancialmente distinta (renta neta a la tasa del 25% en el primer caso contra la renta bruta a la tasa del 12% en el segundo caso). Cabe considerar aquí que difícilmente se hubiese verificado en el plano teórico la verificación de los otros elementos constitutivos de la residencia de una persona jurídica que son utilizados en el derecho comparado.

Por tanto, creemos que la solución adoptada por la ley es en parte acertada en tanto se fije como criterio de sujeción la fuente de las rentas. Distinta sería la cuestión si nuestro país pasara a utilizar otro criterio de sujeción o conexión (renta mundial) y por ende se pasara a gravar a las entidades jurídicas por toda la renta obtenida independientemente del lugar donde esta se obtenga.

Decimos que es acertada en parte por cuanto como veremos más adelante, existirán casos de doble residencia de las personas jurídicas en el ámbito de los CDIs y en dichos casos al momento de dirimir entre el estado de la residencia y el de la fuente como criterio general el MC OCDE no reconoce en sus reglas de desempate al lugar de constitución. La consecuencia inmediata de ello será que ante esta circunstancia, a la entidad constituida en Uruguay le serán aplicables las normas del CDI que le dan potestad tributaria al Estado de la fuente.

Otro tema relativo a la residencia de las personas jurídicas, es lo que tiene que ver con aquellas entidades que cambian de domicilio. En este sentido se estableció en primera instancia a través del Artículo 2° ter del Decreto N°

150/007 para el IRAE y del Artículo 14° ter N° 149/007 para el IRNR, que aquellas entidades que habiéndose constituido en el extranjero, se hayan domiciliado en el país, y cumplan para ello con los cambios dispuestos por las normas legales y reglamentarias exigidos, serán considerados residentes y viceversa, con aquellas entidades que habiéndose constituido de acuerdo a las leyes nacionales trasladen su domicilio al exterior.

Luego a esta “aclaración reglamentaria”, se le dio rango legal en la LPN, pero sólo en el Título 4, agregándose –como ya vimos- un segundo inciso al Artículo 13°, pero curiosamente dicho agregado no se hizo en el IRNR (Artículo 8° del Título 8), dejándose la solución reglamentaria.

Cabe destacar al respecto que el origen de esta norma reglamentaria es la respuesta dada por la DGI en la Consulta N° 4.930 del 15 de junio de 2009, donde una sociedad constituida por la leyes de Panamá que estaba en proceso de redomiciliarse y que había adaptado su estatuto a las disposiciones de la LSC, se consideró que aún en ese caso seguía siendo no residente de acuerdo a lo establecido en el Artículo 13° del Título 4.

Entendemos que en dicho caso y aún de que no existiera la previsión legal y reglamentaria antes mencionada, debería considerarse a la sociedad como residente, puesto que el cambiar sus estatutos y fijarlos a las previsiones de la LSC es en sustancia constituirse de acuerdo a las leyes uruguayas y que no se podía fundar su posición la Administración en el Artículo 192° de la LSC.

Sin perjuicio de lo antedicho, hoy ante un caso similar tenemos las soluciones antedichas, que siendo de dudosa legalidad (para el IRNR<sup>147</sup>), determinan que esta sociedad debe ser considerada residente uruguaya, y por tanto, acceder a todos los derechos y obligaciones que estas tienen.

Por último cabe mencionar que nuestra legislación no tiene previsiones con respecto a los posibles casos de doble tributación de personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo a la ley uruguaya.

---

<sup>147</sup> No se entiende, porque en el IRNR se le da solución reglamentaria, a una cuestión que debería estar fijada por ley, tal como se hace en el caso del IRAE.

Entendemos, en este punto, que si bien sería conveniente incluir alguna clausula al respecto, esto no ha sido considerado por el legislador a la hora de establecer la residencia, ya que, al gravar nuestro país en la fuente a la renta empresarial, a priori no debe ser nuestro país quien tenga que renunciar a la potestad de gravar a dicho residente.

#### ***4.3 Problemas que se plantean.***

A diferencia de lo que sucede con la residencia de las personas físicas, en el caso de la residencia de las personas jurídicas los problemas se reducen considerablemente, al haber adoptado nuestro país como elemento de conexión el principio de la fuente casi estricto en materia empresarial, puesto que, se dispone que una persona jurídica constituida de acuerdo a las leyes nacionales será residente en nuestro país, y si no fuera así, no será residente; salvo que haya adaptado sus formas de funcionamiento de acuerdo a lo que establece nuestra legislación y haber fijado su domicilio en nuestro país, cuestiones que ya hemos visto en el punto anterior.

En aquellos casos en los que lo que esté en nuestro país sea algunos de los elementos que normalmente fueran en otras legislaciones configuradores de la residencia fiscal tales como, su dirección, su sede, o su administración, y la entidad no se hubiese constituido de acuerdo a las normas uruguayas, estaremos presumiblemente ante un Establecimiento Permanente de una entidad no residente y por tanto, le serán aplicables las disposiciones de IRAE, al igual que si fuera una entidad residente.

En todo caso el problema se podría presentar, cuando no constituyendo la entidad no residente un Establecimiento Permanente en nuestro país, obtuviera una renta empresarial, la que no estará comprendida en el IRAE, sino en el IRNR, y por tanto su forma de tributar cambiará sustancialmente. Cabe agregar que el criterio adoptado por nuestro país para determinar la residencia de las personas jurídicas no aleja el problema de la doble imposición, ya que, estas podrán ser consideradas residentes en otras jurisdicciones, y si en ellas existen elementos que hagan configurar tal situación (la residencia) de acuerdo a lo

que dispongan dichas legislaciones, que como vimos podrían ser la Administración, o la dirección o la sede, entre otras más.

Asimismo, nuestra legislación no prevé medidas para evitar la doble imposición, pero nuevamente al ser la fuente el elemento de conexión para ejercer la potestad tributaria, se puede de alguna manera relativizar esa circunstancia, que en todo caso, sería una renuncia de nuestro país a su potestad tributaria, por renta que se genera en nuestro territorio.

Podría llegar a existir algún caso en donde no estemos en presencia de renta de fuente uruguaya en sentido estricto, obtenida por una persona jurídica residente en nuestro país, la que estaría igualmente comprendida en el IRAE. Es lo que se conoce como extensión de la fuente de acuerdo a lo que establece el inciso 3º y 4º del Artículo 7 del Título 4 y los Artículos 3º bis y 66º del Decreto N° 150/007, donde se prevé la posibilidad de gravar con IRAE a los servicios técnicos prestados desde el exterior del país por contribuyentes de IRAE a contribuyentes de IRAE.

Cabe precisar que al estar realizándose una actividad fuera del país posiblemente esté sujeta a tributación en el país donde se esté desarrollando y por tanto estaríamos en presencia de un caso de doble imposición sobre una renta que no es completamente de fuente uruguaya por aplicación de la “extensión de la fuente”. Aquí sí entendemos que sería conveniente prever algún mecanismo en la normativa interna para evitar casos de doble imposición, tal como existían en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC), ante situaciones similares.

Se da la misma situación, si quien presta el servicio técnico es un no residente y quien recibe dicha prestación en nuestro país es un contribuyente de IRAE.

#### ***4.4 Legislación comparada y soluciones que se adoptan.***

A continuación haremos un breve repaso a otras formas que existen en el derecho comparado para determinar la residencia de una persona jurídica, ya que ello luego tendrá suma importancia al momento de analizar la función que

cumple la residencia en los convenios para evitar la doble imposición y como resolver en dicho ámbito los casos de doble residencia.

#### **4.4.1 Lugar de constitución.**

Según este criterio –que fue el adoptado por nuestro país- es residente la persona jurídica cuando se cumplió con todos los requisitos legales para constituirse, donde se fundó. Clasifica el mismo, dentro de los criterios jurídicos o formales y como vimos es de fácil verificación.

En ocasiones, lo que se puede apreciar es que la entidad no tenga más conexión con el lugar donde fue constituida que su acto de fundación o el registro de la misma, desarrollando su actividad en otro país o jurisdicción, lo que conlleva en determinadas situaciones a conductas abusivas y/o de elusión fiscal.

Algunos países que recurren a este criterio ya sea en forma exclusiva o como medio alternativo, son los Estados Unidos, Argentina para las sociedades de capital, Canadá, Dinamarca, España, Francia, Holanda, Noruega y Reino Unido, entre otros más<sup>148</sup>.

#### **4.4.2 Sede estatutaria.**

En este criterio, la entidad es residente del lugar que figura en sus estatutos, contrato social, asamblea de accionistas, entre otros. Al igual que el caso anterior la sede se fija por un acto jurídico, por lo que no son circunstancias materiales sino formales las que son tenidas en cuenta para determinar la residencia.

Se ha justificado este criterio en el sentido de que es el Estado de la sede el más interesado en la vida de una sociedad, que ésta influye en su sistema económico, su infraestructura, sus leyes sobre la competencia, sindicatos, entre otros<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 497.

<sup>149</sup> Marino, Guiseppe; *Ob. Cit.*, pp. 232.



Algunos de los países que utilizan este criterio en forma alternativa son entre otros, Alemania, Austria, Bélgica, España, Suiza y Suecia<sup>150</sup>.

#### **4.4.3 Lugar de dirección.**

Aquí, se determina como el lugar de residencia aquél en donde se toman las decisiones más relevantes para el funcionamiento de la entidad, es decir, donde se forma la voluntad social, corporativa; no atendiéndose al lugar donde las decisiones son implementadas, ejecutadas, de allí que se distingue entre lugar de dirección y lugar de administración.

La verificación fáctica de este criterio debe hacerse caso a caso, considerando ciertos criterios objetivos y delimitando claramente, cuáles son las decisiones más importantes de una sociedad, identificando las personas que realmente deben tomar estas decisiones y el lugar donde se encuentran ellas a la hora de ejecutarlas. Estas cuestiones que a priori podrían no ofrecer ninguna dificultad, en un mundo globalizado se tornan extremadamente difíciles de probar.

Este criterio responde a otras épocas, donde las decisiones siempre eran tomadas por las mismas personas y los factores de producción, la administración y la dirección usualmente estaban en el mismo lugar.

La globalización y la integración económica han llevado a las empresas a que territorialmente no estén ligadas a ninguna comunidad específica, y tampoco a ninguna regla burocrática. Su agilidad, flexibilidad y, sobre todo, su movilidad les permiten trasladar la producción y los mercados, rápidamente y sin esfuerzos de un lugar a otro<sup>151</sup>.

En otro lado, están las grandes fusiones de empresas que dan lugar a estructuras de negocios de dirección bi o poli-céntricas. Así, si bien por lo general se constituye una nueva sociedad en la cima que bien podría ser la sociedad madre, pueden en caso establecerse dos puntos de dirección.

---

<sup>150</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 497.

<sup>151</sup> Villegas, Héctor B.; *Ob. Cit.*, pp. 627.

Otros problemas que ofrece es donde se encuentra la dirección cuando sus integrantes están dispersos por todo el mundo y las reuniones se hacen a través de video conferencias. En este punto como solución (aunque no exenta de críticas) se ha planteado el identificar a los principales directores (top managers). Este criterio es admitido por Alemania, Austria, Suiza, Sudáfrica y Holanda, entre otros<sup>152</sup>.

#### **4.4.4 Central managment and control.**

A este criterio, se lo describe como el núcleo de toda la política de la empresa, el nivel más alto de control de sus negocios. Sin embargo, este nivel más alto no puede ser identificado con sus accionistas, sino con las decisiones de los directores.

Este poder y control corresponde a los administradores que ejercen una función dirigente y gestionan los asuntos de la sociedad al nivel más alto, lo que muchas veces no pertenece a sus accionistas<sup>153</sup>.

Este criterio es muy similar al anterior, por lo que se están presentes en él los mismos problemas ya mencionados para el lugar de dirección.

Algunos de los países que lo toman como criterio alternativo son el Reino Unido y España<sup>154</sup>.

#### **4.4.5 Sede efectiva.**

Este criterio se encuentra presente en Francia, dado que se le otorga un régimen más beneficioso a los “dividendos franceses”, es decir a aquellas entidades que tengan registradas en Francia su oficina principal.

A estos efectos no existe un criterio general, por lo que hay que analizar caso a caso elementos como el lugar de celebración de los contratos, donde tienen lugar las reuniones de directorio o las asambleas de accionistas o el

---

<sup>152</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 498 y 499.

<sup>153</sup> Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.; *Ob. Cit.*, pp. 53.

<sup>154</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 498 y 499.

lugar de domicilio de los ejecutivos. Basta que se verifique alguno de ellos para poder ser considerado residente<sup>155</sup>.

#### **4.4.6 Actividad principal.**

A veces como criterio alternativo al de dirección o de la sede se puede considerar como residente fiscal a una entidad que desarrolla en un territorio su actividad principal, entendido como aquél que figura en sus estatutos o está determinado por ley.

Para algunos este factor es una clara manifestación del principio de la fuente, lo que se justifica que un Estado ejerza su potestad tributaria sobre aquellas entidades que en su territorio aprovechan su infraestructura, sus servicios, su marco normativo, para desarrollar sus actividades.

La dificultad aquí radica en determinar si la actividad es principal o es accesoria, por lo que habría que determinar indicadores de cuando una actividad se considera que es principal.

Algunos de los países que recurren a este criterio son Italia, Australia e Israel<sup>156</sup>.

#### **4.4.7 Otros.**

Australia tiene como criterio alternativo el determinar si la entidad realiza en su territorio sus actividades y si el poder de voto de esa compañía está controlado por accionistas residentes, entendido esto último como el ejercicio del mismo.

En Noruega se aplica el lugar constitución siempre y cuando esté ubicado en dicho país el lugar de administración de la entidad, por lo que adquiere importancia el lugar donde las decisiones son implementadas y no donde son tomadas como el caso del lugar de dirección.

---

<sup>155</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 500.

<sup>156</sup> Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 500 y 501.

Holanda agrega que se debe considerar cada caso concreto para determinar la residencia de la entidad<sup>157</sup>.

## **5. Función del concepto de residencia en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición.**

### ***5.1 Conceptos generales***

Los tratados para evitar la doble imposición establecen en su Artículo 1º que se aplicaran a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes.

En este sentido, adquiere particular importancia en el ámbito de los tratados que se entiende por “persona” y cuando a los efectos de un tratado dicha persona es “residente” en uno o en ambos estados contratantes.

Las definiciones generales se encuentran en el Artículo 3º del MC OCDE, donde se establece que a menos que del contexto de un CDI se infiera una interpretación diferente, se deberá entender por “persona” a cualquier persona física, a las sociedades y a cualquier otra agrupación de personas. Aquí como vemos, se introducen conceptos tales como “sociedad” o “sociedad de personas”. Estos últimos, comprenden también a cualquier entidad que aun cuando no tenga personería jurídica de acuerdo a la legislación interna de uno de los estados contratantes, sea tratada como tal a efectos impositivos, es decir, que pueda ser considerada como se dice una “unidad imponible”<sup>158</sup>.

Ahora bien, la función que cumple la residencia fiscal, es determinar la aplicación de las normas que adjudican la potestad tributaria y las reglas sobre los métodos para evitar la doble imposición, resultando entonces en un factor decisivo para otorgar el derecho primario a la tributación (Estado o país de la residencia) y el derecho subsidiario (Estado o país de la fuente), por lo que, de no poder determinar la residencia no se puede aplicar el tratado.

---

<sup>157</sup> Frascini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pp. 502.

<sup>158</sup> Carmona Fernández, Néstor; en “*Ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición*” en “*Convenios Fiscales Internacionales y la Fiscalidad de la Unión Europea*”; Ed. CISS, Valencia 2009, pp. 94.

De esta manera, el centro de la cuestión radica en determinar cuando una persona en el sentido amplio del término que utilizan los CDI, es residente de uno o de ambos estados contratantes, a efectos de reclamar para sí la aplicación del tratado.

Así, se establece en el párrafo 1º del Artículo 4º del MC OCDE, que un residente de un estado contratante, puede reclamar la aplicación de un CDI, cuando de acuerdo a la legislación interna de uno o de ambos estados contratantes configura tal situación, y esté sujeto a imposición en él o en ellos, ya que tiene allí su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Por lo tanto, serán los estados contratantes los que en su legislación interna acorde a los lineamientos generales que los CDI dan, quienes en última instancia terminan definiendo quien es residente y quien no lo es.

Asimismo, a juicio del MC OCDE la fórmula de reenvío a la legislación interna es de algún modo matizada, puesto que no se procederá a considerarse residentes a las personas que estén sujetas a imposición “exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”<sup>159</sup>.

En el caso planteado, está claro que no es aplicable un CDI celebrado por Uruguay a las rentas que obtenga un no residente uruguayo, y que a su vez no sea residente en el otro Estado contratante con nuestro país (por ejemplo, México, España, Portugal, entre otros), tanto sea por haber obtenido una renta de fuente uruguaya o por poseer algún bien en nuestro territorio.

Entendemos pertinente realizar a continuación algunos comentarios sobre las disposiciones que los CDIs contienen respecto a la residencia de las personas físicas y jurídicas, y analizar la coordinación que estos conceptos con nuestra legislación interna.

---

<sup>159</sup> Carmona Fernández, Néstor; en *Ob. Cit.*, Valencia 2009, pp. 95.

## ***5.2 Residencia de las personas físicas en el ámbito de los CDI***

Como ya mencionamos, el Artículo 4º de los CDIs, se remite a la norma del derecho interno para ver quien cumple con la condición de ser residente de uno de los estados.

De acuerdo a ello los estados que firman un tratado pueden establecer distintos criterios a efectos de considerar cuando una persona física es residente de un Estado, pudiendo coincidir o no acorde a sus legislaciones internas.

Esta situación lleva a que, se puedan presentar casos de doble residencia, y el propio convenio tendrá la función dirimir dicha cuestión, en función de las llamadas *“tie break rules”* o *“reglas de desempate”* establecidas comúnmente en el párrafo 2 del Artículo 4º.

En el caso de las personas físicas se determina que habrá de tenerse en consideración a los efectos de determinar en qué Estado la persona es residente a cuestiones tales como las siguientes : a) será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; b) 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); c) 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; d) si viviera habitualmente en ambos estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional; y e) si es nacional de ambos estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Como se puede apreciar, adquieren para las personas físicas transcendencia conceptos tales como vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual, cuando se es nacional de un Estado a los efectos

de un CDI, y finalmente como ha de aplicarse el procedimiento amistoso cuando no pueda resolverse en qué Estado de los contratantes la persona es residente.

Asimismo, es de destacar que los factores antes mencionados siguen un orden, por lo que el mencionado en primer término prevalece sobre los restantes, y así sucesivamente.

En este caso, nuestro país incluye en su legislación interna más de un criterio por el que se puede revestir la condición de residente fiscal, por lo que tendrá más posibilidades de que la persona sobre la que se verificó la “doble residencia” pueda a los efectos del CDI y de las rentas comprendidas “ganar” el “desempate”, y en consecuencia considerarlo como residente uruguayo.

Por último, es necesario aclarar que en los casos de doble residencia de personas físicas, para el resto de las rentas que no se tenga disposición y solución específica en el ámbito del CDI, se continuará siendo residente de ambos estados y provocándose los efectos que ello conlleva.

### ***5.3 Residencia de las personas jurídicas en el ámbito de los CDI***

Al igual de lo que sucede con las personas físicas, el Artículo 4º de los CDIs, se remite a la norma del derecho interno para ver quien cumple con la condición de ser residente de uno de los estados.

Aquí, como vimos en el punto 4.2 y 4.3 del presente trabajo, la legislación uruguaya se apega, para definir cuándo se adquiere la residencia fiscal, a un criterio estrictamente formal y objetivo, determinando que se es residente fiscal, si la persona jurídica se constituyó de acuerdo a lo que indican las leyes nacionales. Algunos autores vinculan a este requisito con el principio de nacionalidad, sin perjuicio de que se ha entendido que este criterio puede llevar a conductas abusivas o de elusión fiscal.

Asimismo se consideran como residentes fiscales por parte de la normativa uruguaya, aquellas entidades que habiéndose constituido de acuerdo a la legislación de otro Estado se redomicilian en nuestro territorio, cumpliendo para

ello con los trámites formales requeridos, y pierden la residencia fiscal si por algún motivo pasan a domiciliarse en el exterior, cumpliendo con la normativa al respecto.

Como vemos, salvo el caso de una sociedad que cambia su domicilio a territorio uruguayo y cumple con todas las normas legales y reglamentarias al respecto, reiteramos nuestro país se apega a un criterio formal y objetivo (lugar de constitución).

Éste hecho al momento de aplicar un tratado puede traer sus inconvenientes, puesto que no es el criterio más utilizado por los países con los cuales el Uruguay ha firmado CDIs, lo que puede llevar a que en ocasiones al momento de definir en donde se es residente a los efectos del tratado, lo sea en el otro Estado contratante.

Por ejemplo, en el caso de España se establece que se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: (a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; (b) que tengan su domicilio social en territorio español; (c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español; a estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

En este caso, si una entidad constituida de acuerdo a las leyes uruguayas, tiene su sede de dirección en España, se cumplirá con la presunción establecida por la norma de derecho interno de dicho Estado, y acorde a las disposiciones del Artículo 4° del párrafo 3° del CDI celebrado entre Uruguay – España, dicha entidad será considerada como residente en España, y por ende, todas las disposiciones del CDI que atribuyen potestad tributaria al



Estado de la residencia, serán aplicables a España, en perjuicio de nuestro país<sup>160</sup>.

Igual solución al caso de España, se presenta los CDI celebrados con Suiza, Liechtenstein y Portugal.

En el caso del CDI celebrado con México, suponiendo que tenemos una entidad que constituida de acuerdo a las leyes uruguayas, como vimos en este caso se cumple con el criterio establecido por el derecho interno uruguayo para ser residente fiscal en nuestro país, pero cuando la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva se encuentre en México, éste Estado reclamará para sí la residencia de la entidad, por lo que estamos en presencia de un conflicto, por la residencia de la persona jurídica en cuestión.

Aquí, entran a jugar nuevamente, las reglas de desempate que se incluyen comúnmente en los CDI en el Artículo 4° párrafo 3°. En el caso del CDI celebrado con México la regla de desempate para las personas jurídicas, es que las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver de común acuerdo la cuestión, considerando su lugar de constitución, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza similar. No obstante, se aclara que en ausencia del citado acuerdo se puede llegar a considerar que dicha persona se encuentra fuera del ámbito del CDI.

Como vemos la solución con México es un acuerdo entre los estados, so pena de no considerar a dicha persona residente a los efectos del CDI, perdiendo los beneficios de aplicarlo.

Las cuestiones antedichas relativas al problema de la definición de residencia fiscal de una persona jurídica exclusivamente como su lugar de constitución, sin agregar algún otro elemento alternativo de configuración (a diferencia de la variedad de criterios previstos para las personas físicas), trae

---

<sup>160</sup> Cáceres, Gabriel; en *“Los convenios para evitar la doble imposición internacional. Renuncia a la competencia tributaria y perjuicio a la inversión externa directa - El caso uruguayo”*, trabajo nacional CIC XXIX – San Juan – Puerto Rico, Agosto 2011, pp. 30 y 31.

indudablemente un problema de aplicación de los CDI desde la perspectiva de nuestro país<sup>161</sup>.

## **6. Consideraciones finales.**

Como regla general, la residencia se asocia al lugar donde se vive, donde se tiene una permanencia estable. No es un concepto que tenga exclusivamente una implicancia fiscal, ya que, otras ramas del derecho lo han analizado, a efectos de determinar los efectos jurídicos que origina, según quien lo aplique.

Inclusive, en el ámbito tributario puede tener más de un significado, según para que se esté haciendo referencia, ya que, como hemos visto, nuestro CTU dispone en sus artículos 26° y 27° definiciones sobre los conceptos de domicilio y domicilio constituido, los que nada tienen que ver con las definiciones de residencia fiscal, en el ámbito del IRAE, IRPF e IRNR, puesto que las primeras, tienen como finalidad facilitar la tarea de la Administración tributaria, en materia de recaudación, fiscalización e incluso eventuales acciones judiciales; mientras que las segundas, están estrechamente vinculadas con los impuestos a tributar y la forma en que estos se determinan. Existen diversos criterios o principios en materia tributaria, que llevan a los estados a adoptar al principio de residencia como criterio de sujeción o vinculación en detrimento del principio de la fuente, uno de ellos es el principio de igualdad.

Desde esta perspectiva, se elimina las desigualdades existentes entre los contribuyentes residentes que reciben toda su renta de un solo territorio –del que son residentes-, de aquellos que perciben sus rentas de distintos territorios.

También, se ha defendido el principio de la residencia por la protección de los ingresos fiscales de los Estados que produce, según lo entienden los países que lo han adoptado como criterio de sujeción. En estos casos, el criterio es complementado con presunciones de conductas elusivas o evasivas cuando

---

<sup>161</sup> Cáceres, Gabriel; en *Ob. Cit.* trabajo nacional CIC XXIX – San Juan – Puerto Rico, Agosto 2011, pp. 31.

los negocios se llevan adelante a través de ciertas jurisdicciones de baja o nula tributación, cuestión que ha llevado a las Administraciones tributarias a desarrollar sistemas de intercambio de información, como lo es, entre otros, el Artículo 26° del MC OCDE.

La residencia es un elemento de conexión o sujeción tributaria subjetivo, ya que, requiere como factor de conexión, la vinculación personal de una persona con un territorio, la que, puede poseer el carácter material o jurídico.

Es material cuando, la persona tiene en sentido estricto su estadía habitual, lugar de dirección, administración o desarrolla su actividad en él, según se trate de una persona física o jurídica.

Es de carácter jurídico, cuando una persona física es nacional de un Estado, o en el caso de una persona jurídica se ha constituido bajo las leyes de este, independientemente en ambos casos, donde residan efectivamente.

Al analizar, en particular la residencia de las personas físicas debe contemplarse distintas cuestiones, para determinar si revisten la calidad de residente fiscal de un Estado o no. Existiendo elementos objetivos, como los son la cantidad de días de presencia física en un estado, y otros que apuntan más a situaciones fácticas o de carácter subjetivo.

En nuestro país el concepto de residente fiscal fue introducido por la LRT, tanto para personas físicas y jurídicas, pero al mantenerse el criterio de la fuente como elemento de conexión o sujeción de la renta, la consecuencia inmediata de ello, es que el verificar la condición de residente determinará el impuesto a tributar por parte de éste.

En el caso de las personas físicas se fijaron condiciones objetivas y subjetivas, mediante las cuales se puede determinar si son residentes fiscales en nuestro país o no; condiciones que fueron tomadas en su mayoría del derecho comparado, del MC OCDE y sus comentarios.

Como condición objetiva, tenemos lo que se ha dado en llamar el “test presencial” o “pertenencia corporal”, es decir, que la persona debe pasar al

menos 183 días en nuestro territorio, incluyendo aquellos momentos de tiempo, en donde, la persona se ausente en forma esporádica del país, y excluyéndose vía una norma reglamentaria los días que pase en nuestro país una persona que esté en tránsito, de acuerdo a lo que disponen nuestras leyes migratorias.

La mencionada condición objetiva, por revestir tal carácter, no deja de presentar problemas, ya sea, en la forma de computar los días, el período en que se hace, o incluso, como incorpora las ausencias esporádicas a ella, cuestiones todas que creemos deberían profundizarse por parte de nuestra normativa, a efectos de evitar problemas al momento de tener que aplicar las normas en cuestión.

Como condiciones subjetivas la norma incluye, en primer lugar, el poseer el núcleo principal o la base de sus actividades radicadas en nuestro país, aunque vía reglamentaria, dicha condición se vuelve objetiva, al determinar que se verifica tal condición si se obtiene la mayoría de la renta, en nuestro país, comparando a estos efectos país a país.

Nada se aclara en este punto, respecto a cómo ha de hacerse la comparación, es decir, en qué momento de tiempo (al comienzo o final del año civil), que tipos de rentas serán las objeto de comparación, y que pasa cuando aún teniendo la mayoría de las rentas en nuestro país, la persona es residente fiscal de otro país, y como ello se prueba.

Todas estas cuestiones, creemos que hubiese sido conveniente que las normas legales, en primer lugar, y en su defecto las reglamentarias las aclararan, a efectos de otorgar certeza, de cuando se está en presencia de un residente fiscal persona física por tener su núcleo principal o base de actividades en nuestro país, descartado el “test de la permanencia”.

Asimismo, la normativa prevé el caso de que se verifique en nuestro país, el centro de intereses económicos o vitales, pero aquí, y solo a los efectos de los intereses vitales, se estableció una presunción de carácter relativo, que como vimos, no resuelve el problema desde un punto de vista sustancial, ya que ella, deja de lado situaciones tales como, la unión concubinaria, la

existencia de hijos mayores que dependen de la persona física, o incluso el alcance del término residencia del cónyuge en nuestro país.

La Administración se ha pronunciado en forma correcta (a nuestro criterio) respecto al concepto de centro de intereses económicos o vitales. Así tenemos las Consultas N° 4.804 y 4.883, en las cuales, atendiendo en ambos casos a la situación económica de las personas, determinó que se daba en nuestro territorio el centro de intereses económicos. Indicio de tal situación son, poseer en Uruguay la única fuente de ingresos, cuentas bancarias, propiedades, entre otras. Todo ello, sin importar la cantidad de días que la persona física permanezca en nuestro país.

Sin embargo, no compartimos el concepto de “renta” considerado por la Administración en la consulta N° 5.457. En esta consulta la DGI sostuvo que la persona sería residente fiscal uruguayo si la actividad económica que le genera mayor caudal de ingresos brutos se localiza en nuestro país. En este pronunciamiento se asimila el término “ingreso bruto” a renta.

La apreciación anterior no se puede compartir, ya que no es lo mismo renta que ingreso en el ámbito tributario. El concepto de renta en este ámbito es el incremento que resulta del patrimonio neto de un sujeto al cabo de un período asimilando el patrimonio neto al capital, y en particular un aumento del capital financiero, lo que indudablemente para que se dé dicho aumento, se deben incurrir en determinados gastos; en cambio, en el concepto de ingreso bruto no hace referencia a ningún tipo de gasto para obtenerlo.

Por otra parte, y en concordancia con lo antes expuesto, cuando la normativa en materia de los impuestos a la renta quiso asimilar el concepto de renta al de ingreso, lo hizo a texto expreso.

Todas las consideraciones efectuadas con respecto al IRPF, son de aplicación, con algunos matices, en las definiciones de residente fiscal de una persona física en el ámbito del IRAE e IRNR, ya que en el caso de estos tributos lo que se modifica es el elemento material del hecho generador del

impuesto, pero no así quien verifica la condición del aspecto subjetivo con relación a una persona física.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, una de las mayores dificultades que entendemos tiene la definición de residente fiscal de las personas físicas, en toda la legislación de los impuestos a la renta en nuestro país, es que la evaluación de las condiciones debe hacerse al final de cada año civil, y no se plantean situaciones que determinen como debe tributar la persona para el año siguiente, además de no considerar en qué momento se pierde la residencia fiscal, en particular con la residencia de la persona física.

Todo ello trae consigo, problemas sustanciales en la determinación de los impuestos por parte de quien verifica el aspecto subjetivo del hecho generador, ya que puede no saber cual ha verificar – IRPF o IRNR, IRAE o IRNR-, y otros de tipo administrativo, en las facultades que tiene la propia Administración tributaria, en función de sus facultades fiscalizadoras.

Tales situaciones están previstas en el derecho comparado y creemos que se hace necesaria su evaluación, para en la medida de lo posible incorporarlas a nuestra normativa en la materia.

En lo que refiere a las personas jurídicas, son aquellos sujetos de derecho, que tienen, derechos y obligaciones desde el punto de vista tributario, por así disponerlos la ley o leyes que disponen su regulación, y que como vimos, podrá para otras ramas del derecho no poseer personería jurídica.

Lo antedicho, trae como consecuencia inmediata, la trascendencia de dirimir el lugar de su residencia.

Podemos apreciar que los distintos países salvo excepciones, utilizan más de un criterio para determinar la residencia de las personas jurídicas, de modo de contemplar la mayor cantidad de situaciones posibles.

Dichos criterios los podemos agrupar en formales y materiales, y en subjetivos y objetivos. Podemos destacar al lugar de constitución o de la sede estatutaria como claros ejemplos de lo que constituye un criterio formal, en

tanto que, ejemplos de criterios materiales podrían ser el lugar de dirección, el lugar de administración o el lugar de control. Si el análisis lo hacemos desde el punto de vista de la vinculación subjetiva y objetiva, la primera considera aspectos propios del contribuyente, como el lugar donde la entidad fue constituida, en donde están sus oficinas principales, donde es dirigida, en tanto que la vinculación es objetiva cuando la residencia se determina en base a las actividades desarrolladas o negocios celebrados generalmente tomando como referencia el territorio de un país.

Como vemos los factores a recurrir para determinar la residencia de una persona jurídica son muy diversos, lo que genera inconvenientes a la hora de determinar el lugar del que son residentes, pudiéndose dar casos de doble o incluso múltiple tributación.

Nuestra legislación fijó un criterio meramente formal para determinar la residencia de una persona jurídica. Se estableció como el lugar de constitución, previéndose la posibilidad del cambio de domicilio y adaptación de la forma jurídica a las leyes uruguayas. No obstante lo antedicho, implícitamente, nuestro país no renuncia a la potestad de gravar las rentas que se obtengan en territorio nacional. En efecto, las características subjetivas o materiales por las que las personas jurídicas suelen ser residentes en otros países (lugar de administración, sede de dirección, entre otras), para el IRAE verifican la condición de EP, lo que determina que serán contribuyentes del impuesto antedicho por todas las rentas obtenidas de fuente uruguaya.

En el caso de las personas jurídicas, los problemas que se presentan con respecto a la adopción por parte de nuestra legislación de un criterio formal para verificar la residencia, se limitan (siempre que no estemos en el ámbito de aplicación de un CDI) a eventuales casos de doble imposición por rentas que son consideradas de fuente uruguaya, pero se generan fuera del territorio nacional, como es el caso de los servicios técnicos.

Como corolario final, podemos afirmar que los criterios para definir la residencia fiscal tanto de personas físicas como jurídicas, no están ajenos a

problemas, muchas veces, por falta de regulación específica y otras, por la poca claridad de los conceptos contenidos en la normativa de nuestro país. Ello indudablemente, requiere esfuerzos para mejorar dicho aspecto, a efectos de otorgar certezas tanto a la Administración tributaria, como a los sujetos pasivos de los impuestos que ella administra.