

RESIDENCIA

Jornadas de la Dirección General Impositiva Setiembre 2011

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la normativa existente en nuestro país en materia de residencia, tema que fuera regulado a partir de la Ley 18.083 de Reforma Tributaria (LRT), del 27 de diciembre de 2006, en el marco de la introducción del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de No Residentes (IRNR) en nuestro Sistema Tributario y de la regulación del concepto de Establecimiento Permanente.

Las modificaciones introducidas al Sistema Tributario Uruguayo en la LRT llevaron a que , a partir del 1 de julio de 2007, cualquier renta generada en nuestro país se encuentre alcanzada por impuesto a la renta, ya sea el IRPF, el IRNR o el Impuesto a las Rentas de las Actividades Empresariales (IRAE) .

Es importante tener en consideración que un mundo globalizado como el actual, necesariamente lleva a que las empresas incrementen sus operaciones fuera de las fronteras de sus países de origen, operando en diversos países ya sea en forma permanente o transitoria. En efecto, cada vez más las empresas trascienden con sus operaciones las fronteras de sus países de origen y ello conlleva un proceso de deslocalización de las empresas y sus recursos.

En virtud de ello, tanto empresas como individuos se trasladan, cada vez más, a diversos países a desarrollar sus negocios y prestar sus servicios.

Asimismo, los individuos también se trasladan por diversos motivos, más allá de los viajes de placer o turismo, a países diferentes a aquel en el cual nacen a efectos de desarrollar sus actividades laborales y muchas veces establecen sus domicilios en ellos.

Uruguay no es ajeno a dicho fenómeno y, en la medida que se introdujeron en nuestra legislación tributaria el IRPF, el IRNR y el concepto de establecimiento permanente, se hizo imprescindible incluir en nuestro sistema tributario normas que contemplen el hecho de que existen personas físicas y jurídicas no residentes obteniendo rentas en nuestro país y de que los residentes uruguayos muchas veces no sólo obtienen rentas en el país, sino también fuera del mismo.

Tal como ocurre en la mayoría de las legislaciones comparadas, la tributación sobre las rentas en nuestro país no es igual para residentes que para no residentes, ya sea desde el punto de vista del impuesto que les corresponde tributar como de las rentas alcanzadas por el mismo.

Al respecto, cabe destacar que la LRT mantuvo el Principio de la Fuente para la determinación de las rentas alcanzadas por impuestos en nuestro país, por lo cual la discriminación entre residentes y no residentes sólo era aplicable a efectos de la determinación de cual impuesto correspondía tributar, en la medida que quien obtuviera la renta fuera residente o no residente en el país.

En efecto, tal como veremos durante el desarrollo del presente trabajo, el concepto de residencia resulta de fundamental importancia al momento de determinar si las rentas obtenidas por un individuo u empresa estarán alcanzadas por el IRPF o, eventualmente, por el IRAE o por el IRNR.

Por su parte, tal como analizaremos más adelante, las Leyes 18.718 del 24 de diciembre de 2010 y 18.719 de 27 de diciembre de 2010 introdujeron importantes cambios en la determinación de la renta alcanzada por IRPF en cabeza de las personas físicas residentes en nuestro país, los cuales están vigentes a partir del 1° de enero del 2011.

En virtud de ello, el concepto de residencia fiscal ya no sólo es aplicable a efectos de determinar cual es el impuesto que corresponde aplicar sobre las rentas generadas en nuestro país, sino que también adquirió nueva trascendencia ya que la fuente de la renta se ha ampliado solamente para los sujetos residentes.

Cabe destacar que, si bien a la fecha del presente trabajo las mencionadas Leyes no han sido reglamentadas aún, las mismas se encuentran vigentes y, por tanto, aquellos aspectos regulados en las mismas que no necesitan de reglamentación para su aplicación deben cumplirse desde el 1° de enero próximo pasado.

Por último, señalamos que el presente trabajo referirá únicamente al concepto de residencia aplicable para las personas físicas, no comprendiendo el análisis de las normas referidas a la residencia de las personas jurídicas y de los establecimientos permanentes.

Previo a ingresar al análisis de las normas contenidas en nuestro sistema tributario referidas a residencia, haremos un breve resumen de los principales aspectos relativos a la tributación que alcanza a personas físicas residentes (IRPF) y no residentes (IRNR).

2. PRINCIPALES ASPECTOS RELATIVOS A IRPF E IRNR

Como manifestáramos anteriormente, la importancia en la determinación de si una persona física es residente o no en nuestro país, radica fundamentalmente en el impuesto al cual estarán sujetas sus rentas (IRPF o IRNR) y en la determinación de las rentas alcanzadas por el mismo.

Dicha distinción es de gran relevancia ya que ambos impuestos están regulados por normas diferentes, básicamente, en cuanto a las rentas alcanzadas, las tasas aplicables y la determinación de los montos imposables.

2.1 IRPF

La LRT introdujo el IRPF¹ sobre las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en el país, las cuales se encontraban hasta la fecha de entrada en vigencia de dicha ley no alcanzadas por impuesto a la renta alguno².

El IRPF es un impuesto dual, que grava de manera diferente dos categorías de rentas, las de capital y las de trabajo.

Las rentas comprendidas en el impuesto son los rendimientos de capital, los incrementos patrimoniales que determine la ley, las rentas de trabajo y las imputaciones de renta que establezca la ley³.

En relación a las rentas alcanzadas, la LRT se afilió a incluir, básicamente, las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas en el país, entendiéndose por tales, las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República⁴.

A partir del 1° de enero del presente año, también se encuentran alcanzadas por el IRPF algunas rentas obtenidas por los residentes en el exterior, por lo cual nuestra legislación se estaría apartando del principio de la fuente y adoptando la renta mundial pero con excepciones.

Es así que la nueva normativa⁵ incorporó como rentas alcanzadas por el IRPF a los rendimientos de capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.

Asimismo, se consideran de fuente uruguaya, las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del IRAE o del IRPF y las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, fuera de la relación de dependencia, en tanto los mismos se vinculen a la obtención de rentas comprendidas por dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

En resumen, las personas físicas residentes deberán tributar IRPF sobre la totalidad de sus rentas de fuente uruguaya y solamente sobre las rentas de trabajo y de capital obtenidas en el exterior descriptas anteriormente.

Dado que al gravarse algunas rentas obtenidas en el exterior por los residentes uruguayos, podría darse una doble imposición sobre las mismas, se prevé la

¹ Título 7 del Texto Ordenado 1996

² Con excepción de las rentas de los trabajadores dependientes que se encontraban alcanzadas por el Impuesto a las Retribuciones Personales, el cual se aplicaba sobre sus salarios nominales y algunas rentas por concepto de comisiones que podrían haber estado alcanzadas por el Impuesto a las Comisiones

³ Art 2º, Título 7 del Texto Ordenado 96

⁴ Art 3º, Título 7 del Texto Ordenado 96

⁵ Leyes 18.718 del 24 de Diciembre de 2010 y 18.719 de 27 de Diciembre de 2010

posibilidad de obtener un crédito fiscal por el impuesto tributado en el exterior, únicamente, en el caso de las rentas mobiliarias, lo cual aun no se encuentra reglamentado.

2.2 IRNR

La LRT también introdujo el IRNR⁶ que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas y otras entidades no residentes en el país.

Las rentas alcanzadas son las rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas a la enajenación habitual de inmuebles, los rendimientos de trabajo y de capital y los incrementos patrimoniales⁷.

Al igual que para el IRPF, se definen como rentas de fuente uruguaya las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República⁸.

En el caso del IRNR se ha mantenido el principio de la fuente en la determinación de las rentas alcanzadas.

Existe una única excepción que ya estaba contemplada en la LRT y que refiere a que se consideran de fuente uruguaya las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE, fuera de la relación de dependencia, en tanto los mismos se vinculen a la obtención de rentas comprendidas por dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

3. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS Y APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA EN LA TRIBUTACIÓN A LA RENTA

Los Estados ejercen su Potestad Tributaria al regular sus sistemas tributarios y definir a quienes corresponderá tributar y sobre que rentas lo harán.

Según expresa Serrano Anton⁹, normalmente los factores de vinculación del poder tributario se pueden clasificar en personales (i.e. residencia o nacionalidad) o reales (i.e. consideraciones de índole económica-lugar donde se produce la renta).

Dicho autor identifica además dos principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados, a saber, el principio de territorialidad y el principio de nacionalidad.

⁶ Título 8 del Texto Ordenado 1996

⁷ Art 2º, Título 8 del Texto Ordenado 1996

⁸ Art 3º, Título 8 del Texto Ordenado 1996

⁹ Serrano Anton, Fernando: Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional en Documentos, No 24/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002

De acuerdo con el primero, las leyes tributarias sólo se aplicaran a quienes residan en el territorio o tengan con el mismo una determinada relación, a través de la obtención de rentas o de la posesión de patrimonio en el mismo.

En aplicación del principio de nacionalidad por su parte, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, sin importar su lugar de residencia o aquel en el cual obtengan sus rentas.

En el mismo sentido, Fraschini ¹⁰ entiende que, a efectos de determinar la conexión tributaria entre un sujeto y el Estado, existen dos factores de vinculación, a saber, uno objetivo (es el criterio de la fuente el cual dispone el gravamen de todas las rentas obtenidas, los bienes situados y los negocios celebrados en un determinado lugar con independencia de quienes sean los beneficiarios o donde residan los mismos) y uno subjetivo (evalúa la vinculación personal con un determinado territorio).

El tema es de compleja resolución y no existe ningún principio que obligue a los Estados a no otorgar relevancia y consecuencias jurídicas internas a actos y circunstancias acontecidos en el extranjero. Por lo tanto, no existe en el Derecho Internacional un Principio de la Territorialidad Material que sea equivalente al Principio de la Territorialidad Formal, según el cual el Estado sólo puede ejercer soberanía dentro de sus límites territoriales¹¹.

En consecuencia, si bien existen diferentes opiniones doctrinarias al respecto de cómo aplicar los mencionados principios, todas coinciden en que se requieren ciertos factores de conexión entre el sujeto alcanzado y el Estado, al momento de adoptar los mismos y resolver gravar las rentas de ciertos individuos bajo ciertas circunstancias.

Asimismo, existe una especie de consenso entre los Estados que se refleja en el Principio de la Territorialidad Limitada u Objetiva que indica que el Estado puede ejercer jurisdicción sobre hechos ocurridos fuera de su territorio, pero que tienen efectos en el mismo¹².

Tal cual lo señala Serrano Anton¹³, existe de parte de la mayoría de los países un abandono del principio de nacionalidad ya que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen la existencia de una relación del

¹⁰ Fraschini, Juan Ignacio, "La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo", Rev tributaria 193, pág. 475

¹¹ Vogel, Klaus : Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Auflage, Verlag C.H.Beck, München 2000, p95,; Kluge, Volker, Das Internationale Steuerrecht, Auflage; Verlag, C.H. Beck, München 2000. P 78, Tipke/Lang, Steuerrecht, Dr Otto Schmidt Verlag, 17. Auflage, Köln 2002, p28

¹² Teijeiro, Guillermo "Aplicación de las normas tributarias en el espacio en Tratado de Tributación" Tomo I, Volumen I, dirigido por Horacio Garcia Belsunce, Editorial Astrea; Buenos Aires 2003, pág. 728

¹³ Serrano Anton, Fernando: Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional en Documentos, No 24/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002

individuo con el mismo, ya sea por ser residentes en el, por obtener rentas en su territorio o por tener relaciones económicas en el mismo.

En dicho sentido, en relación a la aplicación del concepto de residencia, Fraschini concluye que la residencia comprende las distintas formas de conexión material que puede tener una persona física o una entidad con un Estado, para quedar sometido a su Potestad Tributaria¹⁴.

Al respecto del principio de residencia, tal cual lo desarrolla Fraschini¹⁵, citando a otros autores¹⁶, en el Derecho Tributario Internacional el mismo aparece en general ligado a la distribución de la Potestad Tributaria, es decir, a la determinación de los límites jurisdiccionales dentro de los cuales el Estado, en sus relaciones con otros Estados, puede ejercer sus facultades impositivas.

Es importante tener en consideración que el principio de residencia no es independiente del de territorialidad sino que confirma el mismo¹⁷.

En dicho sentido, la mayoría de los Estados han adoptado el principio de residencia alcanzando la renta mundial obtenida por los residentes en el país.

En general, las legislaciones combinan entonces los principios de fuente y residencia, aunque existen países que han adoptado el principio de territorialidad en forma estricta (tal era el caso de Uruguay previo al dictado de las Leyes 18.718 y 18.719).

La adopción del principio de la renta mundial en la mayoría de los países responde, no solo a un afán recaudatorio para no renunciar a los ingresos obtenidos por sus residentes en el exterior, sino también buscando equidad, en el entendido de que no resulta justo gravar mas a los que obtienen sus rentas en el país que a quienes las obtienen en el exterior.

Asimismo, la aplicación de la renta mundial también encuentra su fundamento en la búsqueda de gravar la renta según la capacidad contributiva de los sujetos residentes en un país, lo cual no se logra en aplicación del principio de la fuente.

No obstante esa tendencia mundial que se ha dado de gravar las rentas de fuente universal de los residentes de un país, entendemos importante

¹⁴ Cfr OECD, Commentary on Article 4 concerning the definition of resident en Materials on International & EC Tax Law, Kees van Raad, Volume 1, International Tax Center, Leiden, 4th edition, 2004, pág. 91

¹⁵ Fraschini, Juan Ignacio, "La incorporación del principio de residencia fiscal en el sistema tributario uruguayo", Rev tributaria 193, pág. 475

¹⁶ Martín, Jiménez, García Prats, Calderón Carrero "Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint Gobain Decisión of the ECJ, Bulletin of the IBDF, June 2001, pág. 242

¹⁷ F Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1993, Edición pág. 121

mentar que las dificultades que ello ha ocasionado, han llevado a la doctrina a repensar dicho aspecto y discutirlo¹⁸.

4. INTRODUCCIÓN DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA EN NUESTRA LEGISLACIÓN

Tal como manifestáramos anteriormente, básicamente los objetivos que buscan las legislaciones al gravar las rentas de las personas físicas y en particular afiliarse al principio de la renta mundial, alcanzando las rentas que obtienen sus residentes en todo el mundo son de equidad, de gravar según la capacidad contributiva de las personas y también recaudatorios.

En ocasión de dictarse la LRT en nuestro país, se explicitaron algunos objetivos de la misma, tales como, la simplificación y racionalización de la estructura tributaria, la mejora de la competitividad del país y la búsqueda de la equidad, tanto horizontal como vertical.

En particular, a efectos de lograr la equidad, se introdujeron cambios en materia del impuesto a la renta y se introdujeron el IRPF sobre las rentas obtenidas en nuestro país por las personas físicas residentes en el mismo y el IRNR sobre las rentas obtenidas en el mismo por personas físicas y jurídicas no residentes.

De allí la importancia de determinar los criterios para la categorización de residentes a efectos de la aplicación de dichas normas y la determinación del impuesto que corresponde tributar.

Por su parte, tal como manifestáramos, desde la entrada en vigencia de la LRT y hasta el 31 de Diciembre de 2010, se mantuvo en nuestra legislación el principio de la fuente a efectos de la determinación de las rentas gravadas.

Sin embargo, los cambios introducidos a partir del 1° de enero de 2011 buscando nuevamente una mayor equidad en la tributación de las personas físicas residentes, determinaron que las personas físicas residentes encuentren alcanzadas por el IRPF no sólo sus rentas obtenidas en el país, sino algunas rentas obtenidas en el exterior.

Ello conduce a que el concepto de residencia contenido en nuestra legislación ha adquirido una mayor importancia en la aplicación de los impuestos que gravan las rentas.

Antes de ingresar en el análisis de las normas contenidas en nuestra legislación en las cuales se han establecido los criterios a efectos de determinar la residencia fiscal de los individuos, entendemos importante señalar el uso de dicho término en el ámbito de la OCDE.

¹⁸ Congreso de la International Fiscal Association (IFA) celebrado en Buenos Aires en setiembre de 2005 sobre tema "Fuente y Residencia: nueva configuración de sus principios" (Cahiers de Droit Fiscal International, The Netherlands, 2005)

Al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha empleado el término residente para designar a aquellas personas presentes en un Estado o que disponen en el mismo de un domicilio o una residencia, hallándose sometidos a gravamen normalmente por su renta mundial.

Como veremos en el presente trabajo, nuestra legislación enmarca el término residencia en alguno de dichos conceptos.

5. CONCEPTO DE RESIDENCIA CONTENIDOS EN LRT

5.1 Conceptos generales y criterios para su determinación

Tal como manifestáramos anteriormente, el presente trabajo refiere únicamente al concepto de residencia que alcanza a las personas físicas.

En primer lugar, entendemos importante destacar que quien obtenga la residencia legal no necesariamente se constituirá en residente fiscal y viceversa, ya que son categorías diferentes entre sí y reguladas por distintas normas.

La residencia legal se otorga a aquellos extranjeros que pretenden instalarse en el país ya sea para desarrollar actividades remuneradas, o por otros intereses laborales, impositivos o personales. La misma se obtiene luego de un trámite especial ante la Dirección Nacional de Migraciones, para el cual el individuo deberá acreditar el cumplimiento de determinados requisitos.

Por su parte, la residencia fiscal es un concepto que, como ya manifestáramos, introdujo la LRT y es totalmente distinto al de residencia legal.

El mismo está regulado, en relación a las personas físicas, por el art 14 del Título 4 (IRAE), el art 6° del Título 7 (IRPF) y el art. 7° del Título 8 (IRNR) del Texto Ordenado 96.

A continuación analizaremos cada uno de los criterios contenidos en las referidas normas, a efectos de calificar como residente fiscal o no en nuestro país.

Al respecto los mencionados artículos definen a la persona física residente de la siguiente manera:

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

A) Que permanezca más de 183 días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia 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 a 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 aquel...”

En primer lugar, es importante tener en consideración que no es necesario que se den simultáneamente todos los criterios definidos anteriormente transcritos, a efectos de que se categorice a un individuo como residente fiscal en nuestro país.

En efecto la norma es muy clara al establecer que se entenderá que un individuo es residente cuando se de cualquiera de los criterios contenidos en la misma en forma indistinta. Por lo tanto, basta con que se dé uno de los mencionados criterios para que se deba considerar al individuo como residente a efectos fiscales.

Asimismo, como puede apreciarse, el concepto de residencia elegido por nuestro legislador no atiende al domicilio de las personas, como lo hacen otras legislaciones comparadas, sino a determinar cuál es la residencia fiscal del individuo, básicamente a través de su presencia física en Uruguay. Es decir se atiende a donde se encuentre físicamente el sujeto.

En efecto, el criterio que ha sido plasmado en dichos artículos es el de residencia habitual, como forma de determinar la mayor o menor vinculación del individuo con el Estado y, en consecuencia, su forma de tributación.

Nuestra ley sigue casi textualmente a la española en este concepto y tal como afirma Serrano Anton¹⁹, en relación a la misma, se establece un concepto de residencia efectiva, frente al de residencia registral, por lo que, a efectos de la aplicación de dicho criterio resulta irrelevante tanto la nacionalidad como el domicilio legal o la residencia administrativa.

Analizaremos a continuación los diferentes criterios contenidos en la definición de residente antes transcrita, en forma independiente.

a) *Permanencia de más de 183 días durante el año civil en territorio uruguayo.*

El primer criterio establecido por los mencionados artículos es de carácter objetivo y refiere a la permanencia en Uruguay durante más de 183 días en el año civil.

¹⁹ Serrano Anton, Fernando: Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional en Documentos, No 24/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002

Cabe destacar que dicho criterio es el más acogido en el Derecho Comparado tal cual lo señala D'Angelo²⁰.

Por su parte, como ya manifestáramos, se trata de un criterio puramente objetivo de calificación que únicamente atiende a la presencia física de las personas en el país, sin comprender otros factores indiciarios de los vínculos que las mismas puedan tener con el mismo.

La norma legal ofrece algunas dudas en su interpretación ya que no se definen algunos aspectos que resultan importantes al momento de aplicar la misma.

Un ejemplo de ello es la ausencia en la norma legal de referencia alguna al momento en que debe comenzar y terminar de computarse el plazo establecido.

En dicho sentido, el art 5º bis del Decreto 148/07, reglamentario del IRPF, y el art. 14º bis del decreto 149/07, reglamentario del IRNR establecen que para determinar el período de permanencia en territorio uruguayo de las personas físicas, se consideraran todos los días en que se registre presencia física efectiva en el país, cualquiera sea la hora de entrada o salida del mismo.

En virtud de ello, si una persona arriba a nuestro país a las 23 horas de un día, dicho día debe tenerse en consideración a efectos del cómputo, aun cuando sólo se haya permanecido una hora en el país.

Si bien ello puede parecer poco razonable, resulta un criterio práctico de simple implementación de la norma.

Asimismo, se establece en los mencionados artículos de los decretos reglamentarios que no deberán computarse los días en que las personas se encuentren como pasajeros en tránsito en Uruguay, en el curso de un viaje entre terceros países. Dicha norma es de total lógica ya que no se puede inferir la residencia de una persona en nuestro país considerando días en los cuales simplemente transite entre dos países por Uruguay.

Por su parte, como puede apreciarse en la norma legal transcrita anteriormente, a efectos del cómputo de los mencionados 183 días, se deben computar las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En este caso la norma se aparta del principio establecido de presencia física en el país a efectos del cómputo del período mínimo de permanencia para configurar la hipótesis de residencia y se afilia a un principio de permanencia global en el territorio.

Al respecto, las mencionadas normas reglamentarias establecen que las ausencias serán consideradas esporádicas en la medida que no excedan

²⁰ D'Angelo, Pablo, "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo Impuesto a las Rentas de no Residentes y comparativo parcial con el modelo español" Revista Tributaria 193, julio- agosto 2006, pág. 445

treinta días de corridos, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En conclusión, si la persona se ausenta del país por menos de 30 días, dichos días se computarán a efectos del cómputo de los 183 días previstos para configurar la situación de residente fiscal.

Debe tenerse en consideración que la norma reglamentaria citada no contiene mención alguna al motivo de dichas ausencias ni excluye las ausencias esporádicas realizadas por algún motivo en especial. En virtud de ello, cualquier ausencia del país por un periodo inferior a treinta días, sin importar la causa de la misma, se considerará ausencia esporádica en los términos de la reglamentación y deberá tenerse en consideración a efectos del cómputo de los 183 días necesarios para constituir la condición de residente fiscal.

Por el contrario, si el individuo se ausentara por más de 30 días, el período de ausencia no se considerará a efectos del cómputo.

En relación a la excepción al cómputo de las ausencias esporádicas cuando el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, la misma lleva a que nuestro país estaría renunciando a su Potestad Tributaria ante un eventual caso de doble tributación.

Tal como lo establece el mencionado art 5º bis del decreto reglamentario del IRPF y el art 14º bis del decreto reglamentario del IRNR, la residencia fiscal en otro país se podrá probar exclusivamente mediante un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado.

Asimismo, tal como expresa Fraschini²¹, citando a Serrano Anton, el certificado acreditará que la persona es residente fiscal en un Estado determinado, de acuerdo a la normativa interna de éste, la cual puede diferir de la nuestra ya que la norma no establece ninguna exigencia al respecto.

En consecuencia, al exigirse como único medio de prueba la emisión de dicho certificado deberá aceptarse el mismo sin importar la normativa que rige el principio de residencia fiscal en el país de su emisión.

Cabe destacar que no se prevé solución alternativa para un eventual caso en que la Autoridad Fiscal de un país no expida dichos certificados. Entendemos debería preverse que en dicho caso pudiera presentarse algún otro tipo de documentación que pruebe fehacientemente el carácter de residente fiscal del individuo en otro país.

Al respecto, debe tenerse en consideración que la ley sólo exige que se acredite la residencia fiscal en otro país y que a través del decreto se limitó el medio de prueba exclusivamente a un certificado de residencia emitido en el otro país.

²¹ Fraschini, Juan Ignacio ob. Cit. pág. 489

En virtud de ello, en caso que en el país de residencia fiscal de la persona la Autoridad Fiscal no emita el certificado exigido, entendemos debería aceptarse la acreditación de la residencia fiscal por otros medios fehacientes que acrediten la verdadera situación en relación a la residencia fiscal del individuo en el Estado de que se trate.

Cabe destacar que, a diferencia de algunas legislaciones comparadas, nuestra legislación no prevé solución alguna para aquellos casos en que el certificado de residencia fiscal se obtenga de un país con nula o baja tributación, lo cual sería recomendable incluir. Tal como están las normas hoy, nuestro país debería aceptar dichos certificados y se estaría renunciando a la Potestad Tributaria aun cuando el individuo tampoco estaría alcanzado por impuesto a la renta o lo estaría a una tasa muy baja en el país de residencia fiscal.

Por último, es importante tener en consideración que la condición de residente fiscal se debe analizar al fin del año civil para poder así medir si transcurrieron los 183 días de permanencia establecidos por la norma.

b) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

Como manifestáramos anteriormente, el solo cumplimiento de esta hipótesis tiene como consecuencia que el individuo sea considerado residente fiscal en Uruguay, sin importar si cumple con el criterio objetivo de permanencia en el país de 183 días durante el año civil antes analizado.

Analizaremos por separado los tres conceptos contenidos en esta hipótesis.

i) Núcleo principal o base de actividades

Tal como manifiesta Fraschini²² la determinación del núcleo principal o base de actividades es un claro concepto jurídico indeterminado y ofrece algunos inconvenientes en su aplicación.

Podría intentar resumirse que la base de actividades es donde una persona está empleada si es dependiente o tiene sus oficinas y posee su lugar habitual de trabajo, si es independiente.

Al respecto, el decreto reglamentario del IRPF, en su art 5° bis y el decreto reglamentario del IRNR, en su art 14° bis establecen que se entiende que una persona radica en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades, cuando genera en el país rentas de mayor volumen que en cualquier otro país.

Como puede apreciarse, se ha adoptado un criterio objetivo y cuantificable a efectos de determinar si la persona tiene su núcleo principal o base de actividades en el país.

²²

Fraschini, Juan Ignacio ob. Cit pág. 491

En resumen, se plantea básicamente que si el trabajador genera sus rentas habituales en Uruguay tribute como residente en nuestro país ya que allí se encuentra su núcleo de negocios.

La comparación en el volumen de rentas obtenidas debe realizarse considerando cada país en el cual se obtienen rentas en forma individual. Si las rentas obtenidas por el individuo en Uruguay son mayores que las obtenidas en cualquier otro país se considerara residente uruguayo, en aplicación del criterio bajo análisis.

Dicha posición ha sido sostenida por la DGI a través de la Consulta 5.457 del 3 de enero del 2011, en la cual el consultante plantea dos situaciones: 1) Un ciudadano uruguayo no residente, recibiría en herencia padrones rurales, cuyas hectáreas están pobladas con ganado, que explotaría con otras hectáreas que adquiriría. Además obtendría por herencia un inmueble urbano; 2) En la segunda hipótesis un ciudadano uruguayo no residente recibiría en herencia padrones rurales y enajenaría una parte y el resto las daría en arrendamiento al sujeto de la primera situación.

El consultante plantea qué tipo de renta devengada (de capital, de trabajo o mixta) necesitarían acreditar ante la DGI para que la autoridad fiscal les conceda un certificado de residencia fiscal en Uruguay.

La DGI en respuesta a dicha consulta establece que debe cumplirse indistintamente alguno de los criterios contenidos en la ley.

Asimismo, destaca que en el caso objeto de consulta el concepto de renta debe desarrollarse asociado a la noción de núcleo principal, lo que implica que será aquel lugar donde se realice la actividad económica que genere el mayor caudal de ingresos brutos.

Por último, señala que la comparación debe realizarse país por país y no la sumatoria de todos los países respecto a Uruguay y por cada año civil.

Tal como señala el Cr. Cáceres²³ la medición de si la persona tiene su núcleo principal o base de actividades en Uruguay, lo cual se realiza comparando las rentas obtenidas por la misma en nuestro país y en cada uno de los demás países donde obtenga rentas, deberá hacerse necesariamente al cierre del año, momento en el cual se contará con los datos necesarios para realizar la mencionada comparación.

En virtud de ello, la persona no conocerá su situación fiscal durante el año, dificultándose, por ejemplo la determinación del régimen de anticipos al cual se encuentre sujeta.

No obstante, entendemos que en caso que finalmente califique como residente fiscal en atención a la hipótesis bajo análisis, en la mayoría de los casos

²³ Cáceres, Gabriel, ob.cit pág. 10

cumplirá con algún otro de los criterios contenidos en la normativa para la configuración de la residencia fiscal, lo cual solucionaría el problema planteado.

La aplicación exclusiva de la hipótesis bajo análisis podría llevar a que en un año una persona obtenga excepcionalmente sus mayores ingresos en Uruguay, sin radicarse ni realizar actividades en el país y deba tributar como un residente.

Dicha solución no parece muy lógica y ha sido resuelta de diversas maneras por las legislaciones comparadas pero nuestra legislación no ha previsto excepciones a este principio.

Si bien el criterio es simple y de relativa facilidad en su aplicación, cabe destacar que el mismo resulta bastante imperfecto ya que su aplicación podría llevar a algunas situaciones de poca razonabilidad en la categorización del individuo y de doble tributación. En virtud de ello, sería recomendable que el criterio de medición contenido en la reglamentación fuera complementado con otras manifestaciones de residencia tales como la localización del patrimonio.

Por otra parte, si bien la norma refiere a la generación en Uruguay de las rentas de mayor volumen, es interesante señalar que la Consulta de la DGI antes mencionada refiere a la obtención del mayor caudal de ingresos brutos.

Dicha definición dada por parte de la Administración permite despejar algunas dudas en cuanto a la definición de las rentas que deben compararse ya que se establece que la comparación deberá realizarse sobre ingresos brutos, lo cual en principio no admitiría ninguna deducción de gastos a los mismos.

Si bien el concepto de renta no coincide con el de ingresos brutos y, por tanto, la DGI estaría tomando una posición que podría diferir de la solución reglamentaria, debemos destacar que el término ingresos brutos resulta de más fácil aplicación.

Ello no obsta a que, más allá de la posición esgrimida por la DGI, se pueda comparar la renta obtenida en cada país y no los ingresos brutos, pero deberá tenerse en consideración las dificultades de interpretación que ello conlleva.

No se ha reglamentado tampoco cuál sería el medio de prueba para que una persona pueda demostrar a la DGI los ingresos obtenidos en los diferentes países, ya sea para la obtención de un certificado de residencia en Uruguay demostrando que los mayores ingresos se obtienen en el país, como para poder comprobar que no se es residente uruguayo porque los mayores ingresos se obtienen en el exterior.

Entendemos que cualquier medio de prueba sería viable en cuanto el mismo ofrezca una razonable certeza y confiabilidad. Cabe destacar que la DGI a través de su Consulta 5.457 antes mencionada identificaba como un posible medio de prueba a efectos de solicitar el certificado de residencia uruguayo, las declaraciones juradas de impuestos presentadas en el exterior.

ii) Intereses económicos

También se define como criterio para definir la residencia que el individuo radique en territorio nacional sus intereses económicos.

Es importante tener en consideración que de la redacción de la norma surge que este criterio se plantea como una alternativa al visto anteriormente de tener el núcleo principal o la base de actividades en el país.

Por su parte, la reglamentación no refiere a este criterio en particular ni fija pautas objetivas para su determinación como lo hace en el caso del criterio antes comentado.

En virtud de ello, se deberá recurrir a otras fuentes a efectos de interpretar en qué circunstancias una persona tiene sus intereses económicos o vitales en un país.

Obviamente los intereses económicos son aquellos que tienen que ver con la economía de los individuos, con sus ingresos y su patrimonio.

Ello nos lleva a concluir que la localización del patrimonio y de las actividades que le generan riqueza al individuo son elementos importantes para la aplicación de este criterio.

A efectos de evaluar el mismo se deberá atender a factores subjetivos y objetivos así como a factores cualitativos y cuantitativos, los cuales permitirán evaluar la situación en su conjunto.

En efecto, el solo hecho de tener un patrimonio importante en Uruguay no puede llevar a concluir que una persona tiene su centro de intereses económicos en el país ya que quizás no constituye su principal fuente de ingresos y ni la persona ni su familia viven habitualmente en el país.

Por otra parte, podría ocurrir que una persona realiza su actividad básicamente en el exterior pero su empleador es una empresa uruguaya y su familia y patrimonio están radicados en el país. En dicho caso podría sostenerse que, aun cuando desarrolla la mayoría de su actividad generadora de su renta en el exterior, el centro de intereses económicos y vitales se encuentra en Uruguay.

Dicha posición ha sido sostenida por la DGI en la Consulta 4.804 del 18 de febrero de 2008, como respuesta a un profesional independiente uruguayo que planteo que permanecía más de 183 días en el año en el exterior trabajando para una empresa uruguaya a quien facturaba sus servicios y por dicho motivo entendía calificaba como no residente. La DGI no compartió dicha opinión argumentando que, más allá de que el mismo permaneciera fuera del país más de 183 días en el año, dado que facturaba sus servicios a una empresa uruguaya se presumía que probablemente radicaba en Uruguay sus intereses económicos y quizás también su cónyuge e hijos menores vivieran en el país.

Por tanto, en la medida de que se dieran dichas hipótesis, se estaría cumpliendo con uno de los criterios contenidos en la definición de residencia y ello sería suficiente para calificar como tal ya que los mismos aplican en forma indistinta.

Por su parte, en la consulta No. 4.883 del 13 de mayo de 2008, una persona física describe que es empleado de una firma local lo cual constituye su única renta y que si bien viaja al exterior por motivos laborales permanece en el país más de 183 días al año, si se computan las ausencias esporádicas. Asimismo posee cuentas bancarias e inmuebles en el país, donde vive con su cónyuge.

La DGI responde que con los elementos aportados se entiende la persona tiene el núcleo principal o la base de actividades o sus intereses económicos en el país y, por tanto, sería considerado como residente fiscal.

Cabe destacar que en ambas consultas la Administración evaluó los diferentes elementos subjetivos y objetivos que describían las situaciones y arribó a la conclusión de que se cumplía con que los consultantes tenían el núcleo principal, la base de actividades y los intereses económicos en el país.

Las mencionadas consultas no son claras al concluir que se cumple en ambos casos consultados con las tres hipótesis transcritas y no se distingue en el cuerpo de las mismas cuáles serían los elementos que llevan a dichas conclusiones para cada una de ellas, sino que se tratan en forma genérica.

En la medida que las hipótesis planteadas por la norma se deben analizar de manera independiente para la categorización de un individuo como residente fiscal en Uruguay, ya que el cumplimiento de cualquiera de ellas en forma indistinta provoca dicha calificación, deben analizarse necesariamente los elementos que caracterizan a cada una de ellas en forma separada, más allá de que probablemente en muchos casos se dé más de una de las hipótesis en forma simultánea.

En efecto, cabe reflexionar que los conceptos de núcleo principal y base de actividades están estrechamente vinculados con los de intereses económicos o vitales, más allá de que la norma los ha tratado en forma independiente y ha establecido como viéramos un criterio objetivo de medición de la existencia de núcleo principal o base de actividades.

Asimismo, debe también tenerse en consideración que al momento en que la DGI dio respuesta a dichas consultas, no se había dictado aun el art 5° bis del decreto reglamentario que precisa algunos de los conceptos a tener en consideración al evaluar el cumplimiento de las referidas hipótesis, tales como, el lugar de generación del mayor ingreso.

También resulta interesante analizar que el concepto “centro de intereses económicos” se encuentra recogido en el Modelo OCDE²⁴, en cuyos

²⁴ Modelo OCDE, art 4º, inciso 2, Comentarios al 2do párrafo del artículo 4º de MC OCDE, apartado 15o

comentarios se establece que se considera que una persona tiene el centro de sus intereses económicos o vitales en el Estado con el que tiene relaciones personales o económicas 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 se deben evaluar en su conjunto²⁵.

Como puede apreciarse, dicho concepto resulta más amplio que la definición dada por nuestra normativa al núcleo principal o base de actividades que deberá medirse únicamente en atención a los ingresos obtenidos y atiende a otros elementos que hacen a la vinculación del individuo con el Estado.

iii) Intereses vitales- Presunción de residencia de cónyuges e hijos menores

Una de las hipótesis de configuración de residencia fiscal es que el individuo tenga sus intereses vitales en el país.

Al respecto, tal como viéramos anteriormente, la ley establece que 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 aquel.

Por su parte el inciso 4º del art 5º bis y del art 14º bis de los decretos reglamentarios establecen que “Se presumirá que el contribuyente tiene sus intereses vitales en el país, cuando residan en la República su cónyuge e hijos menores de edad que de él dependan, siempre que el cónyuge no esté separado legalmente (artículo 154 y siguientes del Código Civil) y los hijos estén sometidos a Patria Potestad. En caso que no existan hijos bastará la presencia del cónyuge”.

Esta presunción considera los intereses personales a los que también refiere el Modelo de CDI de la OCDE²⁶.

Una presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para afirmar uno desconocido²⁷.

Por tanto, en el caso se presume que si se da la hipótesis prevista en cuanto a que el cónyuge y los hijos residan habitualmente en el país, el individuo será residente fiscal en Uruguay.

²⁵ Los comentarios transcritos del Modelo OCDE refieren a aquellas situaciones en donde una persona física es residente fiscal de dos estados y se tiene que determinar en cuál de ellos se le considera como tal a efectos de la aplicación o no de un CDI

²⁶ ART 4, INC 2 DEL Modelo de CDI de la OCDE

²⁷ Faget, Alberto y Varela, Alfonso “ La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta”, Rev Tributaria No 69, noviembre-diciembre 1985, pág. 455

Lo que debe probarse entonces es que se verifique la hipótesis de la presunción a efectos de que la misma opere.

Asimismo, no debemos olvidar que la ley establece que se admite prueba en contrario por lo cual se trata de una presunción relativa y no absoluta.

Al respecto, entendemos que la aplicación de la misma tiene numerosas dificultades de índole práctica.

En primer lugar, la norma bajo análisis refiere a la residencia del cónyuge e hijos, lo cual tiene las dificultades ya analizadas anteriormente en cuanto a la determinación de que se entiende por residencia.

En efecto, a diferencia de la legislación española, no se precisa en nuestra legislación que deban utilizarse los mismos criterios previstos para el individuo (permanencia de 183 días en el país, núcleo principal o base de actividades, centro de intereses económicos o vitales) a efectos de probar la residencia del cónyuge y los hijos.

Esto en principio puede generar dificultades en su aplicación pero resulta lógico interpretar que podrán aplicarse los mismos criterios, más allá de que deberían aceptarse otros criterios no previstos que probaran fehacientemente la residencia de cónyuge e hijos.

Por otra parte, se prevé como hipótesis en la cual no aplicaría la presunción bajo análisis aquellos casos en los cuales la persona y su cónyuge se encuentren legalmente separados. Sin embargo no se incluyen aquellas uniones no matrimoniales o concubinarias, ni se excluyen aquellas separaciones de hecho, no legales. Cabe destacar que estas situaciones han sido contempladas en otras normas tributarias relativas al IRPF o al Impuesto al Patrimonio a efectos de evitar situaciones de inequidad.

Tampoco se prevén situaciones tales como que algún hijo menor que dependa de él no viva en el país o que el cónyuge viva en el exterior y tenga sus intereses económicos en el país, caso en el cual configuraría el carácter de residente pero no sería razonable concluir que por ello el individuo deba calificarse como residente.

En relación al término dependencia, no se precisa en la ley si se trata de dependencia económica o en el ámbito del derecho civil. El criterio razonable debería ser que los mismos estén sometidos a la Patria Potestad del individuo, tal cual lo recogió el decreto reglamentario.

Es importante también destacar que nuestra legislación, al igual que la española, no incluye en el concepto, un elemento que usualmente está asociado a los intereses vitales y es la existencia de vivienda permanente.

Asimismo, debemos analizar qué significa que admite prueba en contrario ya que las normas no establecen nada al respecto.

En virtud de ello, entendemos que cualquier prueba en contrario debería ser admitida en la medida que sea confiable.

Compartimos la posición esgrimida por el Cr. Cáceres²⁸ en cuanto a que, si bien en toda la normativa que refiere al concepto de residencia de los individuos contenida en nuestro Sistema Tributario uruguayo, la única prueba que aparece como admitida para demostrar residencia fiscal en otro país es un certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal del otro país y, por tanto, debería aceptarse como prueba en contrario a la presunción bajo análisis, no debería ser la única prueba admisible.

Por último cabe destacar que a diferencia de la legislación española, nuestra legislación contempló a través del decreto reglamentario, la situación en la cual no existan hijos en cuyo caso la presunción se refiere únicamente al cónyuge.

5.2 Obtención de certificado de residencia fiscal en Uruguay

Para probar que se es residente fiscal en Uruguay se podrá obtener un Certificado de Residencia Fiscal.

El último inciso de los citados artículos 5º bis y 14º bis, establecen que la DGI será la autoridad competente a efectos de la emisión de los certificados que acrediten la residencia fiscal en nuestro país.

El trámite deberá realizarse en forma anual y dependerá de cada situación particular.

Cabe destacar que la DGI ha emitido un instructivo en el cual se detalla la información que deberá adjuntarse a la Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal, que deberá presentarse por cada período fiscal y en 2 vías. Los datos básicos que debe contener el mismo serán:

- Nombre
- Número de identificación: RUC, CI, DNI o Pasaporte (adjuntar fotocopia)
- Período: ejercicio fiscal por el que se requiere el certificado
- Domicilio particular en el caso de personas físicas
- Convenio internacional que se invoca en caso que corresponda
- Institución ante la que se exhibirá el certificado: organismo ante el cual se presentará el certificado

Asimismo, dicho instructivo indica que la persona que solicite el certificado de residencia fiscal en el país, deberá acreditar los extremos requeridos por el legislador a efectos de probar la misma.

En el caso de la persona física, la información mínima a suministrar a efectos de probar su permanencia en el país por más de 183 días, consistirá en el certificado de los movimientos migratorios expedidos por la Dirección Nacional

²⁸

Cáceres, Gabriel, ob.cit pág. 15

de Migración correspondiente al año o años por los que se requiere la certificación.

Por su parte, la DGI se ha expedido a través de la Consulta No. 5.457 del 3 de enero de 2011, ya comentada anteriormente, sobre algunos aspectos relativos a la obtención del certificado de residencia fiscal en nuestro país.

En cuanto a la documentación respaldatoria que se deberá anexar a la solicitud de residencia, la DGI responde que esto dependerá de cada situación particular pero que podría ser la declaración jurada de impuestos presentada ante la administración tributaria del país correspondiente, la cual deberá ser legalizada y traducida.

5.3 Nacionales uruguayos que se consideran con residencia fiscal en territorio nacional y reciprocidad con nacionales extranjeros

Los artículos 6 del Título 7 y 7 del Título 8 del Texto Ordenado 1996, que regulan el concepto de residentes, comprenden algunas excepciones a los principios e hipótesis analizados hasta el momento.

En efecto en los mismos se establece que se consideran con residencia fiscal en territorio nacional, a las personas de nacionalidad uruguaya que cumplan con una de las siguientes condiciones:

1. Miembros de misiones diplomáticas uruguayas
2. Miembros de oficinas consulares uruguayas, con algunas excepciones
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

Esta inclusión se trata de una ficción al considerar como residentes fiscales a personas que siendo nacionales uruguayos, dada la naturaleza de las funciones que desempeñan, probablemente no cumplan con las condiciones analizadas anteriormente a efectos de calificar como residentes fiscales en Uruguay.

Como puede apreciarse, esta excepción se basa en el principio de la nacionalidad como elemento de conexión del individuo con el Estado y no de la residencia física, como es la norma general.

Por su parte, también se establece que se consideraran no residentes, a condición de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio nacional, cuando esta circunstancia sea consecuencia de alguna de las hipótesis mencionadas anteriormente.

No se encuentra regulada cual será la forma en la cual se podrá probar la reciprocidad por parte de otro país en el tratamiento dado a los nacionales uruguayos que cumplan con las circunstancias descriptas anteriormente, lo cual sería recomendable reglamentar.

Esta norma tiene su base en el Derecho Internacional y adecua nuestra legislación a lo que establece la práctica internacional en la materia, buscando evitar la doble tributación en cabeza de individuos que son nacionales de un país pero debido a sus funciones habitualmente residen en otros.

Como complemento para la efectiva aplicación de las excepciones planteadas, los últimos incisos de los referidos artículos dieron 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 Uruguay, un crédito por el impuesto a la renta pagado en los referidos países por la prestación de sus servicios.

Asimismo, también se otorgó dicha facultad al caso de las personas de nacionalidad uruguaya que presten servicios en relación de dependencia en las hipótesis antes mencionadas y deban tributar impuesto a la renta en el país en el que estén destinados.

Cabe destacar que se establece que el monto de dicho crédito no podrá exceder el IRPF correspondiente a la renta generada por la prestación de dichos servicios.

5.4 Trabajadores extranjeros en Zona Franca

Las normas legales bajo análisis poseen otra excepción al principio general analizado en el presente.

En efecto las mismas prevén que para el caso de aquellos individuos que no posean la nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en Zona Franca y hayan optado por no tributar al sistema de Seguridad Social uruguayo, al amparo del art 20 de la Ley 15.921 de 17 de diciembre de 1987, podrán optar por tributar IRNR por sus rentas del trabajo.

Se agrega además que dicha opción sólo podrá ejercerse en relación a aquellas actividades que se presten exclusivamente en la Zona Franca y los servicios personales que ellos desarrollen no podrán formar parte directa ni indirectamente de otras prestaciones de servicios realizadas a residentes del territorio no franco.

Una vez ejercida la opción, la reglamentación establece que se deberá mantener la misma por al menos tres ejercicios²⁹.

²⁹

Numerales 39 y 40 de la Resolución de DGI No 662/07

Cabe destacar entonces que quienes cumplan con las condiciones mencionadas, aún cuando se encuentren abarcadas por algunas de las hipótesis descriptas en el presente para calificar como residentes fiscales, podrán optar por tributar IRNR por las mencionadas rentas.

Asimismo, en caso que dichas personas califiquen como residentes y obtengan otras rentas en Uruguay, deberán tributar IRPF sobre las mismas.

6. CONCLUSIONES

Es evidente que el concepto de residencia ha adquirido una importancia fundamental al momento de la aplicación de las normas en materia de IRPF e IRNR sobre las rentas obtenidas por las personas físicas en Uruguay y, en algunas hipótesis, para el caso de los residentes, también en el exterior.

Nuestros legisladores tomaron como base la legislación española en la materia, mejorando algunos aspectos en cuanto a su aplicación y definición.

Los cuatro criterios contemplados a efectos de definir residencia, los cuales analizamos en el numeral 5 del presente, cubren aspectos de presencia física del individuo en nuestro país y otros aspectos en cuanto a su vinculación económica y social con el mismo.

Como viéramos el cumplimiento de cualquiera de ellos en forma indistinta será suficiente para que una persona física sea categorizada como residente en Uruguay.

Más allá de ello, entendemos recomendable realizar un análisis global y conjunto de la situación evaluando todos los aspectos, ya que esto permitirá aplicar las mencionadas hipótesis en forma correcta.

Como viéramos, surgen una serie de dudas en cuanto a la interpretación y aplicación de los mencionados criterios a efectos de la determinación de la situación de residente o no residente de las personas físicas.

Dado que la normativa en la materia es muy reciente, la experiencia práctica de su aplicación es escasa. Es claro que cada situación deberá analizarse en forma individual y deberán irse resolviendo las dudas que se planteen, a través de la elección de criterios adecuados a las normas.

No es de descartar también que el Poder Ejecutivo o la DGI dicten nuevas normas en la materia en la medida que se detecten necesidades de ello.

La experiencia española en la materia, dado lo parecido del concepto de residencia contenido en ambas legislaciones también puede ser aprovechada al momento de aplicación de las normas.

No obstante ello, entendemos existen elementos claros para poder determinar el carácter de residente o no de las personas físicas en Uruguay en la mayoría de los casos.