

La tributación de los trabajadores relocados en Uruguay.

Cr. Gabriel Cáceres^{1,2}

1. INTRODUCCIÓN. - 2.FISCALIDAD DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS LOCALIZADOS EN URUGUAY. - 3.ASPECTOS RELATIVOS CON EL RÉGIMEN DE LA SEGURIDAD SOCIAL. - 4.CONSIDERACIÓN DE ALGUNAS SITUACIONES PARTICULARES DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS AL URUGUAY. – 5.SITUACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS CON RESPECTO A LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR URUGUAY. - 6.CONSIDERACIONES FINALES. - 7.BIBLIOGRAFÍA.

1. Introducción

Como dice Uckmar³, el proceso de globalización de los mercados y de la internacionalización de los sistemas económico-productivos que ha caracterizado el último lustro⁴, genera nuevos desafíos a la vez que abre inéditas perspectivas no solo respecto de las empresas privadas, cada vez más proyectadas hacia mercados internacionales e inducidas a confrontarse en un escenario competitivo global, sino que también con los diferentes sistemas económicos nacionales y supranacionales involucrados en una creciente competencia recíproca, que tiene como fin la atracción de los recursos necesarios para el crecimiento de la economía y la realización de las inversiones productivas.

Dicho proceso, se ha caracterizado por el constante movimiento de personas, capitales, bienes y servicios entre los distintos países, lo que ha provocado un alto grado de deslocalización, y ha llevado a los distintos estados que tomen diversas acciones, como el favorecer la salida al extranjero de capitales para fomentar la competitividad internacional de sus empresas o buscar la apertura de sus respectivas economías.

Al mismo tiempo, también se han desarrollado medidas con el objetivo de atraer capital humano calificado para favorecer el crecimiento y la competitividad de las empresas⁵, tanto desde la casa matriz o aquellas unidades de negocios con mayor desarrollo, a las nuevas filiales o sucursales para cumplir con las políticas trazadas por los diversos grupos internacionales (como los son las multinacionales) que van a la vanguardia en estos temas.

El traslado del personal calificado tiene en buena medida su impacto tributario, tanto para la persona que se traslada como para la empresa que lo decide hacer, ya que puede darse bajo determinadas circunstancias que la legislación de un determinado país sea proclive o contenga disposiciones específicas con respecto al tema en cuestión, esto dado por decisiones de política fiscal tomada por los estados, para facilitar la movilidad de los factores productivos, lo que redundará en mejores condiciones competitivas para la obtención de nuevas inversiones, en particular para los países necesitados de ello.

En este ámbito cobra relevancia aquellos impuestos que gravan la actividad de los trabajadores calificados que ingresan o salen de un país, fundamentalmente desde el punto de vista de la imposición directa, pues en buena medida, son los que facilitarían o no la llegada de personas con alta calificación de la mano de nuevas inversiones.

En el marco de movilidad citado y la trascendencia que éste puede tener en el ámbito tributario, se impone la necesidad de dar solución a las diferentes situaciones que pueden generarse con motivo de los cambios en la residencia fiscal de las personas físicas, cuestión que a puesto el foco, en el último tiempo,

¹ Profesor de Legislación y Técnica Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas y Administración de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (UDELAR). Profesor de Técnica Tributaria I en la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de la Empresa (UDE).

² El autor agradece las sugerencias realizadas al presente trabajo por la Dra. Gabriela Gutierrez.

³ Uckmar, Víctor; en “Curso de Derecho Tributario Internacional” Tomo I; Editorial Temis Bogotá – Colombia – 2003, pág. 9.

⁴ El autor hace referencia al fin de siglo, entendemos nosotros que dichos conceptos no son solo aplicables a dicho período de tiempo, sino que también a la primera década del nuevo siglo.

⁵ García Carretero, Belén; en “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”; Asociación Española de Asesores Fiscales Madrid – España – 2006, pág. 15.

tanto la doctrina especializada como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)⁶.

En nuestro país la temática planteada se halla circunscripta a: (i) los impuestos que gravan la renta como manifestación de riqueza, y en particular aquellas que provienen casi exclusivamente del factor productivo trabajo, las que están comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para el caso que la persona revista la calidad de residente fiscal, el Impuesto a la Renta de los no Residentes (IRNR) para aquellos casos donde no se revista dicha condición subjetiva, y en algún caso muy particular podría llegar a estar comprendida la persona en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE); y (ii) las contribuciones especiales a la seguridad social, su aplicación sobre algunas partidas que los trabajadores reciben, y cómo influye en este aspecto la celebración de los convenios de seguridad social.

El presente trabajo trata desde la perspectiva uruguaya, la situación de los trabajadores que producto de la movilidad laboral internacional, pasan a instalarse en nuestro país para desarrollar sus tareas, haciendo foco en su tratamiento tributario, y en particular en temas tales como, su posición con respecto a la imposición directa, su tratamiento para la seguridad social, su situación en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)⁷ y en los Convenios que existen en materia de seguridad social.

Se hace necesario en todo momento, analizar una gran cantidad de cuestiones cuya aplicación práctica pone de manifiesto una serie de problemáticas para las que, en algunos casos, no existe una única solución, puesto que todo ello depende, de aspectos tales como la duración su estadía, su ausencias esporádicas, la participación de la familia, como se establecen los vínculos económicos en el país o desde donde se procede, entre otros. Todo lo expuesto, demuestra la complejidad que puede tener el tema objeto del trabajo, la que pretendemos analizar a continuación.

2. Fiscalidad de los trabajadores extranjeros localizados en Uruguay

2.1 Consideraciones generales

En nuestro país no se prevé por la normativa en la materia, medidas fiscales que contemplen en forma específica –salvo algunas excepciones–, la situación de los trabajadores extranjeros que se desplazan a Uruguay a desarrollar su trabajo, ya sea en forma transitoria o permanente.

De este modo, el tema se debe abordar desde los preceptos generales contenidos en las normas, y las soluciones a las que podremos arribar, serán las mismas que tienen aquellas personas físicas que se trasladan a nuestro país, no sólo a realizar su trabajo, sino por cualquier otra situación.

De lo expuesto surge como primera apreciación, que no existe una apuesta por parte del legislador a la entrada a territorio uruguayo de trabajadores extranjeros calificados, que permita de cierta manera el aumento de la internacionalización de la economía uruguaya.

Pero lo que es más, a diferencia de otros bloques económicos existentes en el mundo actual, en el que está inserto el Uruguay tampoco se prevé de modo general, salvo alguna situación particular, medidas que favorezcan la circulación de personas por motivos laborales, y tampoco existen normas que recomienden a los estados miembros a establecer o adoptar regímenes tributarios especiales en la materia^{8,9}.

Compartiendo la opinión de los autores Álvarez Barbeito y Calderón Carrero¹⁰, creemos que parte el debate del tema debe pasar necesariamente por el hecho de plantear si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan deseada situación de atraer más y mejores capitales extranjeros a invertir en la región, y en particular en el Uruguay, requiere de medidas particulares en la materia (desgravando o creando un régimen particular), o debe mantenerse todo acorde a los principios o técnicas elegidas para articular las medidas que pueden perseguir estos objetivos.

⁶ Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel; en “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Editorial Netbiblo, La Coruña – España – 2010, pág. 17 a 20.

⁷ En general siguen en su gran mayoría al Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición y evitar la evasión fiscal (MC OCDE).

⁸ Como consecuencia del Tratado de Asunción de 26 de marzo de 1991, el Uruguay pertenece al Mercado Común del Sur (MER.CO.SUR).

⁹ En Europa, si bien la Unión Europea no contempla una recomendación a los países a adoptar determinadas medidas fiscales que favorezcan el tránsito de personas, este está previsto por dicho bloque, por lo que los estados que la integran debieron adoptar medidas específicas en materia tributaria, para contemplar la situación del trabajador que se desplaza a trabajar a otro estado. A vía de ejemplo se puede mencionar a países tales como: Dinamarca, España, Finlandia, Francia, los Países Bajos y Suecia.

¹⁰ Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel; en *Ob. Cit.*, pág. 25.

No obstante todo lo antedicho, y en referencia a la tributación de los trabajadores que se trasladan a nuestro país para desarrollar su trabajo, se debe analizar en función de las disposiciones generales en materia de imposición a la renta y de la seguridad social.

En materia de imposición a la renta, tres son los aspectos del hecho generador a los que deberíamos atribuir una mayor relevancia. Estos son el aspecto temporal, espacial y subjetivo, puesto que, el aspecto material consideramos que no está en discusión, ya que se da por sobreentendido que son rentas mayoritariamente provenientes del factor trabajo las que se prestarán por parte del trabajador relocalizado.

Veamos en primera instancia los conceptos generales de los impuestos a la renta, para luego analizar la situación particular de los trabajadores relocalizados en nuestro país.

2.2 Análisis en el ámbito del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

2.2.1 Aspectos generales del impuesto.

El IRPF grava a las rentas derivadas exclusivamente de los factores productivos capital y trabajo en forma pura, y las rentas derivadas de incrementos patrimoniales¹¹, que sean de fuente uruguaya¹² (salvo algunas excepciones), obtenidas durante el año civil¹³, por quienes revistan la condición de residentes fiscales¹⁴.

Es un impuesto dual, ya que grava de forma diferente a las rentas derivadas del capital que a las rentas derivadas del trabajo, y aún en el caso de las rentas de capital, se grava a estas en forma distinta dependiendo de qué tipo de bien o bienes son los que dan origen a la renta.

Sus disposiciones se encuentran comprendidas en el Título 7 del Texto Ordenado 1996 de la Dirección General Impositiva (DGI) con la redacción dada por el artículo 8° de la Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 (LRT) y sus modificativas (Título 7), reglamentado por el Decreto N° 148/007 del 26 de abril de 2007 y sus normas modificativas y concordantes (Dec. N° 148/007), y la Resolución DGI N° 662/007 de 29 de junio de 2007 y sus modificativas y concordantes (Res N° 662/007).

2.2.2 Aspecto espacial del IRPF – principio de la fuente.

Algunas de las particularidades que tiene el impuesto, están dadas por las disposiciones relativas al aspecto espacial del hecho generador, en particular con la adopción del principio de la fuente por parte de éste.

Tradicionalmente nuestro país se afilió como criterio de sujeción tributaria al principio de la fuente, gravando estrictamente las rentas que provenían de bienes situados, derechos utilizados y actividades realizadas en territorio uruguayo, independientemente del lugar donde se domiciliaran las personas o se celebraran los contratos.

No obstante, con el paso de los años, dicho principio fue sufriendo modificaciones, introduciéndose extensiones al mismo, pasándose a considerar como de fuente uruguaya, rentas que en rigor no se originaban en territorio nacional.

De esta manera se fueron incorporando los servicios técnicos¹⁵, determinadas rentas de deportistas¹⁶, rentas obtenidas por funcionarios públicos en el exterior en ejercicio de sus funciones¹⁷, rentas provenientes de seguros cuyo riesgo estuviere ubicado en el país¹⁸, entre algunos casos más.

A partir de las leyes N° 18.718 de 24 de diciembre de 2010 y N° 18.719 de 27 de diciembre de 2010, dicho principio de la fuente, sufrió una de las extensiones más importantes a la que se vio enfrentado, puesto que se empezó a considerar como de fuente uruguaya a las rentas derivadas de los factores

¹¹ Artículo 2°, Título 7.

¹² Artículo 3°, Título 7.

¹³ Artículos 1° y 4°, Título 7.

¹⁴ Artículo 6°, Título 7.

¹⁵ Este caso se dio en principio en el ámbito del antiguo Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC), cuyo hecho generador era instantáneo, luego a partir de la reforma tributaria incorporada por la Ley N° 18.083 dicha situación se incorporó al IRNR e IRAE. Recién a partir de la Ley N° 18.719 se incorpora la hipótesis de los “servicios técnicos” como extensión de la fuente en el IRPF.

¹⁶ Último inciso de artículo 3°, Título 7, se incorporó dicha hipótesis a partir de la LRT. Al respecto, se puede señalar que existen dudas en qué momento de tiempo se debe verificar la obtención de la renta, puesto que la norma siempre hace referencia a un período de tiempo, pero no especifica a cual se hace referencia. Hipótesis similar de ampliación de la fuente existe en el ámbito del IRNR e IRAE.

¹⁷ Segundo inciso de artículo 3°, Título 7, se incorporó dicha hipótesis a partir de la LRT.

¹⁸ Esta hipótesis está prevista en el ámbito del IRAE y no del IRPF.

productivos capital o trabajo que no se obtienen en territorio nacional, pero no ya como una excepción, sino como regla general, es decir, que toda la renta obtenida en el exterior que revista determinadas condiciones, pasa a ser considerada de fuente uruguaya.

En el caso de los rentas de capital, la Ley N° 18.718 comenzó a considerar como de fuente uruguaya a las rentas derivadas del capital mobiliario originadas en depósitos, préstamos y colocaciones de capital o de crédito de cualquier naturaleza proveniente de entidades del exterior, quedando gravadas a una tasa del 12%¹⁹, en la medida que sean obtenidas por personas físicas residentes.

El fin perseguido por el legislador, mediante la inclusión de esta norma²⁰, es el de no discriminar desde el punto de vista tributario, entre quienes obtienen rendimientos de capital mobiliario en el país y aquellas personas físicas residentes que lo hacen en el exterior, buscando lograr con ello una situación de equidad.

No obstante, entendemos más relevante para el objeto del presente trabajo, las modificaciones introducidas por la Ley N° 18.719, ya que estas están dirigidas a extender la fuente de las rentas provenientes del factor productivo trabajo, en particular las que derivan de la prestación de servicios personales tanto en relación de dependencia, como fuera de ella.

En el caso de los rendimientos de trabajo, que se comienzan a considerar de fuente uruguaya las rentas obtenidas por retribuciones por servicios personales en relación de dependencia, fuera del territorio uruguayo, en la medida que dichos servicios sean prestados a contribuyentes del IRAE o del IRPF.

De acuerdo con ello, si un trabajador se desplaza fuera del territorio nacional a prestar servicios, y estos son aprovechados ya sea por entidades contribuyentes de IRAE o contribuyentes de IRPF, las rentas que se generan, en dicha ocasión pasan a considerarse enteramente de fuente uruguaya²¹.

Por el lado de las rentas provenientes del trabajo fuera de la relación de dependencia, se acota la extensión de la fuente a aquellas que son consideradas “servicios técnicos”, entendiéndose por tales a los que se generan en los ámbitos de la gestión técnica, administración o asesoramiento de todo tipo²², debiéndose verificar conjuntamente para operar la “extensión de la fuente” que: (i) la prestación del servicio debe ser fuera de la relación de dependencia; (ii) la prestación del servicio debe ser realizada fuera del territorio nacional; y (iii) la prestación del servicio debe estar vinculada con la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de este impuesto.

Como vemos, para excluir a los servicios técnicos de la llamada “extensión de la fuente”, se hace necesario, identificar qué impuesto tributa el receptor del servicio, puesto que exclusivamente opera la citada extensión, si éste es contribuyente de IRAE.

Merece destacarse, que dentro de las normas comentadas anteriormente, no está previsto otorgar crédito fiscal, tanto para el caso de que las rentas de trabajo que se presten en el exterior en relación de dependencia como fuera de ella, y estén sujetas a tributación en el país donde se prestaron, pudiéndose verificar entonces, casos de doble imposición.

2.2.3 Aspecto temporal del IRPF

El momento del tiempo donde se configura el IRPF, es relevante, puesto que es en dicha instancia donde habrá que considerarse si los restantes aspectos del hecho generador se han verificado para determinar si se está en presencia de una renta alcanzada por el impuesto o no.

El impuesto por definición es anual, ya que así se lo precisa en el artículo 1° del Título 7, pero se agregan en las disposiciones contenidas en el artículo 4° que será de liquidación anual y el acaecimiento del hecho generador será el 31 de diciembre de cada año, salvo el caso del fallecimiento del contribuyente, momento que deberá practicarse una liquidación a dicha fecha.

De esta manera estamos en presencia de hecho generador periódico, que necesita de un determinado período de tiempo para su configuración –en este caso, un año-, que coincide con el año civil.

¹⁹ El artículo 6° de la Ley N° 18.718 modifica el artículo 26° del Título 7 y allí determina que este tipo de rentas estarán gravadas a la tasa del 12%.

²⁰ Según surge la exposición de motivos de la Ley N° 18.718, al momento en que está fue remitida al Poder Legislativo por el Poder Ejecutivo.

²¹ Tanto la Ley N° 18.718 y la Ley N° 18.719 entraron en vigencia a partir del 1° de enero de 2011.

²² Desde su introducción, para gravar este tipo de servicios en el IRIC instantáneo, primero denominándolos “asistencia técnica” y luego “servicios técnicos”, mucho se ha discutido el alcance del concepto. Analizar el mismo, excede el alcance del presente trabajo, por lo que sugerimos ver los distintos casos analizados por la DGI en respuestas a las consultas de los contribuyentes.

Por lo expuesto, es al 31 de diciembre de cada año, donde la persona física relocalizada en nuestro país deberá analizar su situación de residente fiscal de acuerdo a las normas del impuesto, para determinar si se convierte en contribuyente o no, siempre que se obtenga rentas de fuente uruguaya.

No obstante, tal como lo disponen el artículo 39° del Título 7 y el artículo 60° del Dec. N° 148/007, se prevé un régimen de anticipos mensuales a cuenta del impuesto, los que en caso de no hacerse serán pasibles de multas y recargos, por lo que, si bien –como mencionamos- el hecho generador se da al final del año civil, se deberá evaluar mensualmente si se obtienen ingresos comprendidos en el impuesto, a efectos de determinar si corresponde o no realizar el anticipo mensual correspondiente.

2.2.4 Ámbito subjetivo del impuesto – residentes fiscales en nuestro país.

Con la LRT, que entró en vigencia el 1 de julio de 2007, se introduce el concepto de residente fiscal, cuya verificación es necesaria para quedar comprendido desde el punto de vista del aspecto subjetivo en el IRPF. Hasta ese momento no existía dentro de la legislación tributaria uruguaya una definición de dicho término²³.

La incorporación del concepto de “residente fiscal” fue uno de los puntos centrales en que se estructuró el nuevo régimen de imposición a las rentas en nuestro país a partir de la LRT, ya que, se introdujeron el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), y dicho concepto se utilizaba por los impuestos antes mencionados, a los solos efectos de determinar cuál de ellos se debería tributar, por quien verificaba la condición de residente, y tal como sostenía Frascchini²⁴, la consecuencia inmediata era que este concepto no tenía la misma trascendencia que en aquellos países que gravaban todas las rentas obtenidas por sus residentes, sin importar el origen de ellas.

A partir de la entrada en vigencia de las leyes N° 18.718 y 18.719 esta situación se ve modificada, ya que comienza a tener otra trascendencia el hecho de verificar o no la condición de residente fiscal, puesto que, en algunos casos –como veremos-, ya no solo definirá el impuesto a pagar, sino también las rentas que quedarán comprendidas.

Corresponde aclarar, que desde el inicio en el régimen tributario uruguayo, el concepto de residencia fiscal está dissociado, 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 IRPF y viceversa, un residente legal uruguayo, no ser contribuyente del impuesto²⁵.

La definición de residencia fiscal en el ámbito del IRPF se encuentra en el artículo 6° del Título 7²⁶, allí se establece en sus aspectos medulares, que son residentes los contribuyentes que verifique alguna de las siguientes circunstancias:

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

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.”^{27,28}.

²³ 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 con la redacción dada por la Ley N° 13.032 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).

²⁴ Frascchini, Juan Ignacio; en “La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo”, en Rev. Trib. N° 193, Julio – Agosto 2006, pág. 476.

²⁵ La Ley 18.250 es la que contiene la definición de residente a efectos migratorios

²⁶ Similar definición se encuentra presente en sede de IRAE (artículo 14 del Título 4) y en sede de IRNR (artículo 7° del Título 8).

²⁷ 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.*”

Cabe acotar que se agrega en la definición de residente fiscal, una norma para compatibilizar el dicho concepto con disposiciones contenidas en otras leyes, en particular hacemos referencia a aquellos casos donde no se posea la nacionalidad uruguaya y se presten servicios en Zona Franca; y a su vez, estas personas físicas se encuentren excluidas del régimen de aportación al Banco de Previsión Social (BPS), todo ello de acuerdo a lo establecido en el Artículo 20° de la Ley N° 15.921 de Zona Franca. Aquí lo que se establece, es que se tendrá la opción de tributar el IRPF o el IRNR.

De esta manera, se da un caso donde aún cumpliendo con las condiciones para ser residente fiscal uruguayo, puede el individuo optar tributar como si fuese un no residente, dada la importación de esta disposición la comentaremos más adelante en el presente trabajo, pero podemos precisar que es una de las pocas normas donde se contempla un régimen particular para aquellos trabajadores de nacionalidad extranjera que son relocalizados en el Uruguay.

Veremos a continuación algunos de los conceptos contenidos en la definición de residente fiscal en el ámbito de IRPF, y los posibles problemas que pueden llegar a presentarse.

2.2.4.1 Permanecer más de 183 días en el año civil en territorio uruguayo

2.2.4.1.1 Computo de los 183 días

El concepto de residencia fiscal contenido por el artículo 6° del Título 7, establece que, si una persona física permanece más de 183²⁹ días en nuestro país durante el año civil, verificará dicha condición y por lo tanto si obtuviera una renta “pura” de capital o trabajo está en principio comprendida en el IRPF³⁰.

Sin perjuicio de que los criterios determinantes de la residencia varían mucho³¹, este es el más clásico, ya que se trata de lo que se denomina como “pertenencia corporal”³², es decir se exige una presencia física por un período determinado en un país, en este caso el Uruguay.

No se establece por parte de la ley la forma de cómo ha de computarse estos días, no obstante la reglamentación -el Dec. N° 148/007, en su artículo 5° bis³³- indica, 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 éste computo, los días que las personas estén en nuestro país como pasajeros en tránsito.

De esta manera, nuestra normativa no considera a los efectos de aplicar este criterio, cuestiones tales como la nacionalidad, domicilio legal o residencia administrativa de la persona^{34,35}.

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 vicescónsules 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.”

²⁸ Finalmente, el Artículo 6° del Título 7 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.”

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ Estos pueden entre otros, la existencia de una vivienda, de una residencia permanente, desarrollar una actividad, o realizar una inversión.

³² Fraschini, Juan Ignacio *Ob. Cit.*, pág. 488.

³³ Este artículo fue agregado por el Artículo 1° del Decreto N° 530/009 de 23 de noviembre de 2009.

³⁴ 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, pág. 18.

³⁵ 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.

La norma reglamentaria lo que no hace, es definir que se considera pasajero en tránsito, a efectos de precisar sobre quienes ha de computarse los días de presencia física exigidos, puesto que como vemos adquiere relevancia para el no cómputo de los días.

Por lo tanto, para determinar cuándo se está en presencia de un pasajero en tránsito, debemos recurrir a los métodos de interpretación admitidos en el artículo 4° del Código Tributario Uruguayo³⁶ (CTU), así llegamos, que los únicos que pueden ser considerados como pasajeros en tránsito serán aquellas personas que no sean residentes legales (aún en trámite) o ciudadanos uruguayos, tanto legales como naturales. En un sentido natural y obvio, se trata de aquellos individuos que se encuentren en el curso de un viaje entre terceros países³⁷.

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

2.2.4.1.2 Determinación del alcance de las ausencias esporádicas

Un segundo aspecto que debemos analizar con relación a cuando se verifica la residencia fiscal de una persona física, y que está directamente relacionado con el cómputo de los 183 días, es el concepto de “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 Dec. N° 148/007 donde se 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” estas no serán consideradas.

De esta manera, dicho período de tiempo será considerado para el cómputo de los 183 días, salvo que la persona física demuestre que es residente fiscal de otro país, acreditando tal extremo “... exclusivamente mediante certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del correspondiente Estado.”³⁸

En este caso, la presencia deja de ser efectiva y se pasa a considerar un período de permanencia global³⁹ en territorio nacional, con el aditamento que en caso de que quien se ausente de manera esporádica, pero justifique que es residente fiscal en otro país a través del certificado correspondiente, no computará estos períodos de tiempo, para los 183 días requeridos para verificar tal condición en nuestro país.

Lo que no hace la norma reglamentaria antes citada, es determinar que se entiende por ausencia esporádica, es decir, cuales situaciones específicas, que no superen los treinta días serán consideradas como tales, puesto que no se enumeran las causas que pueden llevar a ausentarse del país⁴⁰. Por ello y a modo de ejemplo, un viaje al exterior por motivos de esparcimiento, será considerado como ausencia esporádica, siempre y cuando no supere los 30 días, de la misma manera que un viaje por motivos de negocio que no supere dicha cantidad.

Con relación al medio de prueba al que se recurre para no computar las ausencias esporádicas, es estrictamente formal, dejando de lado cualquier otra consideración por parte de la persona física, por la que pueda justificar que es residente fiscal en otro país.

³⁶ 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 Código Civil Uruguayo (CCU) establece en su primer inciso que “son cuidados, 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 naturales³⁶ 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 la condición que exige el Artículo 36° de la Ley N° 18.250 para ser considerado un pasajero en tránsito, es que el ánimo de la persona extranjera, es el de “no permanecer en forma definitiva ni temporaria” en nuestro país.

³⁷ Aquí podría cuestionarse, que pasa con los ciudadanos uruguayos que se hallan en tránsito en el país, si deben computar dicha presencia para el cómputo de los días requeridos por la norma.

³⁸ Cabe destacar como dice Frascini 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 en el mismo más de 183 días en él.

³⁹ Frascini, Juan Ignacio *Ob. Cit.*, pág. 488.

⁴⁰ 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, pág. 183.

Lo que establece aquí la norma, es lo que se entiende como una “*vía de escape*”⁴¹, 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 que libera el certificado acreditante de tal extremo, lo podría otorgar con tal de no perder la 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 ellas⁴².

No obstante, como menciona Fraschini⁴³, la prueba de la permanencia es una prueba compleja y probablemente dificulte 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, que las nuevas tecnologías de información y medios de comunicación pueden dificultar la presencia física de una persona, en un determinado territorio.

A vía de ejemplo, 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.

Otro aspecto a considerar, es que si bien ni la ley, y su reglamentación lo establecen, tal como sostiene Carmona Fernández⁴⁴ –en opinión que compartimos– 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 procederse en el caso de que el certificado de residencia fiscal sea expedido por uno de las jurisdicciones consideradas como de baja o nula tributación⁴⁵, conocidas estas como “paraísos fiscales”.

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 es un derecho de libertades, en todos los aspectos, incluidos los de la libre circulación de capitales y de personas.

Allí, el flujo constante de personas de un país a otro sin exigir ningún tipo de vinculación de carácter profesional o personal con el territorio del Estado se dificulta en extremo. Esta situación, es la que explica que ha llevado a permitir 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 país⁴⁶.

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 y que se incluirán 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, 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^{47,48}.

⁴¹ Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 489.

⁴² Principio de renta mundial.

⁴³ Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 489.

⁴⁴ Carmona Fernández, Néstor; en “*La fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos*” en “*Manual de fiscalidad internacional*”; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007, pág. 256.

⁴⁵ 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 suscripto 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.

⁴⁶ García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pág. 19.

⁴⁷ Según García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pág. 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 fue de cuidar a un familiar enfermo, no había en él un ánimo profesional de permanencia y por ello se entendió que no verificó el período de tiempo sustancial como para ser considerado residente.

⁴⁸ García Carretero, Belén; en *Ob. Cit.* pág. 20.

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 individuo en territorio uruguayo para abrir el cómputo del período de permanencia, en cierta manera soluciona algunos problemas, pero crea otros.

No obstante, no somos de la idea que pueda sugerirse que sea de aplicación un criterio más formal como es empezar a computar el plazo desde la estancia o presencia significativa o desde que se haga el trámite antes las autoridades correspondientes, puesto que dicha solución requiere una mención expresa por parte de la normativa, cuestión que a la fecha no la tiene.

2.2.4.2 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 se encuentra en el Artículo 4° inciso 2 del Modelo OCDE, aunque allí, está limitado solamente a los intereses económicos^{49,50}.

En particular, con respecto al precepto antes señalado, debemos precisar qué se entiende por “*núcleo principal o base de sus actividades*”, qué es tener en el país el centro de sus “*intereses económicos*”, y qué son los “*intereses vitales*”. Como veremos a continuación muchas veces estos conceptos se entrelazan, y podemos arribar a conclusiones que pueden producir los mismos efectos.

2.2.4.2.1 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 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 patrimonio⁵¹; 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 similares⁵²; 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 otros⁵³.

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 Dec. 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).

Como primer comentario, vemos que la norma citada se decanta por considerar que el núcleo principal o base de actividades, está radicado en nuestro país, cuando se produce la mayor cantidad de rentas en Uruguay, en comparación con otros países, considerando a estos en forma individual.

De todas las posibilidades que se plantean en doctrina, se recurre a nuestro entender a una solución objetiva, sin considerar otros elementos que pueden dar indicios de la verificación de la residencia fiscal en territorio nacional, y que puede dar 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 valor⁵⁴ en nuestro país, tendrá aquí su núcleo principal o base de sus actividades, y en consecuencia será residente fiscal.

⁴⁹ Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pág. 20.

⁵⁰ 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.

⁵¹ Serrano Antón, Fernando, en *Ob. Cit.*, pág. 21.

⁵² 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, pág. 62; citado por García Carretero, Belén, en *Ob. Cit.*, pág. 38.

⁵³ García Carretero, Belén, en *Ob. Cit.*, pág. 38.

⁵⁴ 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.

La medición con respecto a la renta que se obtiene en “cualquier otro país”, comparando con las rentas generadas en nuestro territorio, será considerándolas todas en forma individual, es decir por país y obviamente por persona, y si llegaran a ser mayores –en términos de valor- a las obtenidas aquí, se considerará que la persona física es residente fiscal uruguayo.

En segundo lugar, cabe precisar que, si bien no se dice en qué momento de tiempo se tiene que hacer la comparación, dado que el hecho generador del IRPF es al final del año civil, debe ser en dicha oportunidad que se realice esta.

Tal 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 base de actividades, de acuerdo a las rentas que obtenga comparando país con país, ello podrá llevar a situaciones en donde, recién luego de terminado el año civil, verificó su condición de residente, lo que implica que durante el ejercicio (que coincide con el año civil), no se sabrá si la persona es o no residente, y por tanto, no sabrá por cual o cuales impuestos está alcanzada su actividad desarrollada en nuestro país, y como ha de tener que determinar sus anticipos a cuenta del impuesto.

Creemos que lo más conveniente sería configurar la residencia para el año siguiente, tal como se han contemplado por parte de la LRT⁵⁵ en situaciones similares, donde el monto de ingresos obtenidos en un ejercicio determina el impuesto a tributar para el siguiente.

En tercer lugar, otro aspecto práctico que se pueden llegar a dar, es que la persona obtenga en nuestro país la mayoría de sus rentas con respecto a algún otro país, pero ello no es indicativo de que esté radicado aquí el núcleo principal o base de sus actividades, es más, puede incluso la persona no estar físicamente en nuestro país ni un solo día en el año civil, y aún así ser residente fiscal uruguayo⁵⁶.

Al respecto, cabe mencionar algunas soluciones que se han dado en el derecho comparado cuando una persona obtiene la mayoría de sus ingresos en un país, pero estos proceden, por ejemplo de una actividad de carácter meramente especulativo, no pasa los 183 días requeridos para ser residente, y ni siquiera realiza actividad alguna.

En este caso, para algunas legislaciones no se verifica la condición de residente fiscal⁵⁷, lo que tiene cierta lógica, puesto que la persona física no tiene la voluntad de pertenecer en tal condición en dicho Estado, esto entendido siempre por los actos que realiza. No obstante vemos que para nuestro país, en un caso como el planteado, aún así será residente fiscal, y en consecuencia, las rentas que obtenga de fuente uruguaya estarán comprendidas en el IRPF.

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 más⁵⁸.

En quinto lugar, otro hecho que tampoco queda aclarado por la norma en cuestión, es lo que tiene que ver con qué tipo de renta se debe hacer la comparación, es decir, si la renta una vez deducidos todos los gastos –renta neta- o simplemente la renta sin deducir los gastos que se incurren para obtenerla, o sólo algunos de ellos.

La situación planteada no deja de ser menor, puesto que la persona que hace 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.

⁵⁵ Al respecto cabe mencionar que bajo determinados 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.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ Frascini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 491.

⁵⁸ Carmona Fernández, Néstor; “Residencia fiscal de personas física y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares” en “Fiscalidad internacional”; Ed. CEF, Madrid 2007, pág. 107-108.

Al respecto es interesante ver lo que dijo la DGI en la resolución a la consulta N° 5.457 de 3 de enero de 2011⁵⁹, 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 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 en nuestro país, dicha persona será residente fiscal uruguayo y si no fuese así, no lo será.

La cuestión a tener en cuenta del pronunciamiento administrativo, es el alcance del término “ingreso bruto”, allí, 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, 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 financiero⁶⁰, 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 expreso⁶¹.

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”.

2.2.4.2.2 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 establecerla 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.*”

De más está decir, que del modo en que quedó redactada la norma y sus antecedentes⁶², a nuestro entender los intereses económicos se plantean como una alternativa al núcleo principal o base de actividades para configurar la residencia fiscal.

⁵⁹<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;>

⁶⁰ 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, pág. 1127 y 1128.

⁶¹ 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 residentes provenientes de actividades empresariales y de rentas de trabajo, estableció que eran los ingresos de fuente uruguaya.

⁶² 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.**

Por otra parte la reglamentación⁶³ al precisar estos conceptos sólo lo hizo con respecto al núcleo principal o base de actividades, y no a los intereses económicos.

Con relación a que se entiende por centro de intereses económicos o vitales, la ley estableció a través de una presunción de que radica el centro de intereses vitales en nuestro país, “*cuando residan habitualmente en la República, el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél*”, precisándose su alcance en el inciso 4º del artículo 5º bis del Dec. N° 148/007⁶⁴.

Entrándonos en lo que implica tener radicado en nuestro país los intereses económicos, existe silencio tanto a nivel de la ley, como de la reglamentación, sobre qué hecho o hechos son los que se deben verificar para configurar la residencia fiscal.

Precisando el concepto, dice Frascini⁶⁵, 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, nos encontramos a nuestro entender, que adquiere relevancia la ubicación de los bienes que integran su patrimonio, el lugar de gestión y administración del mismo, el lugar donde se pone de manifiesto su capacidad contributiva por parte de la persona física, y como dice Carmona Fernández⁶⁶ no sólo por la vía de los ingresos sino de los gastos o consumos, e incluso contemplando otras variables económicas relevantes en atención a la casuística singular de cada sujeto pasivo.

De esta manera, entendemos que para precisar que estén radicados aquí 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 presentarse dudas, como por ejemplo, si no existe presencia física del individuo, o no obtiene rentas significativas de fuente uruguaya, e incluso podría plantearse el caso, que la persona justificara adecuadamente su residencia fiscal en otro país, lo conllevaría a refutar de que se es residente fiscal uruguayo, aunque nada hace presumir que dicha persona pueda poseer doble residencia fiscal.

En este punto, existen varios pronunciamientos de la Administración, en uno de ellos, se entendió por parte de esta, que un profesional universitario⁶⁷ que presta servicios en el exterior a una empresa establecida en nuestro país, permaneciendo más de 183 días en el extranjero, y factura sus servicios a la empresa uruguaya, no aclarándose si su cónyuge e hijos menores residen en territorio nacional, que la condición de residente fiscal se cumple, no por verificar el test de permanencia, sino que como hemos venido analizando, por poseer en nuestro país el centro de intereses económicos y que el caso se justifica “*en la medida que los servicios son prestados y facturados a la empresa uruguaya.*”

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 territorio⁶⁸, de acuerdo a lo que el artículo 5º bis del Dec. N° 148/007 establece.

En otro caso⁶⁹, y ante la situación de una persona física dependiente que viaja frecuentemente al exterior, pero que no tiene el ánimo de cambiar de residencia, detallando a su vez, cual es su situación patrimonial en nuestro país, donde posee cuentas bancarias y es titular de inmuebles, vuelve la Administración a reafirmar los conceptos mencionados para el caso anterior, en relación al centro de intereses económicos y núcleo principal o base de sus actividades, al indicar que dada la situación

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.”

⁶³ Inciso 3º, art. 5º bis Dec. N° 148/007, visto *ut-supra* 2.2.4.2.1

⁶⁴ Ver *infra* Trabajo 2.2.1.2.3.

⁶⁵ Frascini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 491.

⁶⁶ Carmona Fernández, Néstor; *Ob. Cit.*; IEF, 2007, pág. 258 y 259.

⁶⁷ Consulta N° 4.804 de 18 de febrero de 2008

⁶⁸ En defensa de la opinión dada por la DGI en la consulta mencionada, es que a esa fecha no se encontraba en vigencia el Artículo 5º bis del Decreto N° 148/007.

⁶⁹ Consulta N° 4.883 de 13 de mayo de 2008.

planteada por el contribuyente es residente fiscal no por verificar el test de permanencia, sino por los otros elementos constitutivos del concepto, sin aclarar en cuales encuadra cada uno de ellos⁷⁰.

De acuerdo a la respuesta dada por la consulta antes citada, la Administración asume la posición, de que el poseer el núcleo principal o la base de sus actividades es asimilable al de centro de intereses económicos, y este es de un contenido predominantemente económico, como fue el origen de tal precepto en el Artículo 4º inciso 2 del Modelo de la OCDE.

No compartimos la posición de la Administración, puesto que acorde a como está redactada la norma legal y ver su posterior reglamentación, no es lo mismo tener el núcleo principal o base de sus actividades, que el centro de intereses económicos, entendemos que este último es más amplio que el primero, y atiende no sólo a los ingresos, sino a cuestiones tales como el patrimonio y el consumo, todos ellos indicadores de la capacidad contributiva de la persona física.

2.2.4.3 Presunción de residencia de cónyuges e hijos menores

A los efectos de determinar si radican en nuestro territorio el centro de intereses vitales de una persona física –hecho que como vimos configura también, la residencia fiscal de un individuo- el artículo 6º del Título 7 establece que se presume salvo prueba en contrario “*que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residen 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.

Antes de entrar a analizar el alcance de la presunción, es interesante repasar brevemente -puesto que extendemos sobre ello, no es el objeto del presente trabajo-, el tratamiento que se le deben dar a las presunciones.

A las presunciones, se las define como las consecuencias que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para afirmar uno desconocido⁷¹, es decir la presunción se comporta como un 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-, que como veremos no está ajeno de problemas a la hora de 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 ser 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 al admitirse prueba en contrario, estamos entonces ante una presunción relativa⁷².

Con respecto al alcance de la presunción, se plantean algunos problemas, por un lado 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 a 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.

⁷⁰ Se reitera el comentario anterior, en defensa de la opinión dada por la DGI en la consulta mencionada, es que a esa fecha no se encontraba en vigencia el artículo 5º bis del Dec. N° 148/007.

⁷¹ 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, pág. 455.

⁷² Cabe mencionar, que la presunción a la que se acude para inferir que la persona física es residente fiscal en nuestro país, ya se encuentra presente en la legislación española, ver nota ⁵⁵.

Sin perjuicio de ello, la reglamentación -artículo 5° bis del Dec. 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.

Como se puede apreciar, y tal como sostiene Frascini⁷³, estarían quedando si regulación específica las situaciones de concubinato, y estas, en opinión que adherimos, 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 impuesto⁷⁴.

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 incluirlo⁷⁵ y prefirió la norma reglamentaria recurrir a un criterio formal, lo que es cuestionable, pero no dejar por ello de ser una solución válida.

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 dos son las posturas que se puede dar con respecto a la dependencia, por una 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 estabilidad⁷⁶.

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 potestad⁷⁷, 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 Dec. N° 148/007.

No obstante, variados son los problemas que se pueden dar de la aplicación de la presunción. A modo de enumerar alguno de ellos, puede surgir la interrogante de que sucede cuando la persona física tiene más de un hijo menor, todos ellos están a su cargo, pero alguno no reside en el país; ni la ley y ni su reglamentación establecen soluciones al respecto.

Aquí, a modo de analizar una posible solución, Serrano Antón⁷⁸ sostiene que deben residir la totalidad de los hijos y que si en un momento dado 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. Esta afirmación, creemos, que es enteramente aplicable a nuestro país, puesto que nuestra normativa –como mencionamos reiteradas veces- contiene la misma presunción que la normativa española.

Con referencia al caso de que no existan hijos, el artículo 5° bis del Dec. 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 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 tema⁷⁹.

⁷³ Frascini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 492.

⁷⁴ 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.

⁷⁵ 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.

⁷⁶ Ver opiniones en García Carretero, *Ob. Cit.*, pág. 43.

⁷⁷ Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pág. 20.

⁷⁸ Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pág. 21.

⁷⁹ Acosta, Milagros; *Ob. Cit.*, pág. 184.

Pasando al análisis propio de la presunción, en primer lugar, debemos mencionar que no se establece que se entienda, cuando se dice que el cónyuge e hijos menores residan habitualmente en la República, se recurre como presunción a la circunstancia misma que se pretende probar⁸⁰, y como dice Serrano Antón⁸¹ a la hora de analizar la normativa española del IRPF, “...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)...”, en nuestro caso sería permanencia, núcleo principal o base de actividades 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 IRPF⁸², 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, 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 verificar el test de permanencia, sino por tener el centro de intereses económicos radicado en territorio nacional, pero los hijos menores de la persona que se pretende verificar la condición de residente fiscal en nuestro país, residan en otro 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, dado que no se verificaría la presunción objeto de análisis.

Finalmente, 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/o reglamentaria establecen algo al respecto.

Cabe citar, lo que sostiene Carmona Fernández⁸³ con respecto a España, dado 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.*”

Una posible solución, a efectos de determinar la prueba de la permanencia de los días, es la que la norma reglamentaria admitió, para 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 llegar a 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.

Esta solución, no nos parece adecuada, ya que por un lado sólo se menciona el antedicho certificado cuando la norma reglamentaria establece la forma de cómputo de los días de presencia física en nuestro país, y para el resto de las situaciones nada se establece.

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

Una 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, todo ello siempre y cuando exista reciprocidad a los nacionales extranjeros residentes.

En este punto, se trata una especie de ficción, al 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 considerados residentes fiscales, a pesar de no verificar la condiciones para serlo en nuestro país, según lo analizado en los puntos anteriores del presente trabajo⁸⁴.

⁸⁰ Frascini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 492.

⁸¹ Serrano Antón, Fernando; *Ob. Cit.*, pág. 21.

⁸² 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.

⁸³ Carmona Fernández, Néstor; *Ob. Cit.*, pág. 107.

⁸⁴ Ver *ut-supra* 2.2.4 del presente Trabajo.

Aquí sostiene Fraschini⁸⁵, que estamos en presencia de una de las pocas verificaciones que nuestra legislación tiene sobre el principio de la nacionalidad, es decir, que aquello relevante es la nacionalidad de la persona física para establecer el elemento de conexión con el estado, en este caso el uruguayo.

Cabe precisar aquí 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 caer en esta situación el artículo 6° del Título 7 establece una lista taxativa donde los nacionales uruguayos, que por el cargo o actividad que desarrollan en el exterior, son considerados residentes y las rentas que obtiene son de fuente uruguaya⁸⁶.

Al respecto se puede citar la Resolución DGI N° 1.484/008 de 10 de octubre de 2008, donde se 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 fuente uruguaya.

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

2.2.4.5 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, en situaciones donde personas que verifiquen 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.

Aquí, estamos ante una medida interna para eliminar la doble imposición sobre las rentas que obtengan estos residentes fiscales de fuente uruguaya, donde es de aplicación la Resolución DGI N° 1.484/008⁸⁷.

2.2.5 Situaciones particulares – casos de residentes fiscales que pueden tributar como no residentes.

El penúltimo inciso del artículo 6° del Título 7, establece la opción para aquellos trabajadores de nacionalidad extranjera que presten servicios en Zona Franca puedan optar por sus rentas de trabajo tributar el IRNR, en la medida que se cumpla con las siguientes condiciones: (i) no se encuentren incluidos del régimen de la seguridad social otorgado por nuestro país⁸⁸; (ii) las actividades se presten exclusivamente en Zona Franca; y (iii) que los servicios 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.

⁸⁵ Fraschini, Juan Ignacio; *Ob. Cit.*, pág. 493.

⁸⁶ Son 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.

⁸⁷ Ver *ut-supra* punto 2.2.4.4 del presente trabajo.

⁸⁸ 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.”

Con respecto a esta disposición, se puede indicar que, en primer lugar es de aplicación exclusivamente a aquellas personas físicas que revistan la condición de ser de nacionalidad extranjera⁸⁹; en segundo lugar deben quedar excluidos del régimen de la seguridad social en nuestro país, mediante nota presentada al Banco de Previsión Social indicando su no deseo de beneficiarse con el sistema; y finalmente en tercer lugar el servicio que desarrolle la persona extranjera en zona franca, no debe integrarse bajo ningún concepto el costo de los servicios prestados hacia territorio no franco.

De lo expuesto, cabe precisar que 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, y que si la persona física obtuviera otras rentas de las consideradas “puras” de capital o trabajo de fuente uruguaya, estas quedarán comprendidas en el IRPF, en la medida que verifique su hecho generador.

Por lo tanto, estamos ante un caso de los pocos regímenes específicos existentes en la normativa fiscal uruguaya destinado a los trabajadores de nacionalidad extranjera desplazados a nuestro país, para realizar sus actividades, donde se permite tributar como un no residente a la persona, aún en aquellos casos que verifique las condiciones para ser residente fiscal.

2.3 Análisis en el ámbito del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR)

Están comprendidas en el hecho generador del IRNR las rentas de fuente uruguaya, cualquiera sea el factor productivo que originen estas, obtenidas por no residentes fiscales -con excepción de los establecimientos permanentes⁹⁰-, ya sean tanto personas físicas como personas jurídicas, durante el año civil, salvo que se verifique alguna de las situaciones previstas por el artículo 4° del Título 8 del Texto Ordenado 1996 de la DGI con la redacción dada por el artículo 9° de la LRT y sus modificativas (Título 8)⁹¹.

Dos son los aspectos a destacar con respecto a este impuesto, en primer término se debe verificar el hecho que las rentas sean de fuente uruguaya, aunque se prevean algunas excepciones⁹², tales como: los servicios técnicos prestados fuera de la relación de dependencia a contribuyentes de IRAE desde el exterior del territorio nacional; y la renta provenientes del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas, siempre y cuando este haya residido en el país en el período inmediato anterior a la fecha en que da tal circunstancia o que el deportista haya estado inscripto por un lapso de sesenta días en una entidad deportiva en el período anterior⁹³.

En segundo término, se verifica el hecho generador del impuesto desde el punto de vista del aspecto material, a través de cualquier manifestación de renta proveniente tanto del capital, del trabajo, una combinación de estos factores, lo que en el ámbito del impuesto se considera como rentas provenientes de la actividad empresarial, o incluso rentas provenientes de incrementos patrimoniales.

Para analizar la fiscalidad de los trabajadores extranjeros desplazados a nuestro país desde la óptica del impuesto, se debe dar en forma previa, que la persona física no cumple con la condición de residente desde el punto de vista fiscal.

No analizaremos en esta parte del trabajo, los dos casos que se prevén por parte de nuestra legislación, que aún verificando la persona física desplazada a Uruguay la condición de residente fiscal, puede tributar el IRNR, puesto que ya lo hemos hecho⁹⁴.

No obstante, la forma de liquidar el impuesto por las rentas de trabajo es diferente para el IRNR, con relación al IRPF, por lo que se merece realizar algunos comentarios adicionales.

⁸⁹ 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.

⁹⁰ Las rentas obtenidas por aquellas entidades no residentes que cumplan con las condiciones para ser establecimientos permanentes (artículos 10 a 12 del Título 4), son consideradas per se rentas provenientes de actividades empresariales (artículo 3° literal A) del Título 4) y en consecuencia están comprendidas en el hecho generador del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE).

⁹¹ Las excepciones son: a) cuando se produzca el fallecimiento de la persona física contribuyente; b) cuando se produzca la disolución de las demás entidades; c) cuando los sujetos no residentes se transformen en residentes; y d) cuando la entidad no residente deje de obtener rentas gravadas en territorio nacional. Cuando acaezcan los hechos mencionados los sujetos no residentes deberán hacer un cierre de ejercicio fiscal.

⁹² Estas excepciones son consideradas extensiones al principio de la fuente.

⁹³ Cabe precisar que ni la ley y su reglamentación, aclarar cuál es el período anterior que hay que considerar.

⁹⁴ Ver *ut-supra* 2.2.4.5 y 2.2.5 del presente trabajo.

2.4 Algunas cuestiones prácticas a considerar con respecto al IRPF e IRNR

Hasta aquí se analizó el hecho generador del IRPF e IRNR y como quedaban comprendidos en ellos los trabajadores desplazados hasta nuestro país. No obstante, no es lo mismo liquidar el IRPF que el IRNR, puesto que si bien la principal diferencia se da en el aspecto subjetivo, la base de cálculo no es igual.

En el caso del IRPF, el monto imponible para las rentas de trabajo está dado por todos los ingresos devengados ya sea en dinero o en especie, a los que se le puede deducir determinados gastos, como lo son los aportes a la seguridad social, gastos fictos por mantenimiento de hijos menores o discapacitados, y parte del arrendamiento de bienes inmuebles por parte de la persona física.

En ambos casos, se aplican tasas progresionales que van desde el 10% al 25%, existiendo un piso debajo del cual no se paga el impuesto, la diferencia de lo obtenido de aplicar las tasas a los ingresos y a los gastos, constituye el impuesto a pagar.

Por el lado del IRNR, si bien la forma de computar los ingresos es igual que el IRPF, ya que rigen las mismas normas, para el caso de las rentas de trabajo el impuesto grava a la totalidad de las rentas brutas a una alícuota proporcional del 12%, no existiendo la posibilidad de deducir gastos y tampoco un mínimo por debajo del cual no se paga el impuesto.

2.5 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.

La primer 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 35° del CTU⁹⁵, y en el caso que corresponda, solicitar el crédito correspondiente.

Al respecto cabe mencionar, que nuestro país no tiene normas que indique 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. Aspectos relativos con el régimen de la seguridad social

3.1 Aspectos generales del régimen uruguayo

Desde el punto de vista de la seguridad social el traslado de trabajadores al Uruguay puede llegar a variar caso a caso, no obstante se debe analizar la normativa general, para ver las soluciones a adoptar en cada situación que se presente.

La regla general es que ningún trabajador que desarrolle actividades en nuestro país puede estar desprovisto de cobertura de seguridad social, y por ende deberá hacer los aportes correspondientes, tanto en cabeza propia como por parte del empleador.

⁹⁵ 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.*”

En este caso lo que se pretende gravar es el beneficio económico particular proporcionado a empleadores y trabajadores por el servicio de previsión social⁹⁶, que consiste en una actividad estatal y privada, que se concreta en la Ley N° 16.713 de 3 de setiembre de 1995, cubriendo las contingencias de invalidez, vejez y sobrevivencia⁹⁷ y sus beneficios correlativos.

El artículo 148 de la Ley N° 16.713 establece el hecho generador de las Contribuciones Especiales de Seguridad Social (CESS) como el desarrollo de una actividad personal remunerada de cualquier naturaleza, comprendida en el ámbito de afiliación, que es el ámbito de competencia del organismo recaudador de las citadas contribuciones (Banco de Previsión Social, BPS).

No obstante, no existe norma que establezca el aspecto espacial de las CESS, aunque como sostiene la doctrina, puede encontrarse varios elementos indicadores de éste, en diversas disposiciones y por aplicación de los principios generales de interpretación en materia tributaria⁹⁸.

En este sentido, se puede mencionar las disposiciones contenidas en el Acto Institucional N° 9 de 23 de octubre de 1979, allí su artículo 2° reza que “...*todo habitante de la República tiene el derecho y la obligación de integrarse al sistema de Seguridad Social.*”, en tanto el artículo 3° consagra los principios bajo los que se organiza el sistema de seguridad social, este dispone en su dos primeros numerales que “...*la participación de todos los habitantes de la República tanto en las obligaciones como en los derechos reconocidos para la constitución y utilización de los recursos de la Seguridad Social*” y que “*todos los habitantes de la República, ante la misma circunstancia o contingencia, recibirán igual cobertura.*”

De esta manera, se observa que si bien el ámbito de aplicación es el territorio uruguayo, también quienes pueden acceder a la cobertura y están obligados a formar parte del sistema, son todos los habitantes, por lo que se hace necesario precisar dicho término.

En cuanto al sentido del término “habitante”, su tenor literal no ofrece respuestas útiles para dilucidar su alcance, ya que la real academia lo define como habitar, vivir, morar o poblar⁹⁹.

No obstante, desde el punto de vista legal, para determinar el verdadero sentido de la palabra, nos debemos remitir a la Constitución de la República, concluyéndose que las normas que aluden a “habitantes”, son aplicables tanto a nacionales como extranjeros, sean estos residentes o no¹⁰⁰.

En los diversos artículos que la Constitución de la República refiere a habitante comprende a todos los individuos que habitan dentro del territorio del Estado de un modo permanente o circunstancial, individuos, todos ellos, que son titulares de derechos subjetivos en tanto personas, independientemente de su condición de miembro de un Estado¹⁰¹.

Así se puede observar, que si una persona habita en Uruguay, ya sea en forma permanente o circunstancial, debe formar parte del sistema de seguridad social, en la medida que haga una actividad personal remunerada.

Ahora bien, para determinar la base cálculo para realizar los aportes correspondientes a la seguridad social nos debemos remitir a lo que se establece en el artículo 153 de la Ley N° 16.713, allí se establece que será materia gravada para las CESS “...*todo ingreso que, en forma regular y permanente, sea en dinero o en especie, susceptible de apreciación pecuniaria, perciba el trabajador dependiente o no dependiente, en concepto de retribución y con motivo de su actividad personal, dentro del respectivo ámbito de afiliación.*”

Constituyen excepciones al principio anterior los casos en los que Uruguay celebró convenios de seguridad social (conocidos como casos de “excepciones a la territorialidad de las CESS”), el caso de los trabajadores extranjeros en zona franca y los diplomáticos.

3.2 Trabajadores provenientes de países con convenio de seguridad social

Dijimos que el trabajador que se desplaza a nuestro país a realizar una actividad remunerada, como regla general está sometido a la legislación que en materia de seguridad social existe. Sin perjuicio de ello en ocasiones podrá optar por seguir amparado al régimen de seguridad social del país que proviene, siempre y cuando se haya celebrado entre dicho país y el Uruguay un convenio de seguridad social.

⁹⁶ Abadi, Félix y Pereira, Santiago; en “*El hecho generador de las Contribuciones Especiales de Seguridad Social Ley N° 16.713 (nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria)*” en Rev. Trib. N° 143, Marzo – Abril 1998, pág. 200.

⁹⁷ Conocidos como los riesgos IVS.

⁹⁸ Abadi, Félix y Pereira, Santiago; en *Ob. cit.*, pág. 201.

⁹⁹ www.rae.es.

¹⁰⁰ Sentencia Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) N° 338/010 de 20 de mayo de 2010.

¹⁰¹ Sentencia Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) N° 338/010 de 20 de mayo de 2010.

El objetivo perseguido es que un trabajador que migre, no pierda los derechos adquiridos anteriormente y pueda seguir generando allí los beneficios que le corresponda.

Los convenios de seguridad social aplican, en general sobre cuatro puntos específicos: acumulación de períodos de servicios en ambos países; traslados temporarios de trabajadores; pago de jubilaciones y pensiones en el exterior sin quita ni retenciones; gestiones de oficio (solicitudes de jubilaciones independientes, etc.)¹⁰².

Adquieren particular importancia los convenios de seguridad social que prevén el traslado temporario de determinados trabajadores, puesto que en este caso se da, sólo por un plazo determinado, siendo en ocasiones prorrogable¹⁰³. Esta situación, implica que el trabajador continúe realizando los aportes a la seguridad social en su país de origen y no deba hacerlo en el Uruguay.

Asimismo, los convenios de seguridad social prevén la acumulación de períodos de trabajo, es decir, que en el caso que un trabajador se desplace al Uruguay a realizar una actividad remunerada, computará estos años trabajados, a efectos de alcanzar la antigüedad necesaria para configurar causal jubilatoria en el país de origen.

De esta manera vemos, que a los efectos del presente trabajo, resulta relevante, los casos en que se esté en presencia de un trabajador que se desplace hacia el Uruguay, desde un país con convenio celebrado de estas características, ya que podrá seguir aportando a la seguridad social en este país, lo que implica la eliminación de una doble imposición en este aspecto.

3.3 Trabajadores provenientes de países sin convenio de seguridad social

En el caso de que el trabajador provenga de un país con el que el Uruguay no haya celebrado un acuerdo de seguridad social, será tratado de idéntica manera que los trabajadores uruguayos, en la medida que verifiquen el hecho generador de la CESS, es decir, realicen una actividad remunerada en nuestro territorio.

Por lo tanto, tendrá los mismos derechos y obligaciones que un trabajador habitante en el Uruguay, puesto que como vimos los derechos y obligaciones que emergen de la seguridad social se aplican a todos los que habitan territorio uruguayo y un trabajador desplazado hacia aquí verificará tal condición.

No obstante, en caso de que igualmente deba seguir aportando a la seguridad social en su país de origen, a efectos de seguir acumulando antigüedad para poder verificar su causal jubilatoria, y se podrá eventualmente, en este aspecto estar sometido a una doble imposición.

4. Consideración de algunas situaciones particulares de los trabajadores extranjeros desplazados al Uruguay.

En los tiempos actuales los trabajadores que son desplazados a realizar sus actividades en nuestro país pueden recibir un serie de compensaciones, que dependiendo del caso podrán estar sujetos a imposición o no, aunque mucho variará la situación en cada caso particular, puesto que adquiere relevancia no solo el hecho de ser residente, sino también quien se hace cargo de las remuneraciones, donde se pagan las mismas, en concepto de qué se pagan estas partidas, la existencia o no de convenios tanto para evitar la doble imposición o de seguridad social, entre otras cuestiones más.

El criterio general, para el caso de las rentas de trabajo, se establece en el artículo 30° del Título 7¹⁰⁴, donde son “*rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia*”, en tanto que, para el caso de las rentas de trabajo obtenidas en relación de dependencia, nos debemos remitir a la definición establecida en el artículo 32° del Título 7, allí tenemos

¹⁰² A la fecha del presente trabajo el Uruguay tiene celebrado y **vigentes** los siguientes convenios de seguridad social: Iberoamericano (Ley N° 18.560, no vigente); Acuerdo Multilateral de Seguridad Social del Mercado Común del Sur (Ley N° 17.707, vigente desde el 01 de junio de 2005); Bolivia (vigente desde el 1 de abril de 1997; Canadá (Ley N° 17.331, vigente desde 1 de enero de 2002); Chile (Ley N° 17.144, vigente desde el 1 de enero de 2000); Colombia (Ley N° 17.439, vigente desde 1 de octubre de 2005); España (Ley N° 17.112, vigente desde 1 de abril de 2000); Estados Unidos (Acuerdo de pago de pasividades de 2 de julio de 1993, vigente desde esa fecha); Grecia (Ley N° 16.775; vigente desde 1 de marzo de 1997); Holanda - Países Bajos (Ley N° 18.269; vigente de 1 de junio de 2008); Israel (Ley N° 17.206, vigente desde 1 de noviembre de 2009); Italia (Ley N° 15.021, vigente desde 1 de junio de 1985); Portugal (Resolución N° 473/987; vigencia desde 1 de diciembre de 1987); Québec (vigente desde 1 de diciembre 2002); Suiza (Confederación Helvética) (Ley N° 16.140, aplicable sobre devolución de los aportes realizados a la Seguridad Social después de 12 meses de la salida definitiva del país).

Fuente: <http://www.bps.gub.uy/Normativa/ConvInternacionales.aspx?menu=Normativa>

¹⁰³ Tal extremo varía de convenio a convenio, ya que en algunos es por un año, en otros de dos años, etc.

¹⁰⁴ La definición aplica para rentas de trabajo obtenidas tanto por residentes como por no residentes.

que son “...los ingresos regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma”.

Cabe acotar que por la remisión prevista por el artículo 2° del Título 8, los conceptos antes comentados, son enteramente aplicables al IRNR.

Como se nota, la definición no solo comprende a los ingresos regulares que se perciban tanto en dinero o en especie por parte del trabajador por la prestación de sus servicios en relación de dependencia, sino que también forma parte del concepto, todos aquellos ingresos en dinero o en especie que perciba en ocasión de su trabajo remunerado en nuestro país.

Asimismo, y como consecuencia de los cambios introducidos en el aspecto espacial del hecho generador del IRPF, también quedan incluidos en el impuesto los ingresos que el trabajador obtenga en el exterior, en la medida que tengan origen en la prestación de servicios en relación de dependencia con contribuyentes del IRAE o del propio IRPF.

Definidos los conceptos generales, varias son las situaciones que pueden suscitarse, y que pueden quedar comprendidas en el hecho generador del impuesto.

Así tenemos, a vía de ejemplo: las gratificaciones dadas al personal; partidas en especie otorgadas, como pueden ser el vehículo, la vivienda y la alimentación, entre otros; los pagos en acciones o con opciones de compra sobre las acciones (“stock options”); o el pago de otras partidas en dinero o en especie que no se hace en el país, pero que su origen es el estar desarrollando una prestación de servicios en relación de dependencia en territorio nacional.

En la situación del pago de acciones o con stock options, se presentan algunas cuestiones que pueden volver complejo al tema, la primera si es necesario o no el paso de un determinado período de tiempo para poder acceder a tal beneficio, y la segunda si además de darse la primera, debe el individuo seguir perteneciendo a la empresa, al momento de recibir tal compensación.

A nuestro entender, la complejidad del tema se da cuando ambas circunstancias deben configurarse conjuntamente para otorgar la partida en cuestión, ya que en el caso de que se dé una sola, al aplicar el IRPF el criterio de lo devengado para determinar las rentas que quedan incluidas en su hecho generador, no presentaría mayores dificultades precisar el momento donde se considera devengada la renta. En cambio en el caso que se requiera que deban darse los dos hechos antes mencionados en forma conjunta, adquiere particular importancia dirimir cuando se entiende que están devengadas las rentas.

Como mencionamos, el caso más sencillo es que no se exija que se verifiquen ambas condiciones conjuntamente para otorgar el beneficio, ya que lo relevante para el impuesto será en este caso, si se accedió a él por trabajar un período de tiempo, o pertenecer a la empresa al momento de otorgarlo, es allí que se considera devengada la renta, y si además el trabajador es residente fiscal, presta servicios en relación de dependencia en nuestro país o estando en el exterior lo hace para un contribuyente de IRAE o IRPF, estará verificando lo dispuesto por el artículo 32° del Título 7, y en consecuencia será un renta comprendida en el IRPF, faltando determinar la base de cálculo para precisar el monto a pagar del impuesto.

En cambio, si la persona no es residente, pero presta el servicio en relación de dependencia en nuestro país, la solución será la misma que expresada para el caso del IRPF, salvo que solo quedará comprendido si la prestación de servicios es exclusivamente en territorio uruguayo, quedando la renta alcanzada por IRNR.

Ahora bien, sucede a veces que para otorgar el beneficio se exigen que las dos condiciones se den conjuntamente, es decir, pasar un período de tiempo en la empresa, y además que al momento del cobro también se pertenezca a esta, en dicho caso se considera que la renta estará devengada cuando ocurra la segunda condición y allí se verificara la hipótesis de inclusión en el hecho generador del impuesto.

En referencia a como se determina el monto imponible para el impuesto en estos casos, se debe analizar si lo que se entrega es una acción o una opción de compra sobre acciones, en el primer caso estamos en presencia de una renta en especie, y por lo tanto allí habrá que acudir a lo que establece el artículo 73° del Dec. N° 150/007, puesto que así lo dispone para las rentas de trabajo la remisión que hace el artículo 35° del Título 7 y el artículo 53° del Dec. N° 148/007.

El citado artículo 73° del Dec. N° 150/007, establece para las acciones, que se valuarán de acuerdo a la cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo en el día de la percepción de la renta, o a la última

cotización registrada, Si dichos títulos valores no cotizaron se deberá tomar el valor nominal, a menos que se demuestre que razonablemente corresponde tomar otro valor¹⁰⁵.

Para el caso que en vez de otorgarse una acción, lo que se dé es una opción de compra sobre acciones, el problema que surge es como se ha de determinar la renta, allí la Administración¹⁰⁶ ha entendido que en el caso de que se ejerza la opción, la renta será la diferencia entre el valor de mercado al momento del ejercicio de la opción y el valor de la acción efectivamente pagado por el empleado.

Otros beneficios que comúnmente se otorgan a los trabajadores que se relocalizan, como pueden ser la vivienda, automóvil, salud y educación para los hijos de este, en nuestro país. Todos están comprendidas en el artículo 32° del Título 7 como rentas en especie, y por lo tanto nos debemos remitir nuevamente a lo que establece el artículo 35° del Título 7 y el artículo 53° del Dec. N° 148/007, pero al ser partidas que provienen del trabajo en relación de dependencia se valuará por los criterios seguidos en materia de seguridad social por la Ley N° 16.713 y su Decreto reglamentario N° 113/996 de 27 de marzo de 1996.

No obstante, alejándose de lo dispuesto por la ley y su reglamentación la DGI dispuso en su Resolución N° 662/007, los criterios para computar distintas partidas que son otorgadas en especie¹⁰⁷ en el ámbito del IRPF y por remisión expresa del numeral 1) de la Resolución N° 981/007, son enteramente aplicables al IRNR.

Otra situación a destacar con relación a los trabajadores que se desplazan a nuestro país en relación de dependencia, tiene que ver con la condición de responsable sustituto que tiene el empleador, recordemos que esta figura se introdujo en el ordenamiento tributario uruguayo por el artículo 57° de LRT¹⁰⁸, y se dispone para el IRPF por artículo 61° del Dec. N° 148/007, dada la facultad otorgada al Poder Ejecutivo por el artículo 8° del Título 7, que son responsables sustitutos los empleadores de afiliados activos a los organismos de seguridad social en el ámbito de su afiliación.

Hasta aquí, entendemos que no habría mayores problemas, puesto que el responsable sustituto del trabajador será su empleador y este será quien haga la retención del impuesto y los correspondientes pagos a cuenta.

El problema aparece cuando el trabajador, proviene de un país con convenio de seguridad social con el Uruguay¹⁰⁹, puesto que si éste se encuentra en un régimen de traslado temporario, período que varía de convenio a convenio como vimos, el trabajador no será un afiliado activo a la seguridad social en nuestro país, por lo que su empleador no será su responsable sustituto, y en consecuencia no deberá retener el impuesto.

Esta situación, entendemos que es un claro descuido de nuestra ley, lo que provoca que el trabajador relocalizado, deberá determinar su pago a cuenta del impuesto en forma mensual y realizar la liquidación correspondiente finalizado el ejercicio fiscal al 31 de diciembre de cada año, por el período que permanezca en nuestro país.

5. Situación de los trabajadores extranjeros con respecto a los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Uruguay.

El Uruguay ha suscrito diversos Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), los que a la fecha tienen distinto estado, dependiendo de la época en que se hayan celebrado. Así tenemos que en vigencia se encuentran los tratados celebrados con Alemania, Hungría, México y España¹¹⁰, y los que aún no fueron aprobados, pero ya se encuentran firmados Liechtenstein, Portugal y Suiza. Todos ellos siguen en líneas

¹⁰⁵ La renta a gravar, será en primera instancia por su valor de cotización, pero presumiblemente puede suceder que las acciones no coticen en la Bolsa de Valores de Montevideo, allí o se tomará el valor nominal de la acción u otro valor, lo que se deberá demostrar razonablemente.

¹⁰⁶ Ver Consulta N° 5.131 de 19 de enero de 2009.

¹⁰⁷ Números 47) a 59) de Resolución N° 662/007.

¹⁰⁸ “Son responsables sustitutos aquellos sujetos que deben liquidar y pagar la totalidad de la obligación tributaria en sustitución del contribuyente.

Una vez designado el responsable, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad frente al sujeto activo por la referida obligación. Tal liberación no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le correspondan en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

Los responsables sustitutos tendrán en todos los casos derecho a repetición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario.”

¹⁰⁹ Ver *ut-supra* 3.2 del presente trabajo.

¹¹⁰ Se exponen en orden de entrada en vigencia.

generales el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MC OCDE).

La figura de la residencia juega un papel fundamental con relación a los CDI, así encontramos que en el artículo 4° se precisa dicho concepto y se establecen las conocidas “tie break rules”, es decir, reglas de desempate, para aquellos casos donde la persona física o jurídica revista la condición de residente de ambos estados contratantes.

Asimismo, si nos remitimos a los comentarios del citado artículo 4°, tres son las funciones que cumple el concepto residencia en un CDI: define el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio; procura resolver los casos de doble imposición que se produzcan como consecuencia de la doble residencia (entre los estados contratantes); evitar la doble imposición que resulte del gravamen, tanto en el Estado de la residencia, como en el Estado de la fuente.

Dependiendo del tratado en el que nos situemos, las disposiciones sobre los ingresos derivados del empleo o los servicios personales en relación de dependencia las encontramos en el artículo 14° o 15°^{111,112}, pero a los efectos prácticos haremos referencia siempre al artículo sobre las rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia.

En su ámbito caen las rentas generadas por el trabajo personal prestado en régimen de dependencia, aunque no se excluye la remisión que debe hacerse al derecho interno de los Estados contratantes, en aquellos casos que puedan ofrecer dudas si estamos en presencia o no de un rendimiento de trabajo, en particular si no queda claro que concurren las notas de dependencia y ajenidad. Este hecho no implica que toda renta que califique para el derecho interno como rendimiento del trabajo, tenga que necesariamente ser tratada en el ámbito del artículo sujeto a análisis¹¹³.

La regla general se encuentra en el primer párrafo del artículo en cuestión, y allí se establece que la renta obtenida por el trabajador en relación de dependencia se someterá a imposición en aquél Estado donde se ejerza el empleo efectivamente.

No obstante, se prevén tres excepciones a la regla general, la primera está en el párrafo 1° del artículo citado, donde se establece el ámbito de aplicación, allí se dice expresamente que las disposiciones no alcanzan a las pensiones, remuneraciones provenientes de las funciones públicas y las remuneraciones provenientes de los cargos de consejo de administración^{114,115}, puesto que allí la potestad para gravar será del Estado de la residencia.

En el caso de los cargos de consejo de administración (cargos de directorio), si la persona además realiza trabajos en relación de dependencia, los ingresos que obtengan por este concepto, deberán ser analizado a la luz de los preceptos del presente artículo.

La segunda excepción, es la que se encuentra en el párrafo 2° de este artículo, y consiste, en que las rentas obtenidas por el trabajador solo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia del trabajador, si se da conjuntamente tres condiciones: que no permanezca por un período o períodos que excedan en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o finalice en el año fiscal que se esté considerando; las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del Estado donde se desarrolle la actividad¹¹⁶; y finalmente, las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el Estado donde se presta el servicio¹¹⁷.

Como dijimos, el cumplimiento de las tres condiciones mencionadas, dará lugar a que sea el Estado de la residencia quien tenga potestad para gravar la renta, aún cuando los servicios por parte del trabajador, hayan sido prestados en el otro Estado. De esta manera, si una persona física que se traslade a Uruguay desde alguno de los países con los que se haya celebrado un CDI, queda gravada en nuestro país, se deberá

¹¹¹ Esto dependen, en general si en el ámbito del correspondiente CDI se encuentra el artículo relativo sobre las rentas provenientes de los servicios profesionales, suprimido en el MC OCDE a partir de su versión del año 2006.

¹¹² En el CDI con Alemania (art. 15°), Hungría (art. 15°), México (art. 14°), España (14°), Portugal (15°), Liechtenstein (14°) y Suiza (15°).

¹¹³ Vega Borrego, Félix Alberto; en “*Rendimientos del trabajo y Convenios para Evitar la Doble Imposición*” en “*Fiscalidad Internacional*”; CEF, Madrid 2010, pág. 814.

¹¹⁴ Para los que existen disposiciones específicas en el ámbito de los CDI.

¹¹⁵ En Argentina y Uruguay los consejeros de administración son los directores de sociedades.

¹¹⁶ Cabe consignar que en el caso de los CDI celebrados con Alemania y Hungría, la exigencia es que se encuentre domiciliado en el otro Estado.

¹¹⁷ Los CDI con Alemania, Hungría y Portugal, también hacen referencia a una base fija que el empleador tenga, para que no se aplique la excepción en cuestión.

verificar que: permanezca más de 183 días trabajando en nuestro territorio, por lo que para la legislación interna uruguaya quedará comprendido en el IRPF; o que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador uruguayo, lo que aquí dependiendo de las circunstancias, la persona tributará IRPF o IRNR en función de si cumple con las condiciones subjetivas para quedar comprendidos en alguno de los dos impuestos; o que su remuneración se soporte por un establecimiento permanente que su empleador tenga en nuestro país, lo que dará a lugar que la persona tribute IRPF o IRNR en función de las condiciones subjetivas del trabajador desplazado¹¹⁸.

En referencia a las disposiciones contenidas en la excepción, tenemos que se aclara por parte de los comentarios al MC OCDE¹¹⁹ que los 183 días, deben ser días de presencia física, por lo que se computan los días de partida, llegada, aquellos que por algún motivo no lo estuvo en forma completa, exceptuándose del cómputo aquellos que la persona estuvo en tránsito.

Con relación a la tercera excepción, es relativa a los trabajos realizados a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, estos pueden someterse al Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa¹²⁰.

Un tema, no menor, es cuales son las rentas que el Estado donde se desarrolla la actividad puede gravar, allí se entiende que son todas las contraprestaciones por el trabajo prestado, ya sea que el pago se en dinero o en especie, tales como las opciones sobre acciones, vehículos, vivienda, seguro de vida o enfermedad¹²¹.

No obstante, en el caso de las opciones sobre acciones, los comentarios al MC OCDE aclaran que, aquellos que se le da potestad al Estado de la fuente es la renta sobre la concesión de la opción y no a las rentas obtenidas de dicho instrumento, la que deberá ser analizada a la luz de los preceptos del artículo 13° del modelo¹²².

Otra cuestión que no debe ser dejada de lado, es que la persona continúa siendo residente del país desde donde es relocalizado en Uruguay (por ejemplo España, México, Suiza), consideramos de importancia mencionar esto, ya que el estar más de 183 días en territorio uruguayo, es una de las causales por las que se configura la residencia en nuestro país de acuerdo a la ley interna, y por lo tanto la persona pasará a ser residente de ambos Estado contratantes.

Allí se deberá recurrir a las “tie break rules”, contenidas ellas en el artículo 4° párrafo 2° de los CDI, para ello la persona deberá mantener en el país desde donde provenga su vivienda permanente, o siga manteniendo allí su centro de intereses vitales, o viva habitualmente, o finalmente fuese nacional de este.

En este caso, si la persona mantiene su residencia en el país de origen, pero presta servicios en relación de dependencia en el Uruguay, a partir de que pase los 183 días de presencia física la potestad para gravar será de nuestro país.

Surge la duda que pasa antes de que se llegue a los 183 días, ya que se deberá determinar a quién le corresponde la potestad para gravar, donde se resolverá la cuestión acorde si se cumplen o no las excepciones del párrafo 2° del artículo en cuestión en forma conjunta.

6. Consideraciones finales.

La importancia de la situación tributaria de los trabajadores “relocalizados” ha ido creciendo en el último lustro, como consecuencia de la globalización y de la creciente internacionalización de los sistemas económicos productivos, cuestiones que por otra parte, nuestro país no ha quedado al margen.

Compartiendo la opinión de la doctrina que ha hecho un abordaje del tema, creemos que parte el debate debe pasar necesariamente por el hecho de plantear, si como consecuencia de las denominadas fuerzas de la globalización o la tan deseada situación de atraer más y mejores capitales extranjeros a invertir en la región -en particular analizando la situación del Uruguay-, se han diseñando las medidas tendientes a preservar y mejorar la competitividad fiscal y de la economía en general.

Todo ello, plantea dos alternativas, la primera requerir la adopción de medidas particulares en la materia (desgravando o creando regímenes particulares), o la segunda mantener todo acorde a los principios o técnicas elegidas para articular las medidas que pueden perseguir este tipo de objetivos.

¹¹⁸ Vega Borrego, Félix Alberto; en *Ob. Cit.*, pág. 818.

¹¹⁹ Tampoco se aclara en ninguno de los CDI celebrados a la fecha por el Uruguay.

¹²⁰ El CDI celebrado con Liechtenstein establece la posibilidad que la excepción se extienda al trabajo realizado en una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores.

¹²¹ Comentarios al MC OCDE, párrafo 2.1.

¹²² Comentarios al MC OCDE, párrafo 12.2.

De lo expuesto y a la luz del análisis de la normativa de nuestro país, surge que no existe régimen específico para la llegada de trabajadores extranjeros calificados, por lo que, como vimos durante el presente trabajo, su situación tributaria debe estudiarse en el marco de los preceptos generales en materia de imposición a la renta y de la seguridad social.

De acuerdo entonces, tenemos por un lado la configuración del concepto de residente fiscal se vuelve de suma importancia, puesto que si el trabajador relocalizado verifica o no a éste (permanecer más de 183 días, tener radicado en el país el núcleo principal o la base de sus actividades o el centro de intereses económicos o vitales), definirá que impuesto deberá tributar (IRPF o IRNR) y definirá que rentas quedan comprendidas (“fuente ampliada” en el caso del IRPF o “fuente territorial” en el del IRNR).

Variados son los problemas que se presentan con respecto cuando se configura la residencia fiscal, que a la fecha aún no tienen solución, en temas tales como el cómputo de los días y a quienes le corresponde contar o no las ausencias esporádicas en territorio uruguayo, la fijación del núcleo principal o la base de las actividades como el lugar donde se obtiene el mayor volumen de rentas, sin precisar de qué tipo se habla (renta bruta o renta neta), la inclusión del centro de intereses económicos como alternativa de configuración de la residencia fiscal al núcleo principal o base de las actividades, y la prueba de la presunción de la residencia habitual de los cónyuges e hijos menores en el país como elemento probatorio del concepto que se pretende justificar, y finalmente el no determinar por parte de la legislación en que situaciones se pierde la residencia fiscal y como ha de procederse en dicho caso, generándose en consecuencia dudas y confusiones al respecto.

Incluso los pronunciamientos que ha dictado en la materia la Administración en algunos casos en vez clarificar el tema lo han complejizado, al precisar por ejemplo, el concepto mayor volumen de rentas para fijar el lugar donde se tiene el núcleo principal o la base de actividades, como aquél donde se obtiene los mayores ingresos brutos, asimilado éstos al concepto de renta, cuando en el ámbito tributario no estamos en presencia de lo mismo.

Más allá de los problemas que trae consigo el propio concepto de residencia fiscal, nuestra ley no profundiza en algunos casos particulares, tales como el tema de la nacionalidad del individuo, puesto que se recurre a él solamente para otorgar a los trabajadores de nacionalidad extranjera que realicen sus tareas en zona franca la posibilidad de tributar IRNR, o para mantener la residencia y extender la fuente en el caso de los trabajadores uruguayos que están en misiones oficiales en el exterior, o ejerciendo cargos diplomáticos.

Asimismo, en función del impuesto que el trabajador tribute acorde a si se configura o no la residencia fiscal del individuo, vimos que la fuente de la renta no será la misma, y este hecho traerá como consecuencia que en el caso de que se verifique tal circunstancia, se tributará en nuestro país por todas las rentas que este obtenga tanto sea en territorio uruguayo como en el exterior, en la medida que sean por servicios prestados a contribuyentes de IRAE o IRPF. De esta manera, se gravaran compensaciones, partidas en especie, gratificaciones, entre otras más, que el nexo causal sea siempre su trabajo en nuestro país.

En aquellos casos, donde no se configure la condición de residente fiscal, pero se realice una actividad en nuestro país, se estará bajo el hecho generador del IRNR, y por lo tanto la tributación del individuo cambiará en forma sustancial, puesto que la determinación del monto imponible y las alícuotas son distintas que para el IRPF.

Los problemas no dejan de estar ausentes en el caso del análisis del presente tema desde la óptica de la seguridad social, puesto que allí, si bien se parte de la premisa que todos los habitantes de la República contraen derechos y obligaciones con la seguridad social, no se precisa en forma clara su ámbito de aplicación territorial por parte de la normativa, más allá de los estudios que en referencia al tema ha hecho la doctrina, lo que conlleva a que en determinadas ocasiones, las actividades pueden quedar o no en el ámbito de afiliación del organismo recaudador de la seguridad social, de acuerdo a los criterios que éste fije, lo que no se ajusta a derecho.

Es importante mencionar con respecto al tema de la seguridad social, que sí hubo una marcada política de delimitar los problemas de doble imposición y pérdidas de beneficios en la materia mediante la celebración de una interesante red de tratados, permitiendo a los trabajadores que se trasladan a nuestro país seguir amparados a sus regímenes de origen, eliminando posibles problemas que se pueden presentar.

No obstante, la presencia de estos tratados trae aparejado importantes consecuencias sobre la imposición a la renta que está sujeto el trabajador, por ejemplo no permitiendo la deducción en la base imponible del

IRPF de sus aportes a la seguridad social, o no teniendo en determinados casos un responsable sustituto que lo represente en su relación jurídico tributaria que mantiene con la Administración.

Finalmente, es necesario mencionar que en el último tiempo el país ha entrado de lleno en la celebración de convenios para evitar la doble imposición, como consecuencia de diversos motivos que comentarlos excede ampliamente el alcance del presente trabajo. Éste hecho, hará disponer al país en la materia de una nueva fuente de normativa, la que vendrá a solucionar problemas algunos casos, como por ejemplo evitar la doble imposición y en otros generar algunos aspectos controvertidos, por aplicación de la normativa interna de los países contratantes a los que estos convenios muchas veces se remiten. Todo ello, forma parte de la problemática que tiene consigo el tema de la relocalización de los trabajadores en nuestro país.

7. Bibliografía.

- Abadi, Félix y Pereira, Santiago; “El hecho generador de las Contribuciones Especiales de Seguridad Social Ley N° 16.713 (nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria)” en Rev. Trib. N° 143, Marzo – Abril, Montevideo 1998.
- Acosta, Milagros; “Impuesto a las Rentas de los No Residentes”, en Rev. Trib. N° 209, Marzo – Abril, Montevideo 2009.
- Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel; “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Editorial Netbiblo, La Coruña 2010.
- Calderón Carrero, José Manuel; “Trabajadores dependientes” en “Convenios fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea”; Ed. CISS, Valencia 2009.
- 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.
- Carmona Fernández, Néstor; “Residencia fiscal de personas física y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares” en “Fiscalidad internacional”; Ed. CEF, Madrid 2007.
- Comentarios al MC OCDE versiones 2008 y 2010.
- Espinosa de los Monteros, Salvador y Ortiz García, Ana; “Implicancias fiscales a los desplazamientos internacionales de los trabajadores” en “Fiscalidad Internacional”, CEF, Madrid 2010.
- Faget, Alberto y Varela, Alfonso; “La prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta”, en Rev. Trib. N° 69, Noviembre – Diciembre, Montevideo 1985.
- Fraschini, Juan Ignacio; “La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo”, en Rev. Trib. N° 193, Julio – Agosto, Montevideo 2006.
- García Carretero, Belén; “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”; Asociación Española de Asesores Fiscales Madrid 2006.
- Natera Hidalgo, Rafael; “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en obra coordinada por Falcón y Tella, Ramón “Medidas Fiscales para 1997”, Ed. Civitas, Madrid 1977.
- Pérez Pérez, Juan Antonio; “El concepto de renta en el campo tributario” en “Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa”, Ed. FCU, Montevideo 1999.
- Ruíz García, José Ramón; “Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)” en “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España”; Fundación Pedro Barrié de la Maza; La Coruña 2004.
- Serrano Antón, Fernando; “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.
- Uckmar, Víctor; “Curso de Derecho Tributario Internacional” Tomo I; Editorial Temis Bogotá 2003.
- Vega Borrego, Félix Alberto; “Rendimientos del trabajo y Convenios para Evitar la Doble Imposición” en “Fiscalidad Internacional”; CEF, Madrid 2010.

ABRIL DE 2011