

**LEY N° 20.367 – APROBACIÓN DEL CONVENIO ENTRE URUGUAY Y
COLOMBIA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR
LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL**

Por: Dra. Florencia Capelli

Este 8 de octubre se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.367, cuyo artículo único aprobó el Convenio entre Uruguay y Colombia “*para Eliminar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscales*” (en lo sucesivo “CDI” o “Convenio” indistintamente).

Según surge del propio Convenio, su propósito es eliminar la doble imposición que pueda generarse en relación a los impuestos comprendidos en su ámbito de aplicación, pero sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante técnicas de evasión o elusión fiscal.

Y si bien fue aprobado, el CDI aún no entró en vigencia. Esto sucederá el último día del mes siguiente a que el último Estado que dé cumplimiento a las formalidades para su aprobación, lo notifique por escrito al otro.

Habiendo aclarado lo anterior, en los apartados siguientes serán analizadas las principales características del Convenio.

**1) PERSONAS COMPRENDIDAS, CONCEPTO DE RESIDENTE Y
MECANISMOS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA**

El Convenio aplica a las personas residentes de uno, o bien de ambos Estados Contratantes.

Particularmente, el CDI define al “*residente de un Estado Contratante*” como toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. El concepto incluye al propio Estado Contratante, a sus subdivisiones políticas o autoridades locales, y a los fondos de pensiones. No obstante, del concepto se excluyen



expresamente a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado Contratante únicamente por el patrimonio en él situado, o por las rentas derivadas de fuentes ubicadas en él.

Pues bien, si en mérito de la definición antes referida se genera una hipótesis de doble residencia, deberá resolverse y determinarse la residencia en uno u otro Estado según los términos establecidos en el propio Convenio.

Particularmente, en el caso de las personas físicas, el Convenio establece un orden de prelación de criterios para determinar el país de residencia:

- En primer lugar, dispone que las personas físicas serán residentes del Estado donde tengan una vivienda permanente. Si esto sucediera en ambos Estados, se prevé que serán residentes del Estado donde esté su centro de intereses vitales, es decir, donde estén las relaciones personales y económicas más estrechas.
- Si lo anterior no pudiera determinarse, se prevé que las personas serán residentes del Estado donde vivan habitualmente.
- Empero, si viven habitualmente en ambos Estados, o no lo hacen en ninguno de ellos, se dispone que serán residentes del Estado del que sean nacionales.
- Y si fueran nacionales de ambos Estados o si no lo fueran de ninguno, entonces las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán la residencia mediante mutuo acuerdo.

Por otra parte, en el caso de las personas jurídicas, el Convenio dispone que las autoridades competentes de cada Estado harán lo posible por determinar, mediante un acuerdo amistoso, el Estado del cual debe considerarse residente a la persona a los efectos del Convenio. Para ello, se dispone que deben tener en cuenta la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución, la creación o incorporación, así como cualquier otro factor relevante a los efectos. Y, en caso de no existir acuerdo, el CDI establece que la persona jurídica no tendrá



derecho a las reducciones o exenciones de impuestos en él previstas, salvo que haya acuerdo sobre estos puntos por las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

2) IMPUESTOS COMPRENDIDOS

El Convenio aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entendiéndose por tales a los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o cualquiera de sus partes.

En el caso de Uruguay, el CDI aplica particularmente respecto de los siguientes impuestos:

- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (“IRAE”)
- Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (“IRPF”)
- Impuesto a las Rentas de los No Residentes (“IRNR”)
- Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (“IASS”)
- Impuesto al Patrimonio (“IP”)

En relación a Colombia, el Convenio aplica al Impuesto sobre la renta y sus complementarios.

Sumado a lo anterior, el CDI prevé que sus disposiciones aplican respecto de los impuestos de naturaleza idéntica o similar a los previstos en él expresamente que se establezcan con posterioridad, y que se añadan o sustituyan a los actuales impuestos previstos.

3) IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Las rentas comprendidas por el Convenio son las siguientes:

- Rentas inmobiliarias: son las que un residente de un Estado obtiene de cualquier forma de explotación de bienes inmuebles situados en otro Estado. Estas rentas



pueden someterse a imposición en el Estado en que se encuentran los inmuebles que las generan.

- Utilidades de Actividades Económicas: en principio, las utilidades de una empresa de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado. La excepción es que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente, allí situado.
- Navegación marítima y aérea internacional: según el Convenio, las utilidades de una empresa residente de un Estado, derivadas de la explotación de buques o aeronaves, solo pueden gravarse en ese Estado.
- Empresas asociadas: el CDI prevé que, cuando existan empresas asociadas (por participación en la dirección, control o capital) que estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, entonces las utilidades que hubiera obtenido una de ellas en caso de no existir esas condiciones, y que no se han generado a causa de esas condiciones, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y someterse, por tanto, a imposición.
- Dividendos: en principio, los dividendos que una sociedad residente de un Estado pague a un residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en este último Estado. También pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia de la sociedad que los paga, siendo que en este caso se establecen límites al monto del impuesto aplicable.
- Intereses: según el CDI, los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente de otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Y si bien pueden gravarse en el Estado del que proceden, el impuesto no podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses si el beneficio es residente del otro Estado.



- Regalías: las regalías procedentes de un Estado y pagadas a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado. No obstante, pueden gravarse en el Estado del que proceden, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto no podrá superar el 10% del importe bruto de las regalías.
- Ganancias de capital: si un residente de un Estado obtiene ganancias por la enajenación de inmuebles situados en el otro Estado, podrá someterlas a imposición en ese otro Estado. En el caso de bienes muebles, las ganancias derivadas de su enajenación, si forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado tenga en el otro, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. El CDI también contiene previsiones en materia de enajenación de buques, aeronaves, acciones y derechos.
- Honorarios por servicios técnicos: estas rentas, procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente de otro Estado, pueden gravarse en ese otro Estado. Si se opta por gravarlas en el Estado de procedencia y el beneficiario es residente del otro Estado, entonces el impuesto no podrá exceder el 10% del importe bruto de los honorarios.
- Renta del trabajo dependiente: estas rentas, en principio, solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la persona que las recibe. La excepción es que el trabajo se ejerza en el otro Estado Contratante, en cuyo caso pueden someterse a imposición en este otro Estado.
- Honorarios de directores: estas rentas, que obtenga un residente de un Estado por parte de una sociedad residente del otro Estado, pueden gravarse en ese otro Estado.
- Artistas y deportistas: las rentas que un residente de un Estado obtenga y deriven de su actividad como artista o deportista en el otro Estado, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Empero, cuando las rentas no se atribuyan al artista



o al deportista, sino a otra persona, pueden gravarse en el Estado donde se realizan las actividades que las generan.

- Pensiones: las pensiones y similares remuneraciones pagadas a un residente de un Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado.
- Funciones públicas: las remuneraciones pagadas por un Estado a una persona física por servicios prestados a ese Estado, solo pueden gravarse en ese Estado. No obstante, las remuneraciones solo podrán gravarse en el otro Estado si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física cumple ciertos requisitos dispuestos en el Convenio.
- Estudiantes: las rentas recibidas para cubrir gastos (de manutención, estudios o capacitación) de un estudiante que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado, residente del otro Estado, y que se encuentre en el primer Estado referido, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera del referido Estado.
- Otras rentas: las rentas de un residente de un Estado, cualquiera sea su procedencia, y que no sean ninguna de las mencionadas antes, solo podrán gravarse en ese Estado.

4) IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Según el Convenio, los elementos patrimoniales de un residente de un Estado pueden gravarse en cualquiera de los dos Estados.

No obstante, el CDI prevé que el patrimonio de una empresa de un Estado que explota buques o aeronaves en el tráfico internacional, puede someterse a imposición solamente en ese Estado.

5) MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El Convenio establece métodos para eliminar la doble imposición—en caso de que ésta se produzca—que varían según cada Estado.

Particularmente, en el caso de Uruguay, se prevé el siguiente mecanismo:

- Imposición a la renta: si un residente uruguayo obtiene rentas sujetas a imposición en Colombia, el impuesto a la renta abonado por ese concepto, en Colombia, podrá ser acreditado contra cualquier impuesto uruguayo a ser abonado en relación a la misma renta. Esta deducción no podrá exceder la parte del impuesto uruguayo aplicable.
- Imposición al patrimonio: cuando un residente uruguayo posea elementos patrimoniales gravados en Colombia, el impuesto al patrimonio pagado podrá ser acreditado contra cualquier impuesto uruguayo a ser abonado en relación al mismo patrimonio. La deducción no podrá exceder la parte del impuesto uruguayo aplicable sobre el patrimonio.

Respecto de Colombia, el CDI establece lo siguiente:

- Imposición a la renta: si un residente colombiano obtiene rentas que puedan ser gravadas en Uruguay, Colombia deberá permitir un descuento del impuesto colombiano de ese residente, en una cantidad igual al impuesto uruguayo pagado. Este descuento no podrá exceder la parte del impuesto colombiano, calculada antes del descuento, atribuible a las rentas que puedan gravarse en Uruguay.
- Imposición al patrimonio: cuando un residente colombiano posea elementos patrimoniales que puedan gravarse en Uruguay, entonces Colombia permitirá un descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente, por un importe igual al pagado en Uruguay. Este descuento no podrá exceder la parte del impuesto sobre el

patrimonio, calculado antes del descuento, correspondiente al patrimonio que pueda ser gravado en Uruguay.

6) INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El Convenio, además, contiene una cláusula relativa al intercambio de información.

Particularmente, establece que las autoridades de los Estados se intercambiarán la información que sea previsiblemente pertinente para aplicar las disposiciones del propio Convenio, o bien para administrar o hacer cumplir lo dispuesto por la legislación interna respecto de los impuestos exigible por cada Estado.

La información en cuestión tiene la nota de secreta, y solo puede revelarse a las personas o autoridades encargadas de la liquidación de impuestos, de su aplicación, de la persecución de su incumplimiento, de la resolución de los recursos interpuestos en relación a tales impuestos, o de la supervisión de lo anterior. Esta información también podrá revelarse en audiencias públicas o en sentencias judiciales.

7) ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN

El CDI dispone, expresamente, que los Estados se asistirán mutuamente en la recaudación de créditos tributarios¹, siendo que sus autoridades pueden establecer de mutuo acuerdo el modo en que se prestarán tal asistencia.

Particularmente, el Convenio prevé los siguientes mecanismos de asistencia.

- Recaudación, por parte de un Estado, de un crédito tributario exigible por el otro Estado: en caso de que un Estado tenga un crédito exigible contra una persona, ese

¹¹ El Convenio establece una definición amplia del “crédito tributario”. En este sentido, establece que comprende a todo importe adeudado por concepto de impuestos exigidos por los Estados contratantes o sus subdivisiones o sus autoridades locales, en la medida que tal imposición no sea contraria al CDI o a cualquier otro instrumento del que los Estados sean parte, comprendiendo intereses, sanciones administrativas y costos de recaudo o de medidas cautelares.

Estado puede solicitar al otro Estado que acepte recaudarlo. Este otro Estado lo recaudará según su legislación interna como si fuera un crédito tributario propio.

- Determinación de medidas cautelares, por parte de un Estado, respecto de un crédito exigible por el otro Estado: si un Estado tiene un crédito respecto del cual podría decretar medidas cautelares, puede solicitar al otro Estado que acepte el crédito y adopte medidas cautelares a su respecto, para tutelar su cobro. Este otro Estado decretará las medidas cautelares de acuerdo con su propia legislación, como si se tratara de un crédito tributario propio (incluso si al momento de la aplicación de las medidas el crédito no fuera exigible o si fuera adeudado por una persona con derecho a impedir su recaudación).

