



REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
CAMARA DE REPRESENTANTES

SECRETARIA

Comisión de Asuntos Internacio-  
nales. Carpeta N° 409 de 2000

Anexo II al  
Repertorio N° 235  
Junio de 2002

ACUERDO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA  
DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO  
CON EL GOBIERNO DE POLONIA

Aprobación

I n f o r m e s

---

*XLVa. Legislatura*

---

---

Í N D I C E

---

---

|   | <u>Página</u> |
|---|---------------|
| Informe en mayoría  | 1             |
| Informe en minoría y proyecto de ley  | 4             |
| Apéndice  |               |
| Informe realizado por el profesor de la<br>Facultad de Derecho de la Universidad<br>de la República, doctor Ramón Valdés<br>Costa | 9             |

---

Comisión de Asuntos  
Internacionales

INFORME EN MAYORÍA

Señores Representantes:

Vuestra Comisión de Asuntos Internacionales ha analizado el proyecto del ley por el cual se aprueba el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio entre el Gobierno de la República y el Gobierno de Polonia, que fuera suscrito en Montevideo, el 2 de agosto de 1991.

Aclaraciones preliminares:

Conviene recordar el concepto de doble imposición que, para la doctrina, es la superposición de tributos de índole similar aplicados por dos países sobre la misma base imponible, el mismo sujeto y en el mismo momento o período de imposición.

Asimismo, recordamos que en nuestro país, de acuerdo al Código Tributario - Texto Ordenado de 1966, Título 4, se creó el impuesto anual sobre la renta de fuente uruguaya derivadas de las actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza, especificándose en el Artículo 2 las rentas que comprende.

A su vez, el mismo Código de referencia regula el impuesto anual al patrimonio (Título 14) de: A) las personas físicas, B) los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio, comprendiendo a las sociedades con o sin personería jurídica y a los titulares de las empresas unipersonales y C) los titulares de las explotaciones agropecuarias en determinadas condiciones.

Explicación del Acuerdo entre Uruguay y Polonia

Ámbito de aplicación. Este Convenio se aplicará a las personas domiciliadas en uno de los Estados Contratantes, o en ambos.

Impuestos comprendidos. El Convenio se aplicará, a su vez, a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, según el caso, exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera sea el sistema de su acción.

Domicilio Fiscal. A los efectos de este Acuerdo, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que, de acuerdo con las leyes de ese Estado, es susceptible de ser

aplicado en el mismo, en razón de su domicilio, residencia, lugar de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza similar.

Eliminación de la doble imposición (Artículo 24 del Acuerdo). Esta disposición describe que cuando un residente de un Estado Contratante obtiene renta o posee patrimonio que, de acuerdo con las previsiones de esta Convención, puede ser gravado en el otro Estado Contratante, el Estado primeramente mencionado exceptuará de impuesto tal renta o patrimonio. En el propio Mensaje del Poder Ejecutivo se aplica que: "La contrapartida de las concesiones acordadas está en que el país, en que el inversor tiene su domicilio, se abstiene o limita en la recaudación de tributos aplicados sobre las remesas emergentes de las inversiones realizadas en el extranjero".

El párrafo 2, del Artículo 24, establece que cuando un residente de un Estado Contratante obtiene rentas que, de acuerdo con las previsiones de los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses), y 12 (Regalías y remuneraciones de servicios técnicos), pueden ser gravados en el otro Estado Contratante. El Estado primeramente mencionado permitirá como deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente, una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Tal deducción no será, sin embargo, mayor que la parte del impuesto computada antes que la deducción sea concedida, la cual es atribuible a todas las rentas provenientes de ese otro Estado. Por último, el párrafo 3, del Artículo 24 establece que, cuando de acuerdo con cualquiera de las previsiones de la Convención, la renta obtenida o el patrimonio propiedad de un residente de un Estado Contratante que está exento de impuesto en ese Estado, tal Estado puede, no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre la renta remanente o el patrimonio de tal residente, tomar en cuenta la renta exenta o el patrimonio.

Sobre la interpretación del Artículo 24, con fecha 18 de enero de 1999, la Dirección de Tratados del Ministerio de Relaciones Exteriores dijo que el Poder Legislativo ya ha aprobado convenios similares de doble imposición, como los suscritos con la República Federal de Alemania y con la República Popular de Hungría.

Se agregó que se ha criticado la consagración del criterio del "domicilio" en lugar del de la "territorialidad" o fuentes de las riquezas a gravar. Sobre el punto, dicho informe destaca que, si bien el Convenio introduce el criterio de la coparticipación en lo concerniente a dividendos (Artículo 10) e intereses (Artículo 11), al relativizar el derecho prioritario del Estado donde se domicilia el contribuyente, mediante la consagración de la facultad del Estado de la fuente para fijar topes, no lo hace extensivo a las regalías y remuneraciones de servicios técnicos (Artículo 12).

No obstante tales precisiones, se ha admitido que el Convenio es aceptable en la medida en que sus presuntas desventajas relativas para el Uruguay se vean compensadas por los beneficios emergentes de un "paquete convencional" que se extienda a la promoción de inversiones. Justamente, nuestro país siempre ha

contemplado este tipo de convenios tan solo en aquellos casos en los cuales se vean contemplados con los correspondientes acuerdos sobre promoción y protección recíproca de inversiones. Por otra parte, la República ha seguido la tendencia de la práctica reciente de los Estados en esta materia.

Por tales fundamentos, vuestra Comisión de Asuntos Internacionales aconseja al Cuerpo la aprobación del adjunto proyecto de ley.

Sala de la Comisión, 3 de abril de 2002.

FÉLIX LAVIÑA  
Miembro Informante  
ARTURO HEBER FÜLLGRAFF  
JOSÉ MARÍA MIERES VISILLAC

---

Comisión de Asuntos  
Internacionales

---

INFORME EN MINORÍA

---

Señores Representantes:

Vuestra Comisión de Asuntos Internacionales ha estudiado el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio con el Gobierno de Polonia y ha decidido no aprobarlo por compartir los términos de la consulta evacuada por el doctor Ramón Valdés Costa en la Comisión de Asuntos Internacionales el día 28 de febrero de 1996 y en particular su síntesis concluyente: "En carácter de síntesis puede afirmarse que las soluciones del proyecto en consulta, además de ser contrarias a nuestra doctrina latinoamericana, no son convenientes para Uruguay, ni desde el punto de vista fiscal, ni de su política impositiva".

Este proyecto ha sido objeto de reiterados análisis y consultas desde que el Poder Ejecutivo lo suscribiera en Montevideo, el 2 de agosto de 1991. En 1998 la Cámara de Representantes lo devuelve al Poder Ejecutivo mediante resolución en donde le solicita ampliación de sus fundamentos.

Al día de hoy no encontramos dicha ampliación cumplida en términos de convicción suficiente como para variar la opinión concordante con la del doctor Ramón Valdés Costa que compartimos desde 1992, primera ocasión en la que expresásemos nuestra posición contraria al proyecto. Por estas razones, que desarrollaremos en ocasión de la discusión en el plenario de la Cámara de Representantes, es que aconsejamos al Cuerpo el rechazo del adjunto proyecto de ley.

Sala de la Comisión, 3 de abril de 2002.

CARLOS PITA  
Miembro Informante  
RAMÓN FONTICIELLA

---

PROYECTO DE LEY SUSTITUTIVO

---

Artículo Único.- Recházase el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Polonia, suscrito en Montevideo, el 2 de agosto de 1991.

Sala de la Comisión, 3 de abril de 2002.

CARLOS PITA  
Miembro Informante  
RAMÓN FONTICIELLA

---

A P É N D I C E

Informe realizado por el profesor de la Facultad de Derecho de la  
Universidad de la República, doctor Ramón Valdés Costa

---



Señor Decano de la Facultad de Derecho  
Profesor doctor Américo Plá Rodríguez  
Presente.

Montevideo, 28 de febrero de 1996.

Cúmpleme evacuar la consulta que se me formula sobre "la norma prevista en el artículo 24 del Acuerdo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio con el Gobierno de Polonia". El texto de la citada norma figura, bajo el título Eliminación de la doble imposición, en el Anexo I, al Repartido N° 223, de julio de 1995, de la Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Representantes (Carpeta N° 2011 de 1992).

La eliminación de la doble imposición es un objetivo unánimemente aceptado en forma tradicional y fundamental de los Convenios Fiscales bilaterales. La doctrina y el derecho comparado admiten dos mecanismos como medios: el método de la exoneración por parte de un Estado de las rentas obtenidas en el otro Estado, o el de la imputación de los impuestos pagados en el otro Estado, sin renunciar a gravar las rentas excedentarias.

Los aproximadamente 1000 convenios vigentes en la actualidad recogen uno u otro método en la forma establecida en el Modelo de Convención de la OCDE, que los regula en su artículo 23 y los comenta detalladamente (Modèle de Covention Fiscale Concernant le Revenú et la Fortune, París, 1992, págs. 193 a 215). El proyecto de Acuerdo con Polonia, recoge textualmente en su artículo 24 el método de exoneración previsto en el apartado A) del Modelo.

En consecuencia, la adopción del método en sí, no merece observaciones. Pero su vinculación con otras disposiciones del Convenio le da un alcance que requiere comentarios por cuanto no armoniza con la doctrina y legislación, tanto nacional como latinoamericana. El problema radica en la imposición de los dividendos, intereses, regalías y remuneraciones de servicios técnicos, regulada en los artículos 10, 11 y 12 que se citan en el numeral 2 del artículo 24 en estudio.

La discrepancia tiene como causa general el diferente criterio seguido por los países desarrollados y los países en desarrollo en lo que concierne a la determinación de a cuáles pertenece la potestad tributaria; los primeros sosteniendo el criterio del domicilio o la nacionalidad de los contribuyentes, y los segundos el de la territorialidad o fuente de las riquezas a gravar. El tema ha sido objeto de atenta consideración en los foros internacionales y en la doctrina más calificada. Por mi parte lo he analizado en numerosas oportunidades, reproducidas en mis libros: Estudios de Derecho Tributario Internacional, Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano y en estudios posteriores citados en el Apéndice de Instituciones de Derecho Tributario (B. Aires, Depalma, 1992, pags. 498 a 501). De esos estudios deben destacarse por la vinculación con esta consulta mi ponencia

general a la VII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Caracas en 1975, aprobada por unanimidad, por lo cual su contenido puede considerarse verdaderamente representativo de la doctrina latinoamericana (publicados en Est. Der. Trib. Int. y en Revista Tributaria) (ILADT, T. II, N° 7, pág. 185) y la conferencia inaugural del Simposio sobre Territorialidad de la Imposición, que tuvo lugar en la Universidad de Munich en 1983, (Rev. Trib. T. XI, N° 58, pág 39) en el que se defendió nuestra doctrina.

Según el pronunciamiento de Caracas la potestad de gravar los dividendos, intereses, regalías y asistencia técnica pertenece al país de la fuente, "en base a los siguientes criterios específicos, fundados en la característica común de la relación entre el contribuyente y el lugar donde éste obtiene la renta": los dividendos, en el lugar donde funciona la sociedad; los intereses, en el lugar donde el prestamista coloca su capital; las regalías en el lugar donde se utilizan las patentes o marcas y los honorarios por asistencia técnica, en el lugar donde el asesor desarrolla la actividad.

En el extremo opuesto está la posición de la OCDE que propicia en forma radical la potestad del Estado donde se domicilia el contribuyente. En lo que interesa a la presente consulta, establece el derecho prioritario en materia de dividendos e intereses admitiendo la potestad del país de la fuente en forma limitada fijando topes; en lo que respecta a regalías -dentro de las cuales incluye otros tipos de rentas que no encuadran exactamente en el concepto de regalías- establece el derecho exclusivo del país del domicilio.

Estas soluciones fueron objeto de diversas críticas, que motivaron reservas de varios países integrantes del propio Organismo, de instituciones científicas internacionales como la IFA, y especialmente del Consejo Económico y Social de la Naciones Unidas, el que, considerando que este Modelo no se adaptaba a las relaciones entre países desarrollados y países en desarrollo, instituyó un Comité de Expertos para que proyectara un modelo que estableciera medidas tributarias que contemplaran la libre circulación de capitales con fines de inversión y de tecnología adecuadas para el desarrollo económico. La iniciativa se vio parcialmente frustrada por la criticada actuación del Grupo de Expertos, integrado mayoritariamente por representantes de los países desarrollados que tomaron como base de sus estudios el Modelo de la OCDE. Entre las críticas más significativas puede citarse el pronunciamiento de la VI Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Punta del Este en 1970. Finalmente los trabajos de este Grupo culminaron en 1979 con el Modelo de la ONU. (Pub. N.U., F. 80. XVI. 3). Este recoge por lo general las soluciones de la OCDE con algunas atenuaciones favorables a los países en desarrollo, entre ellas la admisión de la potestad de éstos en materia de regalías aunque en forma limitada mediante topes a convenir entre los Estados Contratantes.

Mucho más amplios fueron los países europeos en los tratados celebrados con los países en desarrollo. En ese sentido debe

citarse la República Federal de Alemania -que elaboró un Modelo propio que utilizó con éxito en numerosos tratados- sobre la base del método de la exoneración y el reconocimiento de las exoneraciones impositivas establecidas por los países de la fuente para incentivar su desarrollo económico y social.

El Proyecto de Convenio con Polonia, se afilia en forma cercana a la propiciada por el Modelo de las Naciones Unidas, que admite la coparticipación en materia de regalías. En los dividendos, intereses y regalías acepta esa imposición hasta el 15% y en los servicios técnicos hasta el 10%, alícuotas notoriamente inferiores a las vigentes en Uruguay que, como es sabido, están en la actualidad situadas, en el 30%, salvo el caso de los intereses. A diferencia del Modelo Alemán no contiene previsiones sobre reconocimiento de la política de incentivos.

Al respecto es del caso señalar, como lo dice en la consulta evacuada para el Senado en octubre de 1988, sobre el proyecto de Convenio con la República Federal de Alemania, (publicada en Rev. Trib., T. XV, N° 87, pág. 499) que es posible obtener condiciones más favorables. El Modelo Alemán aplicado con algunas variantes en los tratados celebrados con Argentina, Brasil, Ecuador y Uruguay, sigue el método de la exoneración pero en forma mucho más favorable a los países de la fuente ya que renuncia en principio a la imposición de los cuatro rubros antes mencionados. Como contrapartida limita también la imposición uruguaya al 15%, por lo que cabe formular la misma objeción hecha precedentemente a los Modelos de OCDE y ONU.

Pero, y esto es realmente importante, admite la imputación a ciertos impuestos alemanes, de los impuestos que supuestamente se paguen en Uruguay, por importes calculados en una alícuota más elevada que las previstas en el Convenio: 20% en vez de 15%. Y esta deducción se hace efectiva cualquiera sea el tratamiento que a esas rentas les dé el Uruguay, incluso a las que estén exoneradas. Este régimen, conocido internacionalmente como "matching credit", no solamente evita la doble imposición -objetivo único perseguido por el "tax credit", sino que implica el reconocimiento de la potestad del país de la fuente. De realizar una política efectiva de incentivos tributarios, mediante exoneraciones a ciertas rentas, sin el riesgo de que el país del domicilio o de la nacionalidad las grave en su provecho, problema que ha impedido celebrar tratados con Estados Unidos que no acepta este método conocido con la denominación de "tax sparing".

El Proyecto de Convenio con Polonia en el numeral 2 del artículo 24 -relativo a los impuestos sobre dividendos, intereses y regalías establecidos por el país de la fuente- prevé solamente la "deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente, una deducción igual al impuesto pagado (subrayo) en ese otro Estado". Es decir admite el "tax credit" y no el "tax sparing".

El numeral 3 recoge una solución generalmente defendida por los países que tienen un impuesto progresivo a la renta global o al patrimonio y técnicamente justificada, consistente en computar en el país de la residencia del contribuyente la totalidad de sus

rentas, cualquiera sea el lugar donde se generen, al sólo efecto de determinar la alícuota a aplicar.

En carácter de síntesis puede afirmarse que las soluciones del proyecto en consulta, al menos a través de su texto, además de ser contrarias a nuestra doctrina latinoamericana, no son convenientes para Uruguay, ni desde el punto de vista fiscal, ni de su política impositiva. Su aceptación puede encontrar justificación si ese sacrificio fiscal está compensado por alguna ventaja de otro orden -que no surge del texto- por ejemplo, inversiones, como parece ser el objetivo que se persiguió en los convenios celebrados con la RFA sobre doble imposición y sobre inversiones que, como ya se dijo, oportunamente comenté a pedido de la Comisión de Asuntos Internacionales del Senado, al igual que otros juristas, como Adolfo Gelsi Bidart, Ronald Herbert, Eduardo Jiménez de Aréchaga y, en forma conjunta, Luis Torello y Enrique Véscovi, cuyos textos están reproducidos en la Revista Tributaria. (T. XV, N° 87, pág. 489 y sig).

SIGUE FIRMA

≠