



REPÚBLICA ORIENTAL  
DEL URUGUAY



Cámara de Representantes

Secretaría

COMISIÓN DE ASUNTOS  
INTERNACIONALES

CARPETA N° 4227 DE 2019

ANEXO I AL  
REPARTIDO N° 154  
NOVIEMBRE DE 2020

CONVENIO CON JAPÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU PROTOCOLO

Aprobación

Informe

*XLIX Legislatura*

COMISIÓN DE ASUNTOS  
INTERNACIONALES

---

I N F O R M E

---

Señores Representantes:

La Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Representantes ha considerado el Convenio entre la República Oriental del Uruguay y Japón para Eliminar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal, y su Protocolo, suscrito en la ciudad de Montevideo, el 13 de setiembre de 2019.

ANTECEDENTES

La tendencia mundial en materia tributaria, particularmente en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta está orientada a facilitar y favorecer la inversión y el comercio internacionales.

En dicho marco, los Tratados para evitar la doble imposición tutelan a los contribuyentes para que al realizar negocios o efectuar inversiones en otros países no resulten perjudicados a través de la doble tributación, esto es a tributar en el país donde se realiza la renta, así como en el país donde el contribuyente es residente.

Por otra parte, la República Oriental del Uruguay ha adoptado estándares internacionales en la materia en el marco de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) e integra el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal en Materia Tributaria de dicha organización, desde su fundación en setiembre de 2009.

Inserto en este contexto, nuestro país cuenta hasta la fecha con 21 Convenios vigentes para Evitar la Doble Imposición y prevenir la elusión y evasión fiscal (Hungría, Alemania, Finlandia, Corea del Sur, México, España, Portugal, Suiza, Liechtenstein, Luxemburgo, India, Malta, Ecuador, Singapur, Emiratos Árabes Unidos, Bélgica, Chile, Paraguay, Rumania, Vietnam y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), así como 13 Acuerdos de Intercambio de Información y la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales.

En particular, este Instrumento que se presenta a consideración del Parlamento, tiene por objeto eliminar los efectos provenientes de la doble imposición con la finalidad de promover y proteger las relaciones económicas y comerciales y, a su vez, el de promover la cooperación internacional en materia tributaria a través del intercambio de información.

NEGOCIACIÓN

Las negociaciones con el fin de suscribir un Convenio para Eliminar la Doble Imposición Tributaria con Japón comenzaron en junio de 2018. En dicha ocasión se celebró, en la Sede del Ministerio de Relaciones Exteriores de Uruguay, una reunión

preliminar en la que se trabajó sobre la base del modelo OCDE. Finalizada la misma, se acordó celebrar la primera ronda de negociaciones en Tokio, entre los días 9 y 12 de abril de 2019.

En abril de 2019, el Ministerio de Economía y Finanzas ya contaba con el texto derivado de la primera reunión de negociación realizada en Tokio, el cual había sido inicializado por las dos partes.

En los meses siguientes se llevó a cabo un trabajo conjunto, que involucró nuevamente a la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas, al Ministerio de Relaciones Exteriores, a la Embajada de Japón en Montevideo y a la Autoridad competente de Japón, a efectos de acordar los últimos ajustes y alcanzar la versión definitiva del texto en tres idiomas: español, japonés e inglés.

La celebración de un convenio para evitar la doble Imposición con Japón, es de fundamental importancia para nuestro país, considerando que se trata de la tercera potencia mundial en materia económica y una de las primeras en lo que refiere a innovación tecnológica y comunicaciones. A su vez dicho país ya posee importantes inversiones en Uruguay y la región y se espera que a partir de la entrada en vigor del convenio dicha tendencia se incremente de manera sustancial.

## CONTENIDO DEL CONVENIO

Inmerso en este contexto, el CDI con Japón puede definirse como un tratado de última generación, que involucra todas las medidas tendientes a hacerlo totalmente compatible con los principios sostenidos por el país, con sus intereses políticos y económicos, y con los compromisos asumidos con la comunidad internacional.

Se trata así de un CDI plenamente alineado con el “estándar mínimo”, pero que a su vez incorpora varias disposiciones que, sin integrar dicho estándar, lo dotan de una solidez técnica de gran calidad para adaptarse a los multifacéticos escenarios a los cuales está llamado actuar, sin generar brechas que puedan contribuir con un uso indeseado del instrumento convenido, que pueda alterar principios básicos de la tributación como la eficiencia y la equidad.

A continuación se hace una breve reseña de las principales disposiciones de este CDI, que nos permiten catalogarlo como un acuerdo de última generación.

El Convenio consta de un preámbulo, 30 artículos y un Protocolo.

• **Preámbulo:** Se introduce un preámbulo que además de poseer el objeto específico del CDI, también incluye una declaración explícita contra la elusión y la evasión fiscal, lo que resulta de suma importancia a los efectos de la interpretación del CDI, considerando que, en base a lo dispuesto en la Convención de Viena, el mismo forma parte de su contexto.

El ámbito de aplicación del Convenio, de conformidad con lo estipulado en su Artículo 1, son las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. Además se prevé especialmente el caso de las entidades fiscalmente transparentes, de conformidad con las últimas versiones de los Modelos de la OCDE y de la ONU (2017).

En cuanto a los impuestos que son objeto del Convenio, para el caso de Uruguay, se encuentran detallados en el Artículo 2, inciso 3 literal b), estos son: el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a las Rentas de las Personas

Físicas (IRPF), el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).

Asimismo, se definen algunos términos de marcada sensibilidad que se utilizan en el Instrumento, a fin de darles un sentido único, conocer su alcance y reducir el riesgo de eventuales problemas de interpretación.

• **Establecimiento Permanente (EP):** El artículo 5º que refiere a la figura del EP es de vital importancia para los Estados que buscan atraer inversiones (como es el caso de Uruguay), ya que estos Estados podrán someter a imposición de acuerdo con su normativa interna, las rentas empresariales que un residente de un Estado contratante genera a través de un EP situado en su territorio, mientras que, en caso contrario, deberá renunciar íntegramente a la potestad tributaria sobre este tipo de rentas.

Con la finalidad de evitar la elusión de estatus de EP, se incluyeron las siguientes disposiciones:

**1. Condición en la “lista negativa”<sup>1</sup>** de que todas las actividades comprendidas en la misma tienen que ser de carácter auxiliar y preparatorio.

**2. Norma anti-fragmentación,** que tiene como objetivo evitar aquellas situaciones en las cuales los grupos multinacionales fragmentan sus actividades, con la finalidad de que cada una de ellas sea considerada dentro de la “lista negativa”, y así no configurar EP. Aquí se introduce el concepto de persona estrechamente relacionada, definido en el mismo artículo.

**3. Norma anti-elusión,** que busca evitar que se eluda la verificación de un EP, mediante estrategias llevadas a cabo mediante acuerdos de comisionistas y estrategias similares.

• **Ganancias de capital:** Se fortaleció la norma anti-abuso aplicable ante las prácticas realizadas con estructuras jurídicas conocidas como “sociedades de inmuebles”, con el fin de evitar manejos que permitan evitar la aplicación del impuesto en el lugar de ubicación de los mismos. En tal sentido se estableció que si más del 50% del valor de las acciones o derechos comparables durante cualquier momento de los últimos 365, corresponde a inmuebles ubicados en el otro Estado contratante, dicho Estado puede gravar las rentas que se generen en ocasión de la venta de las participaciones patrimoniales de dichas sociedades.

• **Derecho a los beneficios:** Se incorpora un artículo en el cual se incluye una cláusula PPT (test de propósito principal) que tiene como finalidad negar los beneficios en aquellos casos en los cuales se pueda comprobar fehacientemente que una operación específica fue realizada únicamente con el objetivo de recibir los beneficios comprendidos en el CDI, o que dicho objetivo fue uno de los principales perseguidos por las operaciones o acuerdos en cuestión.

Además, en dicho artículo también se incluye una cláusula en la cual el Estado fuente puede negar los beneficios (y por ende aplicar impuestos en base a su legislación doméstica) en aquellos casos en los cuales una entidad residente en uno de los Estados contratantes, utilice un EP situado en una tercera jurisdicción, y las ganancias de dicho EP se encuentren sometidas a una imposición reducida.

• **Arbitraje:** Considerando que el conjunto de disposiciones incorporadas (que como se dijo tienen como propósito evitar abusos y la planificación tributaria internacional)

---

<sup>1</sup> Actividades que no configuran EP, incluso cuando sean desarrolladas a través de un lugar fijo de negocios.

pueden ocasionar conflictos en la aplicación del CDI, en caso de no arribarse a una solución a través del procedimiento de acuerdo mutuo, se prevé la posibilidad de dirimirlos a través de un arbitraje de carácter opcional (no obligatorio).

• **Impuesto al Patrimonio:** Se ha acordado no incluir el artículo relativo al Impuesto al Patrimonio, debido a que Japón no tiene este tipo de impuesto y por tanto no genera problemas de doble imposición. Por lo tanto, la exclusión de este impuesto en el CDI busca principalmente evitar que se produzcan eventuales escenarios de doble no imposición, en virtud del posicionamiento de nuestro país ante el contexto internacional actual de lucha coordinada frente a la planificación fiscal agresiva.

Por otra parte, se definen las pautas que regirán la distribución de potestades tributarias entre ambos Estados y se establecen los mecanismos que deberán utilizarse para eliminar la doble tributación.

A su vez, también se establecen pautas para evitar el trato discriminatorio entre nacionales de ambos Estados en materia tributaria, el método de solución de controversias y un detallado mecanismo de limitación de beneficios en línea con los más recientes desarrollos doctrinarios y en el marco de los estándares internacionales que conducen a que se reduzcan los escenarios de doble no tributación.

Por último, este Convenio suscrito con Japón se integra de manera armónica con el compromiso asumido por la República en materia de cooperación fiscal internacional, previendo en su Artículo 25 el intercambio de información fiscal entre los Estados contratantes, en línea con los modelos de Tratados vigentes en la materia.

En cuanto al contenido de los estándares en materia de intercambio de información, en términos generales se refieren a:

- a) Intercambio de la información fiscal que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de los tributos del otro Estado Parte.
- b) Consideración de secreta en los mismos términos que la obtenida en virtud del derecho interno de cada Estado.
- c) Condiciones para la solicitud de información entre Estados.

## CONSIDERACIONES

El número de Convenios internacionales en materia fiscal vigentes en Uruguay, ha visto un importante incremento en la última década, frente al imparable impulso de las transacciones transfronterizas, y su consecuente impacto en el plano tributario.

Este tipo de Convenios en materia fiscal se puede dividir en dos categorías plenamente identificables. Una de ellas, constituida por los Acuerdos para Intercambiar Información Tributaria (en adelante "AIIT"), y otra constituida por Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante "CDI").

Los AIIT buscan justamente que los Estados puedan intercambiar información relevante a los efectos fiscales, para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que ocurran bajo su jurisdicción.

Por su parte, los CDI se encargan de distribuir las potestades tributarias entre los Estados Contratantes y eliminar la doble imposición cuando ella se genere, a la vez que introducen una batería de medidas de colaboración inter- Estatal en materia tributaria.

En ausencia de dichos CDI, los Estados aplicarían sus legislaciones domésticas para someter a impuestos a dichas operaciones, y por lo tanto en muchos casos implicaría que para una única operación se deba pagar impuestos en más de un Estado. Es por ello que este tipo de acuerdos son considerados de vital importancia para afianzar y viabilizar las relaciones comerciales entre los países. En la actualidad existen más de 3000 (tres mil) CDI bilaterales en el mundo, con una tendencia creciente debido al aumento en las operaciones globales de bienes y servicios.

### **El Plan de Acción BEPS, los acuerdos multilaterales, y el impacto a nivel doméstico.**

Cuando un CDI resulta aplicable, en una primera instancia se determina cómo se reparte la potestad tributaria entre los Estados de acuerdo con las reglas dispuestas en el Convenio, y posteriormente los Estados que asuman potestad tributaria aplican su legislación doméstica, teniendo en cuenta las eventuales restricciones que pudieran surgir del instrumento convenido.

Como resultado de esta interacción entre la normativas domésticas y los CDI, puede ocurrir que se generen ciertos escenarios que tengan como consecuencia la doble no imposición o una imposición considerablemente reducida, lo que con frecuencia es aprovechado por quienes llevan adelante prácticas de planificación fiscal internacional, con la finalidad de minimizar la carga tributaria global.

Con el paso de los años, algunos de los grandes grupos multinacionales fueron sofisticando y agudizando sus prácticas de planificación fiscal, aprovechándose de la situación descrita anteriormente, llegando a situaciones en las que la reducción tributaria alcanzada implica que esos grupos prácticamente no paguen impuesto a la renta en ninguna jurisdicción, o lo hagan por valores muy poco significativos, lo que claramente no es el resultado deseado por los CDI.

En este contexto, uno de los hitos importantes en el período que nos viene ocupando, fue la adhesión de Uruguay al Marco Inclusivo BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), integrado a la fecha por más de 130 países, con el objetivo común de poner punto final a las estrategias de elusión fiscal, que se aprovechan de las brechas y desajustes en las normas fiscales, para eludir o disminuir significativamente el pago de impuestos.

Uruguay adhiere a dicho Marco Inclusivo el 30/06/16, habiendo asumido los compromisos que ello conlleva, cuyos efectos prácticos más notorios derivan en la adopción de 15 medidas para combatir la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales, y asegurar un sistema tributario más transparente. El paquete de dichas 15 medidas se ha dado a conocer como el Plan de Acción BEPS.

Los compromisos asumidos implican al menos adaptarse a los que se denomina estándar mínimo ("minimum standard"), que se traduce en una serie de medidas de carácter preceptivo que deberán adoptar las jurisdicciones que pretendan incorporar las mejores prácticas en materia de fiscalidad internacional.

Dicho estándar mínimo comprende el cumplimiento de la Acción N° 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas)<sup>2</sup>, la Acción N° 6 (prevención del abuso de tratados), la

---

<sup>2</sup> En base a esta medida, se modificaron en Uruguay el régimen de Zona Franca, y las exoneraciones tributarias de las actividades de software, biotecnología y bioinformática.

Acción N° 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y la Acción N° 14 (mejorar los mecanismos de resolución de controversias entre Estados).

Mientras tanto, la Acción N° 15 de dicho Plan consta en la adopción de un Instrumento Multilateral (MLI –multilateral instrument- por sus siglas en inglés), que resulta ser un novedoso acuerdo a través del cual se pretenden modificar los CDI existentes de manera sincronizada y eficiente, con el fin de implementar rápidamente las medidas del Plan de Acción BEPS relacionadas con los tratados, dada la inviabilidad de modificar en plazos razonables los más de 3000 CDI existentes en el mundo, mediante acuerdos bilaterales.

El 17/06/17 Uruguay suscribe el MLI junto a otras 67 jurisdicciones, mientras que a la fecha el número de países signatarios del mismo asciende a un número cercano a 90, cubriendo más de 1500 CDI.

A fines de la Legislatura anterior, el 18 de setiembre de 2019, se aprobó por medio de la ley N° 19.814 la “Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (MLI)”.

El propósito de esta Convención (MLI) es modificar los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por la República -siempre que las contrapartes así lo deseando- adoptando los estándares mínimos dirigidos a contrarrestar al abuso de convenios y mejorar los mecanismos de resolución de conflictos. A su vez, permitir a los Estados fortalecer sus convenios con otras medidas de carácter convencional adoptadas en el seno del Marco Inclusivo BEPS, del cual nuestro país es miembro pleno. El Plan de Acción BEPS (Erosión de la Base y Traslado de Beneficios, por sus siglas en inglés), fue diseñado por el Centro de Política y Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a solicitud de los Ministros de Economía del G20, países industrializados y emergentes.

En dicho marco, el MLI ofrece una amplia gama de opciones dado que fue concebido con el objetivo de dotar de la mayor flexibilidad posible a todas las partes del mismo, preservando y asegurando que, cualesquiera sean las opciones adoptadas, siempre se verifique el cumplimiento del estándar mínimo.

La importancia del Instrumento radica en que surge como respuesta a la constatación de estrategias de planificación, que buscan explotar lagunas o desajustes normativos con el ánimo de trasladar beneficios artificialmente, para eliminar o minimizar el pago de impuestos, lo que se conoce como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).

Es importante mencionar que las disposiciones incluidas en el MLI pretenden garantizar que los beneficios tributen dónde se lleven a cabo las actividades económicas sustanciales que generen los beneficios y dónde se cree valor, alineándose muy bien con los intereses de nuestro país que dan prioridad al principio de la fuente territorial como criterio de conexión en materia tributaria.

Asimismo, otro hito importante en este período fue la firma por parte de Uruguay de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (en adelante “la Convención”), ocurrida el 01/06/16, y posteriormente ratificada por el Parlamento uruguayo por Ley N° 19.428 de 26/08/16.

Dicha Convención da el marco normativo para que los países adherentes coordinen esfuerzos para fomentar todas las formas de asistencia administrativa en asuntos

relacionados con impuestos de cualquier naturaleza, y al mismo tiempo asegurar la adecuada protección de los derechos de los contribuyentes. A la fecha, son más de 120 los países que han adherido a la Convención, lo que le otorga un importante poder de aplicación.

Por su parte, al amparo del artículo 6 de la Convención, que habilita el intercambio automático de información tributaria, el 30/06/19 Uruguay suscribió el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de los reportes País por País (“CbC”- country by country- por sus siglas en inglés) en el marco de los controles de los Precios de Transferencias entre empresas que integran grupos multinacionales de gran porte.

También en dicho marco, el 02/11/16 Uruguay suscribió el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio de Información de financiera (“CRS” -common report standard- por sus siglas en inglés) que significó el puntapié inicial en la incursión de Uruguay en los procesos de intercambio automático de información financiera.

Otro de los grandes impactos de este contexto a nivel de la normativa interna uruguaya, sin dudas está marcado por la promulgación de la Ley N° 19.484 de 05/01/17 (Ley de transparencia fiscal), que posee cuatro capítulos con temáticas bien distintas, pero que tienen como factor común la persecución del objetivo de avanzar hacia la convergencia con los estándares internacionales:

- **Capítulo I:** regula la remisión de información a la DGI en forma automática, correspondiente a los saldos y rentas de origen financiero que sus titulares tengan en entidades financieras, con el objetivo de que dicho organismo pueda dar cumplimiento a sus cometidos, así como proceder al intercambio de información con autoridades competentes de Estados extranjeros en el marco de acuerdos o convenios internacionales ratificados por la República.

- **Capítulo II:** procura obtener la identificación del beneficiario final de las entidades residentes en la República, así como de las entidades no residentes que tengan un nexo suficiente con el país, creándose un registro centralizado en el ámbito del Banco Central del Uruguay. Adicionalmente, se establece la obligación de comunicar al registro centralizado que llevará el BCU la información de los titulares legales de las acciones y participaciones nominativas en determinadas entidades (notar que en la Ley N° 18.930 sólo se obligaba a aquellas entidades con participaciones al portador).

- **Capítulo III:** establece normas tributarias dirigidas a desestimular la utilización de entidades residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en jurisdicciones o países de baja o nula tributación, o que se benefician de un régimen especial de baja o nula tributación (BONT).

- **Capítulo IV:** se establecen nuevas obligaciones respecto a la información y documentación de operaciones comprendidas en el régimen de precios de transferencia del IRAE, que permitirá al Uruguay intercambiar información consolidada y completa de las operaciones que realizan los grupos multinacionales. Además, se establece la ampliación del régimen de acuerdos anticipados de precios, posibilitando la suscripción de los mismos con otras Administraciones Tributarias, en determinadas condiciones. Cabe destacar que con este capítulo se da cumplimiento al compromiso de incorporar la Acción N° 13 del Plan de Acción BEPS.

Por lo expuesto, vuestra Comisión de Asuntos Internacionales aconseja al Cuerpo la aprobación del proyecto de ley que se informa.



Sala de la Comisión, 4 de noviembre de 2020

MARNE OSORIO LIMA  
MIEMBRO INFORMANTE  
DANIEL CAGGIANI  
RODRIGO BLAS SIMONCELLI  
LUIS GALLO CANTERA  
NANCY NÚÑEZ  
LUIS ALBERTO POSSE  
NICOLÁS VIERA DÍAZ

≠