

**TEMA: TRATAMIENTO TRIBUTARIO
APLICABLE A**

**LAS OPERACIONES ENTRE CASA MATRIZ Y
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

***"CÓMPUTO DE RESULTADOS ENTRE
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y CASA
MATRIZ"***

Montevideo, diciembre de 2010

IMPOSITIVA

La implantación del nuevo sistema tributario introdujo modificaciones significativas en el tratamiento tributario aplicable a las operaciones realizadas entre una casa matriz y su establecimiento permanente, así como también en la consideración de la distribución de gastos globales realizados a nivel central entre las distintas filiales o sucursales diseminadas por el mundo.

La introducción en nuestro sistema tributario del régimen de precios de transferencia sin dudas fue un elemento determinante en la determinación de las modificaciones citadas.

En este trabajo se pretende analizar el tratamiento de estas operaciones en el contexto del nuevo marco normativo, señalando como ha evolucionado el mismo a partir del sistema tributario anterior, integrando además las modificaciones previstas en el Proyecto de Ley de Presupuesto.

Cabe resaltar que la revisión permanente, y la evolución de la normativa que regula estas operaciones no ha sido un fenómeno exclusivamente doméstico, sino que el tema ha sido objeto de análisis también a nivel internacional.

En ese sentido, podemos señalar que el tema ha sido y es objeto de revisión, a modo de ejemplo destacamos que en ocasión de la elaboración de la nueva versión del Modelo de Convenio de la OCDE (versión 2010) con la nueva redacción del artículo 7 y de sus comentarios respectivos se modificó el tratamiento y la consideración de los gastos globales.

En este trabajo, nuestro análisis se enfocará principalmente a los efectos que la ocurrencia de dichas operaciones tiene en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), su antecesor el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), y en el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

Sin perjuicio de ello, también se realizarán algunas someras consideraciones y comentarios respecto a la eventual aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a dichas operaciones y del Impuesto al Patrimonio (IP) a los saldos que pudieran resultar de las mismas.

En forma preliminar, es preciso señalar que el concepto de establecimiento permanente fue introducido en nuestro derecho positivo con carácter general a partir de la vigencia de la Ley No. 18.083¹, por lo cual antes de la existencia de

¹ Artículo 10 Título 4 Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la Ley No. 18.083 de 27 de diciembre de 2006.

En rigor, el concepto de establecimiento permanente existía en nuestro ordenamiento jurídico a partir de la vigencia de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país con Alemania y con Hungría (artículos 168° y 206° del Título 2 del T.O. 1996).

dicha norma las referencias normativas y doctrinarias estaban dirigidas al concepto de "*sucursal*"² y no al de "*establecimiento permanente*".

Es sabido que el concepto de establecimiento permanente presenta una amplitud y una complejidad considerablemente mayor que el de sucursal, comprendiendo y abarcando además una serie de hipótesis diferentes al caso particular de las sucursales.

Si bien ambos conceptos no son sinónimos, a los solos efectos de este trabajo resulta adecuado para la comparación, considerar el tratamiento tributario de las relaciones entre casa matriz y sucursal en el sistema tributario anterior y confrontarlo con el tratamiento aplicable a las relaciones entre casa matriz (CM) y establecimiento permanente (EP) en el sistema actual.

Resulta imposible soslayar que la problemática planteada por las operaciones objeto de análisis está íntimamente vinculada a la lógica que inspira a las reglas de precios de transferencia.

Desde que CM y EP son dos caras de una misma persona jurídica, no existe oposición de intereses (es un caso evidente de vinculación), por lo que pueden existir incentivos a fijar precios diferentes al que fijarían dos entidades totalmente independientes en condiciones de mercado (principio "arm's length").

La introducción de reglas de precios de transferencia en el ámbito del impuesto a la renta corporativo (IRAE) fundamentó y posibilitó el cambio en el tratamiento tributario de estas operaciones que señalábamos al principio de este artículo.

ANTECEDENTES

Analizaremos en primer lugar cual era la lógica que informaba al sistema tributario anterior, a tales efectos consideraremos las previsiones normativas que existían tanto a nivel legal como reglamentario, y como eran interpretadas tanto por la Administración Tributaria como por distinguidos analistas tributarios.

Del análisis de la normativa legal y reglamentaria del sistema tributario anterior aplicable a los impuestos citados (IRIC, IVA e IP), surge que en el único impuesto en el cual existían algunas referencias específicas relativas al tratamiento a dispensar a las operaciones que estamos analizando era en el IRIC.

En efecto, ni en el IVA ni en el IP existían previsiones normativas expresas respecto de cómo tratar a las operaciones entre casa matriz y sucursal.

Cabe recordar que tampoco existían normas legales que previeran la aplicación de reglas de precios de transferencia³.

² En general la normativa tributaria anterior se refería a los conceptos de "*sucursal, agencia o establecimiento*"

³ En rigor existían algunas normas dispersas que preveían ciertas reglas anti abuso que no pueden considerarse en absoluto como un sistema de precios de transferencia.

En función de las normas previstas en el ámbito del IRIC, la Dirección General Impositiva (DGI) se posicionó ante las operaciones entre CM y sucursal con un enfoque que atendía primordialmente a la forma jurídica del negocio.

De este modo, dado que CM y sucursal son una misma persona jurídica se entendía por parte de la Administración que no se podía concebir la existencia de resultados o saldos como consecuencia de ciertas operaciones verificadas entre ellos.

Bajo el principio de que nadie es deudor de sí mismo, o de que nadie gana ni pierde consigo mismo, no se admitía la posibilidad de computar ciertos resultados o saldos entre CM y sucursal.

Como consecuencia de ello se establecía un tratamiento tributario totalmente diferente a las relaciones que la CM tenía con su entidad vinculada en el país, en función si se trataba de una sucursal o de una filial.

En el caso de las filiales, donde se trata de una entidad con personería jurídica propia y diferente de la CM, se la reconocía como una entidad distinta y por lo tanto se concebía y reconocía la realización de resultados o la existencia de saldos deudores o acreedores entre la CM y la filial.

En cambio, en el caso de las sucursales, basados en un enfoque jusprivatista, tal como señalamos anteriormente, se entendía que no todos los resultados y saldos entre CM y sucursales se podían reconocer.

Tal diferenciación estaba fundada en el decreto reglamentario, que en sendas disposiciones establecía:

*“Tampoco se admitirán los ajustes por diferencias de cambio provenientes de las cuentas de **casa matriz**, de **sucursales** o de socios.”⁴*

*“No se admitirá la deducción de intereses sobre saldos de las cuentas de dueño o socios, incluso **casa matriz o sucursales**, ni se computarán utilidades por tal concepto.”⁵*

La normas transcritas reglamentaban al apartado F) del artículo 15 del Título 4 del T.O. 1996 que bajo el nomen iuris de “*deducciones no admitidas*” establecía:

“Intereses por inversiones de los dueños o socios en el negocio por concepto de capital. Los saldos de las cuentas particulares, especiales o

⁴ Artículo 15 del Decreto No. 840/988 de 14 de diciembre de 1988.

⁵ Artículo 32 del Decreto No. 840/988.

de sacas, del dueño o socios, serán considerados como cuenta de capital."

Es claro que la norma legal no mencionaba ni a las sucursales ni a la casa matriz hecho que motivó a que se cuestionara la legalidad de los artículos citados del decreto⁶.

La DGI aplicó las normas citadas, negando toda posibilidad de reconocimiento de resultados o saldos derivados de ciertas operaciones verificadas entre CM y sucursal, o entre distintas sucursales de una misma matriz.

A modo de ejemplo podemos citar la respuesta dada en la Consulta 1672 donde la Administración Tributaria expresaba:

*" en síntesis, dado que casa matriz y sucursal constituyen una misma persona, no es admisible la deducción del gasto constituido por pago de servicios a la casa matriz para liquidar el IRIC...
...La sucursal uruguaya de casa matriz del exterior no puede pagar asistencia técnica o regalía a su propia matriz, puesto que se trata de la misma persona..."*

Los párrafos transcritos señalan con claridad meridiana cual era la lógica con la cual se abordaba el tema desde la Administración Tributaria, y cual era el efecto tributario derivado de la identidad jurídica existente entre casa matriz y sucursal.

Este enfoque tenía una doble consecuencia, por un lado no se admitía el cómputo del costo de los servicios pagados a la matriz del exterior en la liquidación del IRIC anual de la sucursal, pero además implicaba simultáneamente que por los referidos pagos no correspondía retener el IRIC instantáneo a la CM (salvo por concepto de giro de utilidades, si correspondía).

No obstante es preciso señalar que la propia DGI admitía para un tipo de operación particular el cómputo de resultados entre CM y sucursal.

Nos referimos al caso de operaciones que tenían por objeto la enajenación de bienes materiales (por ejemplo la venta de bienes de cambio), donde la DGI reconocía la posibilidad de que dichas operaciones constituyeran un costo para el receptor de los bienes y una renta para quien los entregaba.

Es decir que cuando existía una operación con una contrapartida constituida por bienes materiales, entonces en esos casos se admitía considerar los resultados emergentes de la operación.

⁶ El Tribunal de lo Contencioso Administrativo entendió en las Sentencias N° 111 de 1973 y N° 282 de 1985 que las normas reglamentarias se ajustan a lo dispuesto por la Ley. Opiniones contrarias pueden verse en Rossetto, Jorge, "El Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio", Parte II, Montevideo 1976, págs 49 y ss. y en Shaw, José Luis "Manual de Derecho Financiero, Volumen III El Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio, Montevideo 1988, págs. 159 y ss.

En puridad no existía un respaldo normativo expreso para esta diferenciación que realizaba la Administración.

En síntesis, durante la vigencia del sistema tributario anterior, los resultados derivados de operaciones realizadas entre CM y sucursal no se reconocían como tales a efectos del impuesto a la renta (salvo el caso citado de la compra o venta de bienes materiales), ni tampoco se reconocían los saldos resultantes para el Impuesto al Patrimonio⁷.

La posición sostenida por la DGI, derivada del marco normativo del sistema tributario anterior tenía una clara motivación anti elusiva, ante la ausencia de reglas claras de precios de transferencia y ante operaciones realizadas entre partes vinculadas, se negaba la posibilidad de computar resultados por las mismas.

El tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado también fue objeto de análisis en el marco del sistema tributario anterior.

Para este impuesto, imbuida de la lógica descripta anteriormente, la DGI entendió que tampoco se verificaba la configuración del hecho generador en el caso de la prestación de servicios por parte de la CM a la sucursal.

En la Consulta N° 3806 donde se analizaba la situación en el IVA de servicios prestados por la sucursal a la CM, la Comisión de Consultas expresó:

“En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, los servicios prestados no encuadran en la definición del literal B) del artículo 2° del Título 10 del Texto Ordenado 1996 que se refiere a la prestación de servicios a título oneroso, lo que no ocurre en el caso.

En efecto, la onerosidad de una transacción supone la existencia de por lo menos dos personas independientes que se intercambian prestaciones consideradas equivalentes, en cambio en la situación planteada ni siquiera puede hablarse de una transacción, dado que ambas partes intervinientes no son sino distintas unidades económicas de la misma persona”

Es decir que en el ámbito del IVA, no se reconocía “onerosidad” a las operaciones acaecidas entre CM y sucursal debido a la identidad jurídica de ambas entidades, es más, ni siquiera se reconocía la existencia de una “transacción” por lo tanto, se concluía que la operación no se encontraba gravada por el impuesto.

TRATAMIENTO APLICABLE EN EL NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO

La entrada en vigencia del nuevo sistema tributario introdujo modificaciones relevantes en el tema objeto de análisis.

⁷ Durante algunos meses rigió el Decreto 191/987 de 2 de abril de 1987 que establecía un tratamiento diferente, pero el mismo fue derogado por el Decreto N° 840/988 de 14 de diciembre de 1988.

La introducción de reglas de precios de transferencia, la definición de conceptos tales como establecimiento permanente y residencia, determinaron las modificaciones referidas.

La adecuación normativa requirió de un proceso que comenzó con la aprobación de la Ley N° 18.083, luego con el Decreto N° 572/009 de 15 de diciembre de 2009, y continuará con la aprobación de la Ley de Presupuesto Nacional correspondiente al quinquenio 2011 – 2015.

Asimismo el nuevo marco normativo aclaró que deberá aplicarse la misma lógica a las operaciones entre CM y EP que a las operaciones entre distintos EP de una misma CM.

Esta aclaración simplemente estableció en el texto algo que era pacíficamente admitido por todos, pero que no estaba plasmado en las normas anteriores.

Con las modificaciones introducidas en el marco del nuevo sistema tributario se eliminó (salvo para las operaciones financieras, tal como se verá más adelante) la diferenciación en el tratamiento tributario aplicable a las operaciones entre CM y sucursal respecto del aplicable a las operaciones verificadas entre CM y filial.

De este modo, la normativa vigente se alinea más al principio de realidad económica, atendiendo a la sustancia del negocio, apartándose de la mera formalidad jurídica.

En relación a este tema, cabe recordar (por su aplicación específica al caso analizado) que respecto al principio de realidad económica Enno Becker decía que implicaba que situaciones iguales tuvieran un idéntico tratamiento impositivo, cualquiera fuera la forma jurídica que se adopten para llevarlas a la realidad⁸.

A nivel internacional se observan soluciones en ambos sentidos, existiendo algunos ordenamientos que no admiten resultados ni reconocen operaciones entre EP y CM – por constituir una misma persona jurídica -, así como también existen otros países que aplicando el principio de entidad separada si los admiten⁹.

Operaciones directas entre CM y EP

En lo que refiere a las reglas de precios de transferencia, el artículo 38° del Título 4 se establece:

“Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos,

⁸ Becker – Riv. Dir. Fin. Sc. 1937 II p.220 – “Aplicazione Della legge d’impostasecondo criterio economici obbiettive nella giurisprudenza Della Corte Finanziaria del Reich”

⁹ Un análisis detallado del tema puede verse en Cahiers de Droit Fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, International Fiscal Association, (2006)

como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos"

De acuerdo al artículo transcrito, conforme al principio de entidad separada ("*separate entity approach*"), las eventuales operaciones que pudieran ocurrir entre CM y sucursal van a generar resultados computables en el IRAE, pero siempre sujetos al principio "*arm's length*".

Es decir, se reconoce la posibilidad de que estas operaciones generen resultados computables para el impuesto a la renta corporativo, considerando que dichos resultados estarán sometidos a las reglas de precios de transferencia.

Pero paradójicamente la misma Ley N° 18.083 consagró un nuevo texto para el inciso final del artículo que enumera las deducciones no admitidas en el IRAE¹⁰, estableciendo:

"Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales o de establecimientos permanentes, serán considerados cuentas de capital."

Esta redacción presenta básicamente dos diferencias respecto del texto que regía para el IRIC: se eliminó la referencia a los socios (cuestión irrelevante a efectos de este trabajo) y se introduce además en el texto el concepto de establecimiento permanente, constituyendo esta última incorporación un aspecto muy importante en el tema objeto de análisis.

De este modo, con el nuevo texto legal, se superó cualquier duda respecto de la legalidad de la norma reglamentaria (actual inciso final del artículo 17 del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007), dado que como se señaló la legalidad de su antecedente era cuestionada (artículo 15° del Decreto 840/988).

La nueva norma legal recoge explícitamente la solución del decreto reglamentario y la posición sostenida por la Administración Tributaria y por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Si bien el texto citado tuvo la virtud de terminar con la controversia relativa a la legalidad del inciso final del artículo 17, es necesario señalar que bajo ciertas hipótesis de interpretación podría sostenerse que dicha norma introdujo cierta inconsistencia en el tratamiento de los resultados generados entre CM y EP, respecto de lo dispuesto en el artículo 38° del Título 4.

¹⁰ Artículo 24° del Título 4 del T.O. 1996.

Esto porque se podría considerar bajo una mera interpretación literal, que el contenido de ambas normas es contradictorio, dado que por un lado el artículo 38° establece que las eventuales operaciones que pudieran ocurrir entre CM y sucursal van a generar resultados computables en el IRAE, mientras que el inciso final del artículo 24° parecería indicar lo contrario.

El Decreto N° 572/009 pretendió aclarar como se puede compatibilizar lo establecido por ambas normas legales.

En efecto, la norma reglamentaria señaló que lo estipulado a nivel legal en materia de deducciones no admitidas respecto a que las cuentas entre CM y EP se consideran cuentas de capital, se refiere exclusivamente a las cuentas derivadas de *“saldos de aportes y retiros de capital, colocaciones y en general de cualquier operación financiera”*.

Asimismo, el decreto referido reafirma que para las operaciones verificadas entre CM y EP que no tengan un carácter financiero ni constituyan aportes o retiros de capital, resultan de aplicación las reglas de precios de transferencia.

De este modo, bajo esta interpretación, ambas normas legales se pueden aplicar sin entrar en ningún tipo de contradicción entre ellas.

Sin perjuicio de lo anterior, a efectos de aventar cualquier duda interpretativa, se entendió oportuno modificar¹¹ el texto del inciso final del artículo 24° del Título 4 por un texto similar al previsto en el Decreto N° 572/009, el nuevo texto propuesto establece:

“Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales, así como los originados en cuentas de aportes y retiros de capital, colocaciones y en general a cualquier operación financiera, correspondientes a operaciones efectuadas entre el establecimiento permanente de una entidad no residente y dicha entidad, serán considerados cuentas de capital. Igual tratamiento tendrán los saldos correspondientes a operaciones efectuadas entre una casa matriz residente en territorio nacional y sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, y entre establecimientos permanentes de una misma casa matriz, ubicados en territorio nacional y en el exterior.”

Del texto propuesto surge, en línea con lo dispuesto en el Decreto 572/009, que los saldos entre CM y EP originados en aportes y retiros de capital, colocaciones u otras operaciones financieras serán considerados cuentas de capital.

Por lo tanto, el tratamiento tributario aplicable a los resultados emergentes de operaciones directas realizadas entre CM y EP en el IRAE podría resumirse en el siguiente cuadro:

¹¹ Texto propuesto por el Poder Ejecutivo en el Proyecto de Ley de Presupuesto

Operación	IRAE
Import./export. de bienes	Resultado computable
Prestación de servicios (excluidos los financieros)	Resultado computable(*)
Aportes y retiros de capital, colocaciones y otras operaciones financieras	Resultado NO computable

(*) En caso de tratarse de un gasto o un costo corresponde aplicar lo dispuesto en los artículos 19° y 20° del Título 4 ("Regla Candado").

En lo que refiere al Impuesto al Patrimonio los saldos que tengan origen en operaciones no financieras verificadas entre CM y EP se considerarán activos o pasivos según el caso¹².

El tema de las eventuales retenciones que pudieran surgir será abordado más adelante.

Los saldos derivados de aportes y retiros de capital, colocaciones u otras operaciones financieras se consideran cuentas de capital, por lo tanto no constituyen ni activos ni pasivos.

Lo dicho se puede resumir en el siguiente cuadro:

Saldo	IP
Proveniente de operaciones de Import./export. de bienes	Activo o pasivo según el caso
Proveniente de prestación de servicios (excluidos los financieros)	Activo o pasivo según el caso
Proveniente de aportes y retiros de capital, colocaciones y otras operaciones financieras	Saldo NO computable

Respecto al Impuesto al Valor Agregado, corresponde entender que las modificaciones introducidas en el resto del sistema tributario deberían atenderse a la hora de analizar dicho impuesto.

En ese sentido, en caso de una prestación de servicios en territorio uruguayo que la CM le realice a su EP (o viceversa), el argumento esgrimido en la Consulta N° 3.806 de que ambas partes integran una misma persona jurídica y que por lo tanto no se puede concebir la existencia de una transacción y mucho menos la presencia de onerosidad, debería ceder ante un enfoque "*separate entity approach*" que considera a ambas partes como independientes.

¹² En caso que resultare un saldo pasivo, de acuerdo al Artículo 15° del Título 14 el mismo no será admitido si proviene de operaciones de importación de bienes.

Por lo tanto, si bien la normativa del IVA no ha tenido modificaciones - en lo que refiere a este punto - respecto del sistema tributario anterior, las modificaciones verificadas en sede del impuesto a la renta son de tal envergadura que inciden en la aplicación de la imposición al consumo.

En síntesis, para prestaciones de servicios no financieros se entiende que se debe considerar a la operación como si fuera realizada entre dos entidades diferentes y por lo tanto pasible de ser gravada por el impuesto.

Bajo esta lógica se modificó el artículo 4° del Decreto N° 220/998¹³, de 12 de agosto de 1998, incluyendo como agente de retención al EP que pague o acredite retribuciones por servicios gravados a su CM o a otros EP de la misma CM.

Conforme a lo anterior, corresponde concluir que en caso que el EP situado en nuestro país le preste un servicio a su CM, el mismo estará gravado con IVA si verifica las demás hipótesis del hecho generador del tributo y siempre que no estemos en presencia de una exportación de servicios¹⁴.

Por lo tanto, en nuestra opinión, la situación planteada en la Consulta N° 3.806 analizada a la luz del nuevo contexto emergente luego de la reforma tributaria debería tener una respuesta diferente a la dada oportunamente por la DGI.

Tratamiento de los gastos globales

Es frecuente que la CM o los centros de dirección o de administración incurran en gastos que luego serán aprovechados o aplicados por todos los EP dispersos por el mundo, y en particular por el EP situado en nuestro país para la obtención de rentas de fuente uruguaya.

Esta es una práctica muy común en la estructuración del negocio de las empresas transnacionales, que obedece en muchos casos a motivos no tributarios.

Si bien es cierto que esta centralización no obedece a cuestiones tributarias, resulta innegable que esta práctica tiene una evidente implicancia tributaria en nuestro país, determinada por el tratamiento a aplicarle a la cuota parte de esos gastos globales que le correspondan al EP en su liquidación del IRAE.

En este punto en particular también el nuevo enfoque aplicado a partir de la reforma tributaria implicó cambios relevantes respecto al sistema anterior¹⁵.

El artículo 41° del Decreto 150/007¹⁶ prevé el tratamiento aplicable a este tipo de gastos.

¹³ Artículo 8° del Decreto N° 572/009

¹⁴ Artículo 34° del Decreto 220/998

¹⁵ En el IRIC el tema estaba regulado por el artículo 28° del Decreto N° 840/998 de 14 de diciembre de 1998.

¹⁶ Texto dado por el Artículo 3° del Decreto N° 572/009

La problemática que presenta este tipo de gastos es múltiple, es por ello que la norma reglamentaria citada pretende precisar con el mayor detalle posible los recaudos que deben verificar los mismos a efectos de su eventual cómputo en la liquidación del IRAE.

Dado que CM y EP a efectos tributarios se consideran como entidades separadas resulta lógico que para que el EP pueda deducir la cuota parte que le corresponda de los gastos globales en que incurrió la CM, se le exijan las mismas condiciones formales y materiales exigibles a un gasto incurrido con un tercero.

De este modo se establece que los mismos deben ser "*necesarios para sus fines*", es decir, deben ser necesarios para obtener y conservar la renta.

También se aclara que se debe probar "*fehacientemente su origen y naturaleza*" no siendo pertinentes conceptos en los que no pueda ser probada la prestación del servicio que motiva el pago por parte del EP radicado en nuestro país.

Por lo tanto a estos gastos le resultan aplicables los principios generales de deducción de gastos del IRAE consagrados en el artículo 19° del Título 4.

Sin pretender ingresar en un análisis de los mismos, se recuerda que deben verificar los siguientes requisitos: a) haberse devengado en el ejercicio, b) ser necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, c) estar debidamente documentados y d) que constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva en el exterior¹⁷.

En lo relativo al devengamiento y a que se trate de un gasto necesario nos remitimos al trabajo de Acosta, Camejo, Nieves y Sonderegger (2008), citado en la nota anterior.

Resulta de interés detenerse a analizar el tercer requisito: "*estar debidamente documentado*".

Se trata de un requisito formal, pero que con el cambio de enfoque que introdujo la Ley N° 18.083 considerando a CM y EP como entidades separadas, implica que se requiera documentación formal del gasto.

La documentación requerida será una factura de la CM (o del EP en su caso), no siendo aplicable la documentación original del gasto y mucho menos aún un mero procedimiento de distribución del mismo.

¹⁷ Para profundizar en el análisis de los requisitos establecidos en el artículo 19° del Título 4, pueden verse los trabajos presentados en las 1as. Jornadas Tributarias (2008): "*Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos*" – Cres. J. Acosta, C. Camejo, G. Nieves y J. Sonderegger; "*LOS CONDICIONAMIENTOS GENERALES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IRAE*" – Cr. J. A. Pérez Pérez.

La facturación original debe descartarse porque documenta la operación ocurrida entre el prestador original del servicio y la CM, y debe recordarse que la CM se considera como una entidad separada del EP.

Al tratarse de entidades separadas, la única forma posible de trasladar el gasto de la CM al EP es mediante la factura respectiva.

El otro requisito que debe verificarse es que la contraparte se encuentre gravada por alguna imposición a la renta - "*regla candado*" -.

Cabe preguntarse quien constituye la contraparte en el caso de la distribución de gastos globales.

Aquí corresponde al igual que en el caso de la documentación descartar al prestador original del servicio y es necesario considerar a la CM o al EP que está realizando la distribución como la contraparte a la que habrá que aplicarle la Regla Candado.

El principio básico de la denominada "*regla candado*" es que la contraparte se encuentre gravada por una imposición efectiva a la renta, ahora bien, para este tipo de gastos corresponde señalar que lo que es un gasto para el EP, no necesariamente se debe considerar como una renta por la CM, ç en un contexto de aplicación del principio de renta mundial. Por lo tanto, en este caso lo que habría que atender es la consideración en el impuesto a la renta en la contraparte.

La norma reglamentaria aclara además que resulta imprescindible para la deducción del gasto que el mismo se haya prestado efectivamente. A tales efectos será necesario poder demostrar la existencia de una actividad o circunstancia que genera cierto provecho o beneficio para el EP y que es la causa del pago que se está realizando.

En ese sentido, es importante señalar que el mero hecho de que el EP pague por el supuesto servicio no es prueba que el mismo haya sido prestado, recordemos que en general quien dispone la distribución del gasto tiene la posibilidad de imponer al EP la obligación del pago, aun cuando no se haya prestado servicio alguno

Un ejemplo frecuente de servicio no prestado es el relativo a gastos de investigación y desarrollo vinculados a productos de última generación que son aprovechados exclusivamente en los países desarrollados y que los productos correspondientes llegan a nuestro país (en el mejor de los casos) luego de transcurridos varios años.

Resulta importante también detenernos a considerar la metodología de cuantificación y distribución de dichos gastos.

El Decreto exige que la cuantificación se funde en "*criterios técnicamente sustentables*", descartando el procedimiento de distribución por simple "*prorrata*".

Por lo tanto la cuantificación del gasto debe responder a un criterio racional que adjudique a cada EP la cuota parte que efectivamente le corresponda.

No obstante no debe perderse de vista que el importe del gasto referido, obtenido luego de la aplicación de un criterio técnicamente aceptable, deberá ser sometido al principio "*arm's length*" y serán de aplicación las reglas de precios de transferencia.

Tratamiento en el IRNR

Hasta ahora se analizó el tratamiento tributario de las operaciones entre CM y EP desde la óptica de la entidad situada en nuestro país, y en consecuencia se estudiaban las implicancias en el IRAE.

Pero la contra cara de esto es la de la CM situada en el exterior que eventualmente puede estar obteniendo una renta de fuente uruguaya.

Si tal como se ha analizado, las normas vigentes ahora admiten la posibilidad que en el marco de las relaciones entre CM y EP puedan computarse gastos para la parte situada en nuestro país, entonces resulta evidente que en cabeza de la entidad situada en el exterior se deberá reconocer una renta.

Dado que estamos en presencia de operaciones realizadas entre una CM no residente y su EP ubicado en nuestro país, si dichas rentas son de fuente uruguaya, quedarán comprendidas en el IRNR.

Respecto a la fuente uruguaya de las rentas, debe recordarse que en el IRNR existen ciertas hipótesis de ampliación de fuente que determinan que ciertas rentas que se generan en el exterior del país sean consideradas de fuente uruguaya.

Es el caso de las rentas derivadas de servicios técnicos prestados en el exterior a contribuyentes del IRAE, en tanto los servicios referidos se vinculen a rentas comprendidas en el IRAE¹⁸.

En consecuencia, en el marco de las operaciones realizadas entre CM y EP resulta que la CM situada en el exterior puede estar obteniendo una renta de fuente uruguaya en oportunidad de prestarle un servicio técnico al EP situado en Uruguay, con independencia de donde se presta efectivamente el servicio, ya sea en nuestro país o en el exterior.

Por lo tanto estaremos ante rentas de fuente uruguaya tanto si el servicio se presta en Uruguay, como si - tratándose de un servicio técnico - se prestare en el exterior a favor de una entidad comprendida en el IRAE.

¹⁸ Artículo 3° del Título 8 del T.O. 1996

Habiéndose verificado la fuente y suponiendo que se cumplen los aspectos temporal y objetivo, resta determinar si se verifica el aspecto subjetivo del tributo para que nazca la obligación tributaria.

Desde el punto de vista subjetivo amerita realizar algunas consideraciones adicionales.

De acuerdo a la Ley, son contribuyentes del IRNR – entre otros – “... *entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente...*”¹⁹.

De una lectura descontextualizada podría concluirse que el caso que nos ocupa queda fuera del ámbito de aplicación de dicha norma.

En efecto, puesto que la disposición excluye de la definición de contribuyentes del IRNR a los no residentes que actúen en el país mediante EP, podría interpretarse que la CM que le presta un servicio a su EP situado en Uruguay no es contribuyente del impuesto, debido a que actúa en nuestro país mediante un EP.

En nuestra opinión, dicha interpretación no resultaría adecuada a todo el contexto que informa nuestro sistema tributario.

Avanzando un poco más allá de una mera interpretación literal, aplicando los métodos lógico sistemático, y el histórico evolutivo, puede concluirse que el hecho de tener un EP en el país no obsta para que en ciertos casos la CM sea de todos modos contribuyente del IRNR.

La exclusión como contribuyente del IRNR de la CM cuando tiene EP en el país tiene sentido en tanto el EP tenga que integrar la renta de su CM en la liquidación de su propio IRAE (se trata de la conocida figura denominada “*fuero de atracción*” que se analizará en el capítulo siguiente).

Tal como se verá más adelante, el ámbito de aplicación del denominado fuero de atracción se ha ido reduciendo desde la vigencia del nuevo sistema tributario.

Como consecuencia de dicha reducción hoy existen rentas obtenidas por la CM que no caen en el fuero de atracción referido y por lo tanto no se deben computar en la liquidación del IRAE del EP.

De acuerdo a esta evolución, la exclusión que realiza el artículo 5 del Título 8 tiene sentido únicamente para aquellas rentas que son integradas en la liquidación del IRAE del EP en virtud del fuero de atracción citado.

En cambio en aquellos casos en que no aplique el fuero de atracción, es decir que la renta de la CM no se compute para el IRAE de su EP, parece razonable considerar entonces a la CM como contribuyente del IRNR por dichas rentas.

¹⁹ Artículo 5° del Título 8 T.O. 1996

Tal situación fue reconocida a nivel reglamentario cuando el artículo 13° del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007 no discrimina a los no residentes en función de si tienen o no un EP en el país.

En la misma línea, y a efectos que no queden dudas, se incorporó el artículo 41° Bis al Decreto Reglamentario del IRNR²⁰, donde se prevé que las operaciones entre CM y EP o entre dos EP de una misma matriz quedan sometidos al régimen general de retenciones del impuesto.

El artículo citado señala que en el caso de la distribución de gastos globales también corresponderá efectuar la retención, siempre que se verifiquen los demás supuestos establecidos para ello.

Fuero de atracción

El artículo 11° del Título 4 establece el denominado "*fuero de atracción*" al que nos referíamos en el apartado anterior.

De acuerdo a este precepto, las rentas que una CM no residente obtenga en nuestro país serán computadas en la liquidación del IRAE del EP que dicha CM tenga en nuestro país.

Esta solución no constituye una innovación del nuevo sistema tributario, sino que proviene del sistema tributario anterior, donde ya era aplicado un fuero de atracción amplio como el consagrado en la versión original del artículo 11°²¹.

Conforme a lo anterior, la DGI entendía en el marco de las normas aplicables al IRIC, que la sucursal, agencia o establecimiento situado en nuestro país debía computar en su liquidación la totalidad de las rentas que la CM obtuviera en nuestro país, aún en aquellos casos en que la sucursal no participaba en absoluto en la obtención de la renta.

A nivel de los modelos de convenio para evitar la doble imposición, el de la OCDE no prevé ningún tipo de fuero de atracción. En los comentarios de dicho modelo se realiza una referencia expresa a la figura del fuero de atracción diciendo que se "*considera actualmente obsoleto como práctica internacional en la política de convenios*"²²

En cambio el modelo de la ONU sí contempla tal hipótesis.

²⁰ Texto dado por el artículo 9° del Decreto N° 572/009.

²¹ En rigor, en el IRIC no había una norma legal que estableciera explícitamente el fuero de atracción, sino que el mismo surgía de una interpretación armónica de todo el sistema tributario. Al respecto pueden verse las Consultas N° 284 y 2.391 donde la DGI expresó nítidamente su opinión al respecto señalando que toda renta que obtenga la casa matriz en el país la debe computar la sucursal situada en Uruguay.

²² Comentarios al artículo 7, párrafo 1, num. 10

En efecto, en el Modelo de Naciones Unidas, en el artículo 7° se prevé una hipótesis de fuero de atracción, pero restringida, limitada a las rentas que la CM obtenga en el país pero solamente si dichas rentas son similares a las que obtiene el EP en el país. Por lo tanto, si la CM obtiene rentas de naturaleza diversa que las que obtiene el EP, entonces dichas rentas no se encuentran comprendidas en el "*fuero de atracción*".

Ahora bien, en el ámbito doméstico, la redacción original del artículo 11° del Título 4 preveía una hipótesis muy amplia de fuero de atracción, donde no se discriminaba ningún tipo de renta ni se establecía ningún tipo de limitación a efectos de la atracción en cabeza del EP ubicado en nuestro país.

Por tanto la solución del artículo 11° recogía la posición histórica de la DGI, siendo mucho más amplia que la hipótesis de fuero de atracción prevista en el modelo ONU, dado que incluía cualquier tipo de renta obtenida por la CM, aún aquellas que difieren cualitativamente de las obtenidas por el EP.

A partir de las aclaraciones efectuadas por el Decreto N° 572/009 el ámbito de aplicación del fuero de atracción quedó restringido a un contexto más limitado, y la redacción propuesta por el Poder Ejecutivo en el Proyecto de Ley de Presupuesto para dicho artículo se alinea con la prevista en dicha norma reglamentaria²³.

En efecto, en dichas disposiciones se excluyen del referido fuero ciertas rentas obtenidas por la CM.

Ahora, cabe destacar que el nuevo fuero de atracción limitado que resulta de las normas citadas anteriormente, difiere sensiblemente del previsto en el Modelo ONU, dado que el previsto en dicho Modelo estaba limitado a las rentas que obtiene la CM que son de naturaleza similar a las que obtiene el EP.

En cambio, en el fuero de atracción limitado previsto en nuestra normativa, la limitación no se relaciona con el tipo de renta, sino que las hipótesis que restringen el ámbito de aplicación son otras.

En Uruguay la limitación al fuero de atracción no obedece a un factor objetivo como puede ser el tipo de renta, sino que refiere a circunstancias subjetivas, vinculadas al tipo de EP, o a quienes son el beneficiario y el prestador del servicio que genera la renta.

La nueva definición del fuero de atracción prevé dos limitaciones diferentes:

- i) limitaciones en función del tipo de EP que tenga en nuestro país la CM no residente
- ii) limitaciones derivadas de quien sea la contraparte de la CM en la obtención de la renta

²³ En puridad el texto del Proyecto de Ley de Presupuesto presenta alguna diferencia respecto del texto reglamentario citado, tal como se analizará más adelante

i) Limitaciones en función del tipo de EP

La redacción del artículo 11° propuesta en el Proyecto de Ley de Presupuesto - al igual que la prevista en el Decreto N° 572/009 excluye del fuero de atracción a los denominados "EP de construcción", los "EP de servicios" y los "EP de agencia".

Por lo tanto, solamente los "*EP materiales*" – "*lugar fijo de negocios*" – serán los que deberán computar en su propia liquidación del IRAE las rentas de fuente uruguaya que su CM obtenga.

Es preciso señalar que el si bien el texto propuesto por el Poder Ejecutivo en el Proyecto de Presupuesto Nacional está en línea con la redacción dada por el Decreto N° 572/009, no son exactamente iguales.

En particular se presenta una diferencia en lo que refiere al "*EP de agencia*", puesto que el Decreto N° 572/009 lo excluye del ámbito de aplicación del fuero de atracción pero el nuevo texto propuesto para el artículo 11 no hace ninguna referencia al mismo.

ii) Limitaciones derivadas de quien sea la contraparte

También se establece otra limitación, pero en este caso ya no resulta relevante el tipo de EP de que se trate, sino que la restricción se deriva de quien es la contraparte de la CM en la renta de fuente uruguaya que está obteniendo.

De acuerdo a esta limitación, el EP no debe computar en su liquidación de IRAE aquellas rentas que la CM obtenga en nuestro país, siempre que las mismas surjan de operaciones con el propio EP.

Esta exclusión resulta apropiada y es a todas luces razonable, debido a que si no se hubiera establecido, se estaría en un escenario en el cual el EP debería computar como gasto el eventual servicio que la CM le hubiera prestado, pero al mismo tiempo, por aplicación del fuero de atracción también debería por el mismo concepto computar una renta.

Respecto a esta última hipótesis de exclusión, cabe señalar que la misma no aplica a eventuales servicios financieros que la CM le preste a su EP.

Esto último no quiere decir que en ese caso el EP deba computar algún tipo de renta en su IRAE, simplemente no aplica la exclusión porque directamente no existe renta de ningún tipo, dado que así está dispuesto

Por último, antes de terminar con el análisis del fuero de atracción, importa destacar que el artículo 11 citado, alude a las rentas "*obtenidas en el país*" por la CM, y no a las rentas "*de fuente uruguaya*" de la CM.

Nos pareció oportuno detenernos en esta consideración dado que el concepto de "*rentas de fuente uruguaya*" es mas amplio que el de "*rentas obtenidas en el país*"

La apreciación anterior se deriva del hecho que la legislación que regula los distintos impuestos a las rentas vinculados al caso, prevén ciertas hipótesis de ampliación de fuente en virtud de la cual se terminan considerando de fuente uruguaya rentas que claramente se generan en el exterior del país.

Es claro que la norma legal refiere solamente a aquellas rentas de fuente uruguaya que se hayan obtenido en Uruguay, quedando fuera del ámbito del fuero de atracción aquellas rentas de fuente uruguaya obtenidas por la CM en el exterior del país.

Distribución de utilidades

El giro o crédito de utilidades que realice el EP situado en nuestro país a su CM no residente se encuentra gravado por el IRNR, siempre que las referidas utilidades se originen en rentas gravadas por el IRAE.

A partir del reconocimiento tributario de ciertas operaciones verificadas entre CM y EP, solo se reconocerá como "*utilidades*" a los pagos o créditos realizados por el EP que excedan el precio de las referidas operaciones.

En este entendido, cabe cuestionarse como incide la aplicación de ajustes en los precios, derivados de la metodología de precios de transferencia.

A nivel del derecho comparado, en varios países, en caso de un ajuste de un pago a la CM no residente por aplicación de precios de transferencia, se entiende que todo pago que excede al precio en condiciones "*arm's length*" debe reclasificarse como "*utilidades*".

La reclasificación señalada en el párrafo anterior es conocida como "*ajuste secundario*", e implica aplicarle a ese ajuste las retenciones correspondientes al giro de utilidades a no residentes.

En nuestro país, de acuerdo a la modificación del inciso final del artículo 6° del Decreto N° 149/007, introducida por el Decreto 572/009, los eventuales ajustes derivados de la metodología de precios de transferencia tendrán consecuencias exclusivamente en el ámbito del IRAE, no teniendo ninguna consecuencia en el IRNR.