

## ***III JORNADAS TRIBUTARIAS DE LA DGI***

***TEMA: Tratamiento tributario aplicable a las operaciones entre  
Casa Matriz y Establecimiento Permanente***

***“La imputación de rentas al establecimiento permanente”***

***8/12/2010***

***Cres. Félix Abadi y Eduardo Jadra***

## **TEMARIO**

1. Introducción
2. Los Modelos de OCDE y ONU y sus Directrices
  - 2.1. La problemática mundial
  - 2.2. Antecedentes relevantes a nivel mundial
  - 2.3. Modelo OCDE (versión 2010)
  - 2.4. Modelo ONU (versión 2001)
  - 2.5. Comparación modelos OCDE y ONU
3. Normativa positiva uruguaya y su evolución histórica
  - 3.1. Criterios de imputación de rentas aplicable previo a la Reforma Tributaria
  - 3.2. Criterios de imputación de rentas luego de la Reforma Tributaria
    - 3.2.1. Previo al decreto N° 572/009
    - 3.2.2. Con la aprobación del decreto N° 572/009
  - 3.3. Incidencia de los Convenios para Evitar la Doble Tributación
  - 3.4. Modificaciones introducidas por la Ley de Presupuesto Nacional
  - 3.5. Resumen de la evolución histórica en los criterios de imputación a nivel local
4. Conclusiones

Anexo:

Análisis de Caso práctico (en base a Consulta Nº 4.861 del 12/5/08) analizado en exposición en las Jornadas

## 1. INTRODUCCIÓN

Con la aprobación de la Reforma Tributaria se incorporó a nuestra legislación el concepto de Establecimiento Permanente. Este concepto no había sido definido por la normativa anterior a la Reforma (a efectos del derecho interno, aunque sí estaba previsto en los Convenios firmados y ratificados con Hungría y Alemania), si bien en normas aisladas se regulaban determinados aspectos, especialmente en lo que refiere a las relaciones entre sucursal y su “matriz” (normas que regían en el antiguo IRIC).

Cabe destacar que el concepto ya existía previamente a nivel mundial, en particular como criterio para determinar la potestad tributaria de los Estados en situaciones en las que las mismas operaciones pudieran resultar alcanzadas por impuestos en varios países simultáneamente.

Es así que los modelos de tratados para evitar la doble imposición entre los Estados incluyen este concepto, cuya finalidad es la que mencionábamos: establecer qué Estado tendrá el derecho de gravar los resultados generados y por tanto, a qué Estado deberá la entidad aportar parte de sus resultados.

Sin embargo, la introducción del concepto en nuestra legislación (que ha tomado por origen los modelos de la OCDE con algunos matices del modelo ONU), no respondió a este objetivo sino que lo que se busca es determinar a qué imposición local estará sujeta la entidad, siempre siendo fiel al principio de la “fuente”. Es decir, tratándose de rentas de fuente uruguaya, la existencia o no de un establecimiento permanente en el país no responde a la pregunta de si debe o no tributar en el país, sino más bien qué impuesto deberá tributar la entidad en el Uruguay.

En este marco, la existencia de un establecimiento permanente en el país trae aparejado el problema de cuáles son las rentas obtenidas por el mismo que serán pasibles de tributación. Este problema ya venía del propio IRIC aún cuando no estaba definido el concepto de EP.

El concepto de establecimiento permanente, tanto en la legislación interna como a nivel internacional, hace necesario fijar un criterio para distribuir rentas

entre un Estado y otro, es decir, la forma en que se repartirán las rentas entre el país de origen y el país donde se encuentra esa presencia mínima que constituye el establecimiento permanente.

El presente trabajo tiene como finalidad analizar los criterios de atribución de rentas cuando existe un establecimiento permanente en la República, de una entidad no residente, especialmente teniendo en cuenta la evolución que ha tenido el tema tanto a nivel internacional como a nivel local.

## **2. LOS MODELOS DE OCDE, ONU Y SUS DIRECTRICES**

### **2.1. LA PROBLEMÁTICA MUNDIAL**

La problemática de la definición del concepto de establecimiento permanente, así como de los criterios para determinar qué resultados son del establecimiento y qué resultados de su matriz, surge a nivel mundial como consecuencia de:

- ◆ La globalización de las economías
- ◆ La aplicación de los principios de la “fuente” y “residencia” entre los distintos Estados
- ◆ Empresas realizando sus operaciones desde diferentes partes del mundo, a través de sucursales o filiales

Ante esta problemática, la solución surge a través de los Convenios para evitar la doble imposición, los cuales combinan los criterios de residencia y de la fuente a efectos de atribuir las rentas entre los diferentes Estados.

Tanto el modelo de la OCDE como el modelo ONU, disponen que los resultados deben ser gravados en primer lugar por el Estado de la residencia.

Es decir, reconoce el derecho en primer lugar a dicho Estado, salvo que la empresa obtenga rentas en otro Estado a través de una presencia mínima exigida, que es el “establecimiento permanente”. En ese caso, quien tiene la potestad para gravar las rentas, es el Estado de la fuente donde se obtienen las rentas.

Por su parte, es importante aclarar que el surgimiento del concepto de establecimiento permanente, es una forma de atribución de rentas en sí mismo, entre los diferentes países.

Una vez determinadas las rentas atribuibles a cada Estado y quién tiene el derecho de gravarlas, surge la necesidad de aplicar algún mecanismo para evitar la doble imposición, como la exención o el crédito fiscal.

## **2.2. ANTECEDENTES RELEVANTES A NIVEL MUNDIAL**

Los primeros Convenios para evitar la doble imposición datan de fines del siglo XIX, pero se han generalizado a partir de mediados del siglo XX.

Los Convenios para evitar la doble imposición fueron impulsados por organizaciones interesadas en eliminar obstáculos en las relaciones comerciales internacionales. Entre ellas podemos mencionar la Liga de Naciones, la ONU y la OCDE.

Los principales modelos de Convenios y fuente de la mayoría de los celebrados en el mundo, son los que a continuación se detallan:

- ◆ **OCDE:** existen modelos desde 1963, siendo la última versión de julio de 2010
- ◆ **ONU:** última versión año 2001
- ◆ **EEUU:** este modelo ha tenido una menor influencia que los anteriores

Tanto el modelo OCDE como el modelo ONU, han sufrido modificaciones en las disposiciones referentes a la atribución de rentas al EP, siendo las últimas versiones las mencionadas arriba.

## **2.3. MODELO OCDE (VERSIÓN 2010)**

A continuación se analizarán las directrices correspondientes a la última versión del Modelo OCDE para evitar la doble imposición<sup>1</sup>.

### **2.3.1. Criterio de la “residencia”, salvo que exista establecimiento permanente en otro Estado**

---

<sup>1</sup> Con fecha 17/7/2008 la OCDE emitió un “Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes” concluyendo que a la fecha se había constatado la aplicación de diferentes criterios por parte de los países en esta materia, plasmando en el informe lo que, a su criterio, debían ser los criterios rectores que luego fueran incorporados en la versión 2010 de dicho Modelo.

De acuerdo a este principio, el modelo de Convenio de la OCDE establece como regla de atribución de potestad tributaria, que una empresa de un Estado no puede ser sometida a imposición por parte de otro Estado, a menos que ésta tenga una presencia en ese otro Estado a través de un “Establecimiento Permanente”.

El establecimiento permanente es, por tanto, la presencia mínima requerida en un Estado para que éste pueda gravar rentas obtenidas por una empresa de otro Estado.

Cuando existe el establecimiento permanente, quien tiene la potestad tributaria es el Estado de la fuente de las rentas.

De acuerdo con este principio, cuando existe establecimiento permanente ambos Estados gravan (fuente y residencia), sin embargo, el Estado de la residencia se ve obligado a eliminar la doble imposición a través de alguno de los mecanismos de exención o crédito fiscal.

Este principio se ha mantenido incambiado desde la primera versión del modelo, en el año 1963 (cláusula 1º artículo 7º modelo OCDE)

#### 2.3.2. Enfoque de entidad distinta y separada

Este es el principio general para la atribución de rentas, y consiste en que se imputen al establecimiento permanente los resultados que el mismo hubiese obtenido si se tratara de una empresa distinta y separada, que realizara las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones y con total independencia de la empresa de la cual es establecimiento permanente.

#### 2.3.3. Contabilidad separada y precios de transferencia

Hasta la versión 2005 del modelo OCDE, el criterio era el de “contabilidad separada”.

Ello implicaba la aplicación de normas relativas a precios de transferencia, pero con ciertos matices, ya que no tenían una aplicación plena cuando se trataba de operaciones entre la matriz y el establecimiento permanente.

En la versión del año 2010 la aplicación de precios de transferencia es prácticamente total.

2.3.4. Solo se imputan los resultados atribuibles a la actividad desarrollada por el establecimiento permanente. No existe fuero de atracción

El Modelo establece que, una vez que existe establecimiento permanente, el Estado de la fuente podrá gravar las rentas obtenidas por la empresa del exterior, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento.

Esto implica que en el modelo OCDE no existe el “fuero de atracción”, ya que se imputan al establecimiento, solo las rentas que correspondan a su actividad como si se tratara de una entidad independiente de la matriz.

En otras palabras, el Estado de la fuente no puede gravar rentas obtenidas por la matriz que no tengan relación con las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente.

Cabe aclarar que en la versión 2010 del modelo, la atribución de rentas se realiza tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos y los riesgos asumidos a través del establecimiento permanente.

Las versiones anteriores del modelo, no establecían la aplicación de este análisis funcional y de riesgos para la imputación de rentas, con lo cual, éste constituye un cambio importante en la atribución de rentas.

2.3.5. Deducción de gastos se deja a la legislación interna de cada país

Hasta la versión 2005 del modelo, se incluía la deducción de gastos incurridos en el exterior por parte de la matriz, en favor del establecimiento permanente. Estos gastos comprendían, por ejemplo, los de dirección y gastos generales de administración.

Sin embargo, en la versión del año 2010 se eliminó esta referencia y por tanto se aplican plenamente las normas de precios de transferencia para estos gastos. Es decir, el gasto se justificará en la medida que exista la prestación de un servicio y el precio debería de ajustarse como si se tratara de partes independientes.

2.3.6. Excepciones al principio de entidad independiente y separada

En versiones 2005 y anteriores del modelo, no se imputaban resultados por la compra de mercaderías por parte del establecimiento permanente para su matriz. Esta actividad se consideraba auxiliar.

En la versión del año 2010 se eliminó esta referencia por no ser compatible con la aplicación de precios de transferencia.

#### 2.3.7. Algunas modificaciones introducidas por la versión 2010 del modelo

En esta versión se dispone la aplicación por analogía de la normativa relativa a precios de transferencia, a operaciones entre establecimiento permanente y su matriz, y entre establecimiento permanente y otros establecimientos de la misma matriz.

A su vez, en versiones anteriores del modelo, se establecía el sistema de reparto proporcional a efectos de la atribución y distribución de los resultados al establecimiento permanente. Sin embargo, esta referencia fue eliminada en la versión del año 2010, ya que al aplicar precios de transferencia se hacía innecesaria. Ello por cuanto, el llamado “reparto proporcional” es uno de los métodos, pero no el único (ni tampoco recomendado), que se puede aplicar en el marco de la normativa de precios de transferencia.

Otro aspecto que fue modificado por la versión 2010, tiene que relación con eventuales ajustes que corresponda realizar a los precios pactados entre el establecimiento permanente y su matriz, como consecuencia de la aplicación de la normativa de precios de transferencia. En estas condiciones, si uno de los Estados realiza un ajuste a dichas operaciones, el otro Estado debería aplicar también un ajuste para evitar una posible doble imposición.

### **2.4. MODELO ONU (VERSIÓN 2001)**

A continuación se analizarán las directrices correspondientes a la última versión del Modelo ONU para evitar la doble imposición.

#### 2.4.1. Enfoque de entidad distinta y separada

El modelo hace referencia a que deben imputarse al establecimiento permanente, los resultados que deriven de la actividad realizada por el establecimiento.

Este principio tiene como excepciones en este modelo:

- ◆ La deducción de gastos en concepto de regalías y pagos por el uso de patentes, derechos, honorarios por administración e intereses,



realizados por el establecimiento permanente a su matriz o a otros establecimientos de la misma matriz.

- ♦ Tampoco se admite reconocer los ingresos que obtenga el establecimiento permanente por intereses, regalías, honorarios por administración o gestión que le sean pagados por su matriz u otros establecimientos de la misma matriz.

#### 2.4.2. Deducción de gastos incurridos a favor del establecimiento permanente, ya sea localmente o en el exterior

El modelo ONU admitía la deducción de gastos incurridos por los fines de la actividad del establecimiento, salvo los gastos mencionados en el punto anterior, esto es, regalías, intereses, honorarios incurridos en operaciones con su matriz.

#### 2.4.3. Contabilidad separada

Este modelo también hace referencia al principio de contabilidad separada, sin embargo, existen operaciones entre matriz y su establecimiento permanente que no son computadas así como también se recomienda la utilización del método de reparto proporcional de los resultados como criterio para la atribución de rentas.

#### 2.4.4. Fuero de atracción

El modelo establece que el Estado de la fuente podrá gravar los resultados obtenidos por una empresa de otro Estado, siempre que exista un establecimiento permanente y por las actividades desarrolladas por el mismo.

Sin embargo, también dispone que los resultados obtenidos por la matriz en el país, derivados de ventas de bienes iguales o similares a los que vende el establecimiento, sean imputados a éste.

El mismo tratamiento lo tienen las rentas obtenidas por la matriz en el país del establecimiento permanente, derivadas de actividades comerciales iguales o similares a las realizadas a través del establecimiento permanente.

Lo que trata de evitar con este “fuero de atracción” de actividades realizadas por la matriz, pero similares a las realizadas por el establecimiento, es evitar que exista evasión en el país de la fuente.

Se trata de un fuero de atracción, pero en sentido restringido, ya que solo aplica a actividades realizadas por la matriz, que sean similares a las ya realizadas por el establecimiento permanente.

Como se verá más adelante, Uruguay recoge este principio y lo incorpora en su legislación interna, sin embargo, el principio de fuero de atracción que aplica es más amplio que el de la ONU.

#### 2.4.5. Apartamiento de la aplicación de normas de precios de transferencia

Dado que el modelo establece que existen operaciones entre matriz y sucursal que no deben computarse, resulta bastante alejado de la aplicación de la normativa de precios de transferencia al que se adhiere el modelo de OCDE.

### **2.5. COMPARACIÓN DE LOS MODELOS OCDE Y ONU**

<b>CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN</b>	
<b>OCDE (2010)</b>	<b>ONU (2001)</b>
Residencia salvo que exista EP	Residencia salvo que exista EP
Entidad separada	Entidad separada
SIN fuero de atracción	Fuero de atracción (actividades similares)
Se computan operaciones entre matriz y EP y otros EP sobre la base de Precios de Transferencia	No cómputo de regalías, intereses ni honorarios por administración entre EP y matriz y otros EP
Base en Precios de Transferencia	Reparto proporcional (recomendado)
Mayor necesidad de prueba y documentación	Aplicación muy restringida de PT

## **3. NORMATIVA POSITIVA URUGUAYA Y SU EVOLUCIÓN HISTÓRICA**

### **3.1. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE RENTAS APLICABLE PREVIO A LA REFORMA TRIBUTARIA**

A continuación se analizará la evolución que han tenido los criterios de atribución de rentas y las implicancias de cada uno de ellos.

### 3.1.1. Tratamiento previsto en el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC)

Como mencionábamos en nuestra introducción, previo a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria no existía una definición del concepto de Establecimiento Permanente (EP). Sin embargo, sí existían normas que regulaban en forma aislada determinado tipo de EP, en particular, las relaciones entre Sucursal y Casa Matriz extranjera y viceversa.

A efectos de una mejor comprensión se dividirá el análisis en tres partes;

- a) Personas jurídicas del exterior actuando directamente en el país (nos referimos a los restantes “EP” que no sean sucursales.
- b) Personas jurídicas del exterior actuando a través de Sucursal.
- c) Relación Casa Matriz – Sucursal

#### ***a) Personas jurídicas del exterior actuando directamente en el país***

En primer lugar, el antiguo Título 4<sup>2</sup> establecía que debían computar la totalidad de sus rentas, con independencia de los factores productivos utilizados, entre otras, las personas jurídicas constituidas en el exterior, actuando o no a través de “sucursal, agencia o establecimiento” en el país.

Es decir que, de acuerdo a este artículo, las personas jurídicas del exterior que obtuvieran rentas de fuente uruguaya, es decir, rentas por actividades desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en el país, tributarían en IRIC por todas sus rentas (puras y de combinación de capital y trabajo).

Sin embargo, el decreto reglamentario del IRIC<sup>3</sup> dejó fuera de este tratamiento a las personas jurídicas del exterior que no actuaran a través de sucursal, agencia o establecimiento. Por tanto la interpretación dada por el Poder Ejecutivo es la de que, las personas jurídicas del exterior que actuaran directamente en el país (y no a través de una sucursal), solo debían computar

---

<sup>2</sup> Artículo 7º Título 4 T.O 1996 (IRIC)

<sup>3</sup> Decreto 840/988

las rentas derivadas de la combinación de capital y trabajo en el país (con algunas excepciones que se verán más adelante).

Esta interpretación llevaría a que una persona jurídica del exterior que adquirió un inmueble en el Uruguay para ser arrendado tributara IRIC si lo realizaba a través de una sucursal en el país, mientras que no tributaba impuesto alguno si lo realizaba directamente en el país.

Sin perjuicio de lo anterior, existían algunas excepciones en las cuales aún tratándose de rentas puras obtenidas en el Uruguay por una persona jurídica del exterior (que no actúa en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento), quedaban alcanzadas por el denominado “IRIC instantáneo”. Pero estas excepciones se encontraban establecidas en forma taxativa en la propia legislación, las que no comprendían la totalidad de posibles casos. Ese listado taxativo estaba conformado por los arrendamientos, cesiones de uso o venta de marcas, patentes, modelos industriales y la prestación de servicios técnicos.

En estos casos, las rentas se encontraban gravadas vía retención de IRIC (a la tasa del 30%).

Es de especial importancia destacar la prestación de servicios de carácter técnico (en particular los prestados en el país) que quedaba alcanzada a la tasa del 30% sobre la renta pagada (con ciertas excepciones dependiendo del tratamiento tributario en el país receptor de la misma), y su comparación con el tratamiento que tendría luego de la Reforma Tributaria en donde, si configura EP (como se verá más adelante, por un criterio temporal) pasa a estar gravado por IRAE e IP como residente, mientras que si no lo configura quedará gravado por IRNR a una tasa sustancialmente menor aplicable sobre ingresos.

#### ***b) Personas jurídicas del exterior actuando a través de Sucursal***

De acuerdo al decreto reglamentario del IRIC, las sucursales de personas jurídicas del exterior tenían en el ámbito de dicho impuesto, todas sus rentas gravadas, siempre y cuando fueran de fuente uruguaya.

Esto es, estaban gravadas sin importar los factores productivos utilizados; incluyendo tanto las rentas puras como las de combinación de capital y trabajo obtenida en cabeza de la sucursal en el país.

Como se analizará más adelante, existen determinadas operaciones que son desestimadas a los efectos fiscales cuando se trata de una sucursal, como lo son las realizadas entre la sucursal y su matriz extranjera, y viceversa.

Pero en lo que tiene que ver con la imputación de las rentas a la Sucursal local (con excepción de las operaciones entre sucursal y matriz que se analizarán mas adelante), podemos mencionar dos criterios relevantes que merecen ser analizados;

- ◆ Fuero de atracción de rentas generadas por la Matriz
- ◆ Gastos incurridos por la Matriz en el extranjero
- ◆ Fuero de atracción de rentas generadas por la Matriz

Como comentáramos, no existía en nuestra legislación una definición general de establecimiento permanente y por tanto tampoco existía una norma general para la atribución de rentas, salvo algunas disposiciones aisladas aplicables a sucursales.

Sin embargo, podemos mencionar que una primera aproximación al concepto de establecimiento permanente a nivel interno lo han constituido los Convenios firmados con Hungría (ley N° 16.366 del 19/5/93) y Alemania (ley N° 16.110 de 17/4/1990 del 28/12/2011<sup>4</sup>).

En ellos se incorporó la definición de establecimiento permanente y además disponen que deben computarse al establecimiento aquellas rentas correspondientes a operaciones realizadas como si se tratara de terceros independientes (criterio que proviene del Modelo OCDE).

En concordancia con este criterio podemos citar el artículo 35° del Decreto 840/988 que establecía que la renta de fuente uruguaya de la sucursal debía ser determinada tomando en consideración la “contabilidad separada” de la sucursal, determinando el beneficio real que le correspondiera a la misma.

Si bien existían estos antecedentes en nuestra legislación, es de destacar la posición que ha adoptado la Administración<sup>5</sup> en cuanto a que cualquier renta obtenida por la matriz en el país debe ser computada por la sucursal, aún cuando dicha renta derive de operaciones realizadas directamente por la matriz sin involucrar a la sucursal local. Este criterio ha sido sostenido en diversas

---

<sup>4</sup> En materia de convenios para evitar la doble tributación, a la fecha Uruguay y Alemania tienen firmado un nuevo convenio sustitutivo de deberá entrar en vigor próximamente; también a la fecha existen convenios de este tipo ya suscriptos que entrarán igualmente en vigor próximamente con: México, España, Suiza Lata, Portugal y Liechtenstein. Aunque con matices de diferencias, todos estos convenios se encuentran alineados al modelo OCDE.

<sup>5</sup> Consulta DGI N° 284.

respuestas a consultas planteadas por contribuyentes, entre ellas, las consultas N° 284 y 2.391.

Esta posición de la Administración (que tuviera además el respaldo del TCA), también puede desprenderse del tratamiento que a efectos de las retenciones de IRIC instantáneo tenían ciertas operaciones.

En este sentido, el artículo 117º del decreto 840/988 establecía que si una empresa local realizaba giros en pago de servicios recibidos de una persona jurídica del exterior, no debía efectuar la retención de IRIC instantáneo si ésta contaba con una sucursal, agencia o establecimiento en el país.

En definitiva esta norma resulta aclaratoria de este criterio, ya que la sucursal local de la persona jurídica del exterior computará dichas rentas, motivo por el cual se exceptúa al receptor del servicio de efectuar la retención.

Cabe destacar que este criterio podía llevar a situaciones de doble imposición incluso con los países con los cuales existen acuerdos firmados, ello por cuanto estos países consideraban estas rentas como tributables para la Matriz del exterior, mientras que Uruguay las computaba como obtenidas por la Sucursal local.

♦ *Gastos incurridos por la Matriz en el extranjero*

Si bien el criterio de la Administración ha sido el de que, como se verá mas adelante, se desestimen los resultados generados por operaciones entre Matriz y su Sucursal, la normativa admitía una excepción que refiere a los gastos incurridos por la Matriz para obtener y conservar las rentas de fuente uruguaya obtenidas por la Sucursal local.

En este sentido, se admitía la deducción de gastos incurridos por la Matriz, siempre que fueran necesarios para la Sucursal local. Las condiciones para la deducción por parte de la sucursal eran las siguientes;

- Necesidad (para la obtención y conservación de las rentas de fuente uruguaya)
- Certificado por auditor independiente en el que conste el importe y el criterio de atribución de los gastos entre cada sucursal
- Constancia de que el gasto determinado no fue deducido en ninguna liquidación fiscal del exterior
- Gastos en cantidades razonables a juicio de la DGI

En este marco, se admitían por ejemplo los criterios de distribución a prorrata, debiendo estar certificado el procedimiento de distribución entre sucursales. Esto es una diferencia importante con relación al estado actual de la legislación, como se analizará más adelante.

***c) Relación Casa Matriz – Sucursal y entre entidades vinculadas***

Con relación a las operaciones entre empresas del mismo grupo se pueden distinguir;

- ◆ Operaciones entre Matriz y Sucursal
- ◆ Operaciones entre subsidiarias o filiales y entre sucursales de una misma Matriz

◆ *Operaciones entre Matriz – Sucursal*

Como mencionáramos, de acuerdo a nuestra normativa anterior, en particular por la aplicación del artículo 35º del decreto 840/988, las rentas netas de fuente uruguaya de la sucursal se determinaban considerando la “contabilidad separada” y tomando en cuenta los beneficios reales correspondientes a la sucursal, con la excepción mencionada en cuanto al “fuero de atracción” a nivel de posición de la Administración fiscal.

En este marco, la posición de la Administración en cuanto a las operaciones entre Sucursal y Matriz refiere, ha sido la que surge del derecho privado, esto es, la consideración de que ambas entidades integran una única persona jurídica. La sucursal resulta una “extensión” de la matriz en el país, motivo por el cual no puede deberse a sí misma ni realizar operaciones consigo misma.

Esta posición además, es la que surge de diferentes normas en las que se desestiman resultados de este tipo de operaciones. A modo de ejemplo;

- No cómputo de los saldos deudores o acreedores con Casa Matriz a efectos del ajuste por inflación fiscal.
- No cómputo de resultados, intereses o diferencias de cambio generados por saldos comerciales y/o financieros entre Matriz y Sucursal.

Por su parte, también el criterio ha sido sostenido en respuestas a consultas planteadas por contribuyentes<sup>6</sup>. De acuerdo con dicho criterio la Administración ha entendido además, que otras pérdidas como ser honorarios o servicios de asistencia técnica entre matriz y sucursal o entre sucursales, no resultaban computables para el IRIC.

En definitiva, el criterio implica no reconocer este tipo de resultados generados por saldos, tanto comerciales como financieros, mantenidos entre matriz y sucursal y también implica no reconocer los pagos o créditos realizados en concepto de regalías y servicios técnicos. En algunos casos la Administración ha llegado a sostener incluso que el valor de la compra de mercadería a la matriz constituía un aporte de capital<sup>7</sup>. De cualquier modo, el costo de las mercaderías importadas a la matriz, era considerado computable a efectos del IRIC.

Cabe aclarar que este criterio no tiene en cuenta la posibilidad de que las operaciones entre Matriz y Sucursal puedan realizarse como si se tratara de partes independientes. De hecho, se debe tener en cuenta que en los tratados firmados con Hungría y Alemania, ratificados por nuestra legislación, ya se reconocía que las operaciones entre Matriz y Sucursal podían ser realizadas como si se tratara de partes independientes.

♦ Operaciones entre subsidiarias o filiales y entre sucursales de una misma Matriz

Las operaciones realizadas entre subsidiarias o filiales, no tienen el mismo tratamiento que las de la Matriz con sus Sucursales. Debe entenderse por filial o subsidiaria, toda sociedad local económicamente vinculada pero jurídicamente independiente de su “matriz”. En este sentido, se consideran todos los resultados generados por las operaciones realizadas entre ellas, dado que jurídicamente no forman parte de una misma persona o entidad.

Por otra parte, la Administración también ha entendido que los saldos por operaciones comerciales y financieras, regalías y honorarios por asistencia técnica entre diferentes sucursales de una misma matriz deben ser desestimadas a efectos fiscales. Ello porque se ha entendido que todas las sucursales y la matriz forman parte de una misma entidad jurídica. Esta posición ha sido respaldada también en la vía contenciosa del TCA. Sin

---

<sup>6</sup> Consultas DGI N° 4.638, 3.806, 1.672

<sup>7</sup> Sentencia TCA N° 282/985



embargo, entendemos que en estos casos resultaría razonable computar todas las operaciones entre sucursales. Ello por cuanto entendemos que las operaciones no corresponden a movimientos de capital (aportes, retiros) cuando son realizadas entre sucursales en lugar de operaciones Sucursal – Matriz.

### **3.2.CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE RENTAS LUEGO DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

A continuación se analizarán las modificaciones introducidas a partir de la Reforma Tributaria.

Como mencionáramos, el concepto de establecimiento permanente fue introducido por la reforma tributaria como forma de determinar qué impuesto gravará la actividad que una entidad del exterior se proponga realizar en el país.

Sin embargo, ya existía una primera aproximación a este concepto, a nivel local, con la aprobación de los Convenios para evitar la doble imposición que Uruguay firmó con Alemania y Hungría en los años 1987 y 1988 respectivamente.

A nivel mundial, el concepto tiene larga historia y su necesidad se basa en evitar que una misma operación sea gravada por impuestos en varios países en forma simultánea. Surgió en primera instancia en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria de sus diferentes estados dentro del país, y luego se extendió el concepto al ámbito de la tributación internacional, en particular para resolver, cómo mencionábamos, el problema de la doble imposición.

Por su parte, es importante destacar que la definición dada por la Ley de Reforma Tributaria tuvo su fuente en el Modelo de Convenio para evitar la doble Imposición de la OCDE (el que también sirvió como “fuente” para los Convenios con Alemania y Hungría), con algunos apartamientos y algunos aspectos recogidos del Modelo de la ONU.

#### **3.2.1. La atribución de rentas al establecimiento previo al Decreto 572/009**

Con la introducción del concepto de establecimiento permanente se hace necesario determinar algún criterio para definir cuáles serán rentas del establecimiento y cuáles corresponden a la matriz.

Cómo comentáramos en el capítulo 3.1 relativo al IRIC, en ese entonces existían normas aisladas y consultas que fijaban los criterios de atribución, los que podemos resumir de la siguiente manera:

- *Principio de “contabilidad separada”<sup>8</sup>*: consistía en imputar al establecimiento (sucursal) los resultados que correspondieran a éste en forma separada de su matriz, y efectuando los ajustes necesarios para que dicha imputación reflejara el beneficio real obtenido por la sucursal.
- *“Fuero de atracción” con la matriz* (ya comentado)
- *No cómputo de operaciones ni resultados entre matriz – sucursal y entre sucursales*: desconocimiento de regalías y honorarios entre matriz y sucursal, así como consideración de saldos por operaciones comerciales y financieras como si se tratara de aportes o retiros de capital, aún cuando las operaciones fueran realizadas en condiciones de mercado y como si se tratara de partes independientes.
- *Gastos incurridos por la matriz y su deducción en la sucursal*: necesidad de prueba a través de certificado en donde conste el criterio de asignación y que el gasto no ha sido deducido en el exterior.

Con la aprobación de la Ley de Reforma Tributaria, la definición del concepto de establecimiento permanente, y la introducción de normas de precios de transferencia, cambió significativamente el régimen aplicable a operaciones entre entidades vinculadas, sean o no una establecimiento permanente de otras.

Sin embargo, en lo que tiene que ver con el establecimiento permanente, la nueva normativa dejó algunos vacíos e indefiniciones en cuanto a criterios de imputación. Ello es así pues las normas introducidas por la Reforma, ni desconsideraban totalmente las operaciones entre matriz y establecimiento, ni tampoco llegaban a considerarlas como si se realizaran entre partes independientes (cuando son pactadas de esa forma).

A efectos de una mejor comprensión de los cambios introducidos y el impacto sobre la atribución de rentas, dividiremos esta sección en los siguientes apartados:

- a) ¿Partes independientes o una misma entidad?**
- b) Fuero de atracción**

---

<sup>8</sup> Artículo 35º Decreto 840/988

**c) Criterios para determinar los resultados del establecimiento**

- Contabilidad separada
- Gastos en el exterior

**a) ¿Partes Independientes o una misma Entidad?**

La ley de Reforma Tributaria no llegó a responder totalmente esta pregunta. En este sentido, no dejó en claro si el establecimiento permanente (que puede ser una sucursal u otro tipo) debía ser considerado como una entidad separada o mantener el mismo criterio que regía en IRIC, esto es, considerar que se trata de la misma persona jurídica.

Ello por cuanto en primer lugar, el régimen de precios de transferencia<sup>9</sup> previó que las operaciones que realicen los contribuyentes con sus matrices, sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, se encontrarían sujetas a las normas relativas al mencionado régimen de precios de transferencia.

Esta disposición por tanto implicaría considerar las operaciones entre ellos como si se tratara de partes independientes, dejando de lado el antiguo criterio adoptado durante la vigencia del IRIC.

Sin embargo, también en la ley de Reforma y decretos reglamentarios existían otras disposiciones por las cuales se mantenía el criterio del IRIC, es decir, no considerar resultados por operaciones entre matriz y sucursal o establecimiento permanente. Estas disposiciones resultarían por tanto contradictorias con la aplicación de precios de transferencia.

A modo de ejemplo, tanto la ley como el decreto reglamentario del IRAE establecían que:

- Las cuentas particulares de establecimientos permanentes serían consideradas de capital.
- Se mantiene el no cómputo de las diferencias de cambio e intereses generados por saldos (comerciales y financieros) de casa matriz o sucursal.
- Tampoco se computaban los saldos deudores o acreedores, ya fueran comerciales o financieros, con casa matriz, sucursal u otros

---

<sup>9</sup> Artículo 38º Título 4 / 2007

establecimientos, incluso entre diferentes establecimientos de una misma “matriz”, a efectos del ajuste por inflación fiscal.

Tampoco quedaba claro si las operaciones entre establecimiento permanente (sucursal o cualquier otro tipo) y su matriz quedaban sujetas a retenciones de IRNR. El decreto 572/009 emitido recientemente trató de dejar en claro estos aspectos que resultaban, como comentábamos, contradictorios en determinadas situaciones.

#### ***b) Fuero de atracción***

Con la introducción del concepto de establecimiento permanente a nuestra legislación interna, también se incorporó con rango legal el criterio que históricamente fuera sostenido por la Administración en diversas consultas, en relación a la imputación de rentas al establecimiento. Como ya comentáramos, este criterio fue sostenido para el caso de Matriz y Sucursal, pero sin que existiera una base legal que lo estableciera a texto expreso.

Es así que la ley de reforma tributaria incluyó un artículo<sup>10</sup> en el cual dispuso que los establecimientos permanentes de entidades no residentes, computaran la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior.

Como se verá más adelante, se han producido modificaciones también a este principio de “fuero de atracción”, primero a nivel de la reglamentación aunque con matices de ilegalidad, y actualmente, se trató de regularizar esta situación incorporando dichas modificaciones a través de la ley de presupuesto nacional.

Cabe aclarar que si bien el Modelo de Convenio de la OCDE ha servido de base y nuestra legislación ha tomado como concepto de establecimiento permanente, la definición allí contenida, el “fuero de atracción” es uno de los principales apartamientos con el Modelo.

Es así que el Modelo de la OCDE, en su artículo 7º establece que *"los beneficios de una empresa de un país sólo deben gravarse en ese país salvo que realice negocios en el otro país a través de un Establecimiento Permanente situado en el mismo. Si la empresa realiza negocios de esta forma, los beneficios deben ser gravados en el otro país pero sólo en la medida que sean atribuibles a ese Establecimiento Permanente."*

En nuestra opinión este criterio resulta totalmente coherente con la definición de establecimiento permanente.

---

<sup>10</sup> Artículo 11º Título 4 / 2007

En definitiva, la normativa uruguaya implica que cualquier tipo de renta que obtenga la entidad no residente en el país debe pagar IRAE por el hecho de mantener un establecimiento permanente.

Esto tiene incidencia directa en el caso de las rentas puras de trabajo o de capital. Esto es así, porque las rentas de combinación de capital y trabajo obtenidas en el país, por su naturaleza, ya quedan comprendidas en el ámbito del IRAE, no así las rentas puras (sea de trabajo o de capital).

En definitiva, el fuero de atracción lo es, esencialmente para las rentas puras obtenidas por la matriz en el país, sin involucrar a la sucursal.

Por ejemplo, supongamos el caso de una entidad del exterior, con participación en varias empresas locales a quienes otorga financiamiento cobrando un determinado interés, y que ante un nuevo negocio establece una sucursal en el país. Los intereses que cobra a las sociedades locales, antes del establecimiento de la sucursal, estarían gravados por IRNR vía retención, sin configurar por ello un establecimiento permanente.

Sin embargo, al establecer la sucursal en el país, la entidad del exterior deberá pagar IRAE por dichos intereses, dado que deberán ser imputados a la sucursal, aunque estos préstamos nada tengan que ver con el nuevo negocio a emprender por la sucursal.

Este criterio, como ya mencionáramos, puede llevar a situaciones de doble imposición incluso con países con los que Uruguay ha firmado Tratados, que justamente tratan de evitar este tipo de situaciones.

Ello por cuanto de acuerdo a los Convenios firmados y al Modelo OCDE, los intereses del ejemplo planteado probablemente se encontrarían gravados por el impuesto a la renta en el país de origen de la matriz (dado que no serían imputables al establecimiento permanente según definición del Convenio), pero además estarían gravados por IRAE como consecuencia del criterio de imputación de rentas establecido por la legislación interna (fuero de atracción).

Con respecto a este tema, cabe precisar que la normativa tampoco establecía qué tratamiento debía otorgarse a las operaciones entre matriz y su establecimiento (o viceversa) en relación al fuero de atracción, es decir, si este criterio comprende también dichas operaciones y por tanto la utilidad obtenida por la matriz como consecuencia de estas operaciones debían ser computadas en el establecimiento o no. Este es uno de los puntos que posteriormente fueron aclarados por el Decreto N° 572/009, que comentaremos más adelante.

***c) Criterios para determinar los resultados del establecimiento***

Como mencionamos, la ley de Reforma Tributaria dejaba en duda cuál era el tratamiento de las operaciones entre matriz y su establecimiento, en cuanto a si debían desconocerse o si por el contrario debían ser consideradas como si fueran realizadas entre terceros.

En este marco, existían dos disposiciones que trataban específicamente sobre la atribución de resultados al establecimiento permanente.

- *Contabilidad separada* (división de ganancias)

El artículo 63º del decreto 150/007 establecía que la renta de un establecimiento permanente en el país debía ser determinada considerando la “contabilidad separada” del mismo, con igual criterio que el que existía en el ámbito del IRIC.

A su vez, se exigía la realización de ajustes en caso de ser necesarios, con la finalidad de reflejar el beneficio real obtenido por el establecimiento permanente.

Por el lado de las rentas, el principio de contabilidad separada implicaba determinar la parte de las mismas imputable al establecimiento.

Por otra parte además, existían normas relativas a la deducción de gastos incurridos por la matriz, que veremos más adelante.

Se disponía también, el mencionado fuero de atracción por el cual, además de lo anterior, se computarían todas las rentas obtenidas en el país por la entidad no residente, aún cuando no tuvieran relación con el establecimiento permanente.

Como comentáramos, hasta este momento, estaba en duda la aplicación de precios de transferencia a las operaciones entre la “matriz” y su establecimiento permanente en el país, no solo por la existencia de normas contradictorias, sino también por este principio de “contabilidad separada” establecido por el artículo 63º del decreto reglamentario. Ello pues, implicaría la posibilidad de aplicar uno solo de los métodos previstos por el régimen de precios de transferencia, esto es, el de “división de ganancias”.

- *Gastos en el exterior*

Con relación a la deducción de gastos incurridos por la matriz a favor del establecimiento permanente local, la ley de reforma y su reglamentación no

introdujeron cambio alguno. Es decir, se mantiene el criterio de que los mismos son deducibles, cumpliendo con los requisitos de:

- Prueba de su origen y naturaleza a través de certificado efectuado por auditor independiente.
- Certificación del importe y criterio de atribución del gasto al establecimiento.
- Necesidad (esto es, que esté destinado a la obtención de rentas gravadas y sea necesario para tal fin).
- En cantidades razonables a juicio de la Administración.

Esto significa que se admitiría cualquier criterio de distribución de gastos, siempre que éstos fueran necesarios para obtener y conservar las rentas de fuente uruguaya del establecimiento, y además, se tratara de cantidades razonables a juicio de la DGI.

### 3.2.2. La atribución de rentas al establecimiento luego del Decreto 572/009

A continuación analizaremos los cambios recientemente introducidos por el decreto 572/009.

#### **a) Distribución de gastos**

El nuevo decreto establece al igual que antes, la posibilidad de deducción de gastos en que incurra la matriz u otro establecimiento permanente, para obtener y conservar las rentas de fuente uruguaya.

Sin embargo, establece un criterio mucho más restrictivo para poder realizar esta deducción, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto, como del criterio que se utilice para realizar la distribución entre los distintos establecimientos de la misma matriz.

En este sentido, exige no solo que el gasto sea necesario sino que exista una efectiva prestación de servicios por parte de la matriz. En línea con esto, establece como criterio general que podrán deducirse los gastos siempre que las operaciones hayan sido realizadas como si se tratara de partes económica y jurídicamente independientes.

Por su parte, también es requisito que la forma de distribución de los gastos entre los distintos establecimientos esté basada en “criterios técnicamente

sustentables”, y aclara que no se admitirán aquellos gastos incurridos por ejemplo por la matriz, y que sean asignados a cada establecimiento mediante una simple prorrata.

Cabe destacar que el decreto elimina la necesidad de que exista un certificado, pero exige atender a la realidad económica, esto es, que exista verdaderamente un servicio y que los criterios de distribución de gastos resulten razonables y acordes con esa realidad.

Se establece además que deberán cumplirse las mismas condiciones formales y materiales que las exigidas en transacciones celebradas entre partes independientes, esto es, para deducir gastos efectuados por la matriz, también resultará indispensable contar con adecuada documentación, facturas, contratos, etc., que permitan justificar la deducción del gasto, además de la aplicación de la denominada “regla candado”.

Esto también implica que, dado que debe existir una efectiva prestación de servicios, estos gastos quedarán sujetos a la aplicación del régimen de precios de transferencia, como comentaremos más adelante.

En nuestra normativa, nada se establece respecto a cuándo se entiende que existe una efectiva prestación de servicios cuando nos referimos a operaciones “intra - grupo”. Sin embargo, y como comentábamos, es de aplicación el régimen de precios de transferencia y por tanto podemos recurrir a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

Según las mencionadas directrices, existe una efectiva prestación de servicios siempre que quien recibe el servicio hubiese estado dispuesto a pagar a un tercero por dicho servicio o bien realizarlo por sí mismo. El modelo de la ONU en términos similares establece que existe servicio si se recibe un beneficio.

El modelo OCDE también menciona que no son servicios los llamados “gastos de accionista” (aquellos que solo se realizan por interés del prestador y no de quien recibe los mismos, como los gastos incurridos por la matriz para controlar al establecimiento) y los “servicios duplicados” (aquellos que son prestados en interés de la entidad que los recibe pero que no son útiles para sus fines).

En caso que no exista una efectiva prestación de servicios (como en los ejemplos mencionados), todo cargo cobrado por parte de la matriz al establecimiento permanente local no podrá ser considerado gasto deducible. Si existe una prestación de servicios, debe estarse a las condiciones generales de deducción (documentación, regla candado) y luego justificar la razonabilidad del gasto a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia, esto es, que el precio del servicio se ajusta a las prácticas normales del mercado entre partes independientes.



Como analizaremos más adelante, esto es aplicable a operaciones comerciales entre matriz y establecimiento, o establecimientos de una misma matriz, pero no a operaciones de tipo financiero, las cuales son consideradas como movimientos de capital.

***b) Operaciones entre matriz y establecimiento permanente***

- Cómputo de resultados

El decreto establece que no se computarán a efectos del IRAE los resultados provenientes de saldos por aportes y retiros de capital, colocaciones y en general de cualquier operación financiera efectuada entre matriz y establecimiento, o entre establecimientos de una misma matriz.

Esto es, no se computan ni diferencias de cambio generadas por dichos saldos, así como tampoco se computarán los intereses generados en operaciones financieras. En las mencionadas operaciones como se puede apreciar, se mantiene el criterio que fuera sostenido por la Administración durante la vigencia del IRIC. Estas operaciones por lo tanto no quedan sujetas al régimen de precios de transferencia.

Las operaciones financieras, aportes, retiros y colocaciones entre matriz y establecimiento o entre establecimientos de la misma matriz, tampoco serán computados como activos ni pasivos a los efectos del cálculo del ajuste por inflación fiscal.

- Precios de transferencia

Como ya se ha mencionado, con la entrada en vigencia del decreto N° 572/009, las operaciones comerciales entre matriz y establecimiento permanente, o entre distintos establecimientos, quedan sujetas al régimen de precios de transferencia, tanto desde el punto de vista de la distribución de gastos que realiza la matriz a sus establecimientos, como a efectos del cómputo de la renta que corresponda a cada uno de ellos.

Es así que el nuevo artículo 63º y 63º bis del decreto reglamentario del IRAE establecen que debe atribuirse al establecimiento permanente o casa matriz, aquellas rentas que el mismo hubiera podido obtener si se tratara de una empresa distinta y separada, que operara con total independencia de la empresa de la cual es establecimiento o matriz.

Esto implica que debe justificarse que los precios de las operaciones comerciales realizadas entre ellos, se ajustan a las prácticas normales del mercado, como si se tratara de partes independientes. Para ello, debe aplicarse el método que mejor se ajuste a cada una de las operaciones y no

solo el de “división de ganancias” sino cualquiera de los establecidos por el régimen de precios de transferencia.

***c) Fuero de atracción***

El decreto mantiene las disposiciones relativas al fuero de atracción que ya comentáramos, sin embargo introduce algún cambio en su aplicación.

En ese sentido, los establecimientos permanentes de construcción y los de prestación de servicios (incluidos los de consultoría) no deberán computar las rentas obtenidas por la matriz que no correspondan al propio establecimiento. Por tanto, en esos casos, deberán analizarse dichas rentas y determinar si configuran un establecimiento permanente en sí mismo, o si por el contrario, pasarán a estar gravados por el IRNR al no configurar establecimiento.

Cabe aclarar que esta disposición se introduce a través de decreto y esto implicaría una ilegalidad del mismo ya que está limitando la disposición establecida por el artículo 11º del Título 4 / 2007 (esto se solucionó recientemente con la aprobación del texto del proyecto de ley de presupuesto).

Por su parte el decreto también establece que el fuero de atracción no aplica a las propias operaciones efectuadas entre el establecimiento y la matriz, lo cual resulta lógico, pero en la normativa previa al decreto nada se establecía al respecto.

Dadas estas modificaciones que restringen la aplicación del fuero de atracción en determinados casos, podría decirse que el fuero de atracción actualmente es “limitado”, ya que no aplica a los establecimientos permanentes de construcción ni a los de prestación de servicios.

### **3.3. INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

Si bien no forma parte del objetivo de este trabajo ingresar al análisis profundo de los convenios para evitar la doble tributación y la incidencia de ellos sobre la temática que nos ocupa, su consideración resulta obviamente insoslayable.

En efecto, partiendo de la base que el objetivo de los mismos consiste en la implementación de mecanismos que eviten la doble tributación (sea a través de la atribución de potestad tributaria al país de residencia, de la fuente o repartida entre ambos asegurando el reconocimiento de crédito fiscal en la residencia de lo pagado en el país de la fuente, según el tipo de renta en juego), resulta

ineludible considerar la solución que al respecto arbitran tales convenios para lo relativo a la temática que nos ocupa.

En tal sentido y como aspectos de interés al caso que nos ocupan, en línea con el modelo OCDE que sirviera de base para lo que podríamos denominar la nueva generación de convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país mencionados anteriormente, luego de ocuparse de definir las circunstancias bajo las cuales se entiende que una entidad residente de otro país actúa mediante “establecimiento permanente” en el país de la fuente (ARTICULO 5 – “Establecimiento Permanente” del modelo) postula el criterio de que este último puede aplicar su potestad tributaria en materia de rentas pero “sólo en la medida en que sean atribuidos al establecimiento permanente (ARTICULO 7 – “Beneficios de Empresas” del modelo).

Analizado desde el punto de vista de nuestro país pues, la existencia de un convenio de doble tributación vigente implicará no sólo tener que limitarse a gravar las rentas que, acorde a tales criterios, provengan de la existencia de un establecimiento permanente en nuestro país sino que en tal caso, deberá limitar a aplicar los criterios restrictivos de atribución de rentas al mismo sin posibilidad de aplicar el fuero de atracción previsto en su normativa doméstica para algunos casos.

Lo anterior puede expresarse pues en el siguiente cuadro resumen:

<b>Tributación en Uy a la renta de la entidad no residente: EP + Convenio</b>			
<b>Convenio con país de residencia?</b>	<b>EP en Uy?</b>	<b>IRAE</b>	<b>IRNR</b>
<b>No (se aplican normas domésticas)</b>	SI	Con aplicación de fuero parcial de atracción	7% en distribución
	NO	N/A	Grava “beneficios empresariales”, rentas pasivas y servicios técnicos del exterior a tasa plena
<b>Si (tienen preferencia normas del convenio)</b>	SI	Sin aplicación de fuero de atracción	Tasa reducida sobre distribución
	NO	N/A	No puede gravar “beneficios empresariales” ni servicios técnicos del exterior y aplica tasa reducida sobre rentas pasivas

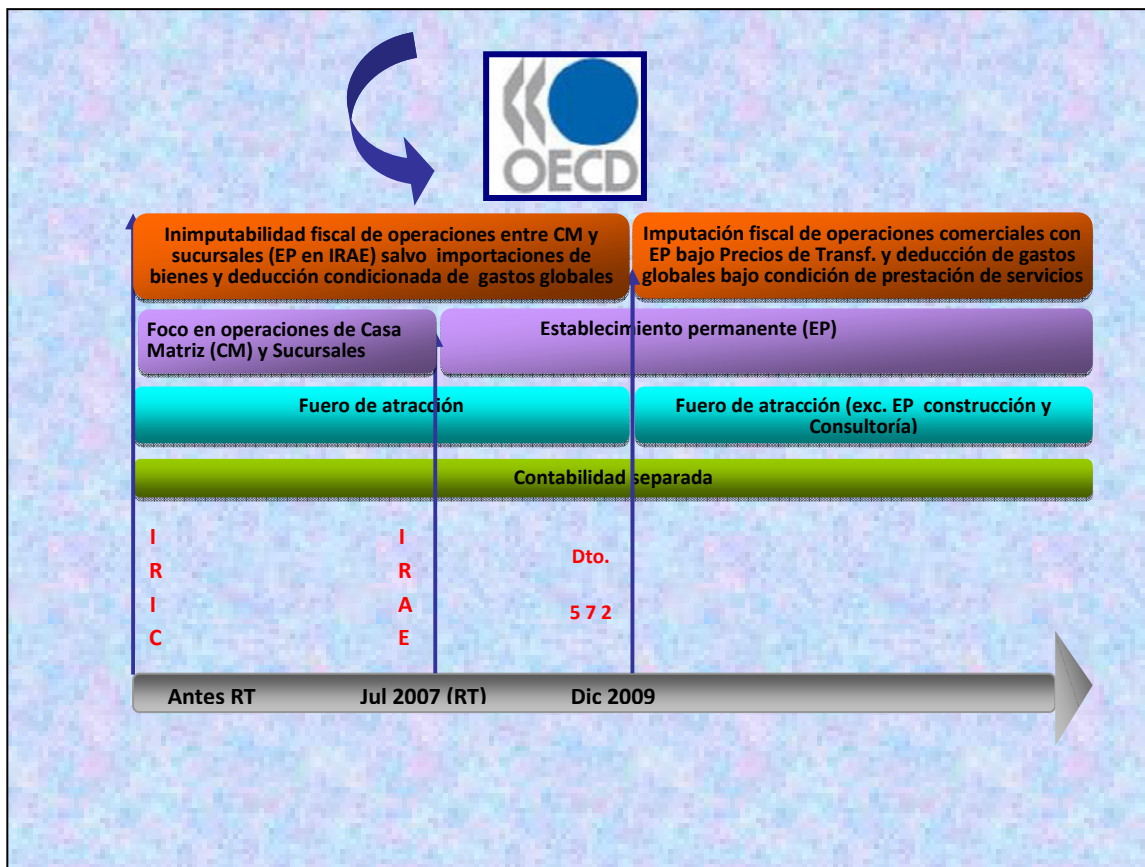
### 3.4. MODIFICACIONES PROPUESTAS POR EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO NACIONAL

Este proyecto no introduce modificaciones sustanciales al régimen de imputación entre establecimiento permanente y matriz.

En efecto, a través del mismo se le otorga rango legal a determinados cambios introducidos por el decreto N° 572/009 que podían resultar incompatibles con las disposiciones legales, a saber:

- fuero de atracción (excepción para los establecimientos de construcción y de servicios)
- cómputo de operaciones comerciales y resultados asociados

### 3.5. RESUMEN DE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN LOS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN



## 4. CONCLUSIONES

Tanto a nivel mundial como a nivel local, se ha venido produciendo una alineación con los principios del Modelo OCDE.

Sin embargo, a nivel local se mantienen algunas inconsistencias que tienen que ver con el no cómputo de resultados derivados de operaciones financieras entre matriz y sus establecimientos permanentes, aunque la más importante resulta en el fuero de atracción.

Si bien se dispone que son de aplicación las normas relativas a precios de transferencia y la consideración de las operaciones comerciales entre matriz y establecimiento permanente como si se tratara de partes independientes, se mantiene una aplicación amplia del fuero de atracción (con la reciente

exclusión de los establecimientos de construcción y los de servicios), computando en el establecimiento permanente, resultados que no tienen relación con el principio de imputación funcional de rentas.

**ANEXO: ANÁLISIS DE CASO PRÁCTICO (EN BASE A CONSULTA N° 4.861 DEL 12/5/08) ANALIZADO EN EXPOSICIÓN EN LAS JORNADAS**



## Aplicación de conceptos

### **CASO CONSULTA N° 4.861 DEL 12/5/08**

SA que se instala en nuestro país para realizar actividades de representación de un Banco del exterior en Uruguay y en la región

TAREAS: Tanto en el país como en el exterior:

- contactar clientes
- ofrecerles los productos de su representado
- preparar los negocios financieros (los contratos y movimientos de fondos se realizan directo con el banco del exterior)



1

Continúa consulta:

“Adelanta opinión de que se trata de una exportación de servicios comprendida en el lit. a) del numeral 11 del artículo 34 del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

Si bien no se describe en forma precisa en qué consiste el servicio, no se comparte el criterio de la consultante de que se trate de un servicio de asesoramiento. Se trata de una tarea determinada, siendo ésta la obtención de clientes para la empresa del exterior y por tanto no incluida en la nómina de exportaciones de servicios.

Con respecto al IRAE, en el caso constituyen rentas comprendidas, las rentas empresariales obtenidas por las sociedades anónimas cualquiera sean los factores utilizados en la medida que se trate de actividades desarrolladas en el país con independencia del lugar donde se celebren los negocios entre otras..., en aplicación de los artículos 3 y 7 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

El consultante menciona que realiza actividades en el exterior, en cuyo caso alguno o parte de los factores utilizados para la producción de un resultado económico no estarían situados en el país, siendo por tanto estas rentas de fuente mixta.

En relación a los mismos, el contribuyente establecerá un sistema para determinar la porción de renta de fuente uruguaya, el cual estará sujeto al control de la administración, según lo establecido en el artículo 48 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

12.05.008 - El Director General de Rentas.”

## Respuesta de DGI

- No constituye “exportación de servicios” (se supone pues que debe aplicar IVA sobre servicios prestados en el país)
- Debe determinar porción de fuente uruguaya para tributar IRAE sujeto a control de DGI (la consulta no lo menciona pero es claro que en este caso se trata de una “empresa vinculada” que deberá aplicar precios de transferencia)
- No se menciona posibilidad alguna de EP a pesar de que la filial se involucra claramente en “core business” y no solo en actividades “auxiliares o prepatorias” (ello se alinea con la idea de que en “filiales” la posibilidad de configuración de EP de la matriz extranjera resulta una hipótesis residual reservada a un caso de “agencia”)



3

## Qué pasaría si actualmente en lugar de actuar con una SA el banco extranjero actuara en el Uy con una sucursal?

- La sucursal sería un EP de dicho banco
- Para determinar la renta atribuible a la “sucursal” debería aplicarse el criterio de “entidad independiente” (métodos de PT acorde a dec 572/09) vs. “reparto proporcional” (a nivel de OCDE, las directivas contienen disposiciones específicas a esta

**Resulta coincidente con SA (filial)?**

**NO.**

**En EP se aplica “fuero de atracción” según normativa doméstica**

- El giro de utilidades a CM estaría gravado al 7% hasta concurrencia con renta neta gravada por IRAE



4



#### Comentarios:

En la aplicación de PT en este caso se verifica la necesidad de identificar activos y riesgos tratándose de una única entidad jurídica: OCDE apela a alocar riesgos en función de las tareas que desempeña cada tipo de personal en el EP.



### **Y si CM le hiciera un préstamo directo (sin intervención del EP) a una empresa residente?**

- Si el banco es residente de un país con el cual Uy NO tiene convenio vigente: por fuero de atracción la operación debe reconocerse en cabeza de la sucursal y tributar IRAE (+ 7% en distribución)
- Si el banco es residente de un país con el cual Uy tiene convenio vigente: Uy NO puede aplicar fuero de atracción pero tratándose de una renta pasiva (interés) podrá aplicar IRNR sobre intereses con tasa topeada inferior a la habitual del 12%



5

#### Comentarios:

La aplicación de PT en el primer caso implicará responder a la siguiente pregunta: qué utilidad ganaría una entidad totalmente independiente que tuviera dos actividades en paralelo, a saber: conseguir clientes para que depositen en un banco extranjero y por otro lado, hacer un préstamo a una empresa local? Para responder a esa pregunta debemos analizar por separado cada operación. En el primer caso el desafío será determinar cuál sería el "precio" que el EP debería cobrar por ese servicio si se lo prestara a una empresa independiente, teniendo como "dato de letra" los gastos y costos que implicó ese servicio (cabe señalar que la aplicación del fuero de atracción es susceptible de generar un fenómeno de doble imposición en este primer caso puede; en el otro caso, el desafío será el contrario: sabiendo cuál es la renta bruta atribuida (intereses obtenidos por el préstamo efectuado) cuáles serían los gastos y costos asumidos por CM que razonablemente deberán alocarse en el EP de conformidad con el art. 41 del dec. 150/07.

Para ello resultaría aplicable la regla candado, consideración a precios arm's length (precios de transferencia) y también a la efectiva prestación de servicios por parte de Casa Matriz (versus eventual potencialidad) pero a diferencia de la normativa del IRIC, en la normativa del IRAE no se establece a texto expreso la

necesidad de acreditar que los gastos transferidos a la sucursal local no estuvieran siendo deducidos en Casa Matriz, lo que en definitiva entendemos, cumplido los demás extremos, no constituye un problema de Uruguay sino en todo caso del fisco extranjero.

\*\*\*\*\*