

# **EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN URUGUAY**

**Por el Cr. Enrique Ermoglio  
(con la colaboración del Cr. Félix Abadi)**

## **1. INTRODUCCIÓN**

Una de las principales consecuencias de la aprobación de la Ley 18.083 de Reforma Tributaria (RT) desde el punto de vista de la tributación a los no residentes es que se pasa de una tributación basada en el tipo de renta generada en nuestro país (regalías, servicios técnicos, dividendos, derechos de autor y rentas de combinación de capital y trabajo) a una tributación de las rentas de fuente uruguaya obtenidas por los no residentes basada en la existencia o no de un Establecimiento Permanente (EP). Cuando este último existe, se debe tributar el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), mientras que si no existe se debe tributar el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR).

En el presente trabajo se analizará el alcance del concepto de EP y su aplicación en nuestro país, la cual, como se verá, presenta aspectos positivos en tanto incorpora a nuestra legislación un concepto moderno de tributación internacional pero que también tiene su lado negativo en tanto se trata de un concepto poco conocido en nuestro país y que la reglamentación ha estado omisa en abordar.

Por otra parte, la existencia o no de un EP no sólo determina el impuesto a pagar en nuestro país, sino que también determina a quién le corresponde la responsabilidad por el pago del mismo, lo cual, sumado al desconocimiento mencionado, puede llevar a dudas sobre la aplicación del mismo, algunas de las

cuales veremos cuando analicemos los primeros pronunciamientos de la Administración Fiscal que a mi entender presentan algunos aspectos cuando menos discutibles.

## **2. NO RESIDENTES**

Hasta la aprobación de la RT el concepto de no residente no estaba definido expresamente en nuestra legislación.

El artículo 6° del Título 8, T.O. 1996, relativo a l IRNR, establece que son no residentes todas aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personalidad jurídica que no se encuentren incluidas respectivamente en la definición de residentes.

A su vez, el concepto de residente se establece tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas y otras entidades.

En el caso de personas físicas, el artículo 7° del Título 8, T.O. 1996 y el artículo 14° del Título 4, T.O. 1996 establecen –en línea con las definiciones internacionales de este concepto a efectos fiscales- que es residente aquella persona que permanece más de 183 días durante el año de civil en territorio uruguayo, que tiene en nuestro país su núcleo vital, es decir, su centro de intereses económicos y se efectúa, además, la presunción relativa de que también es residente de nuestro país aquella persona que tiene su cónyuge y sus hijos menores de edad en nuestro país.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran residentes aquellas que hayan sido constituidas de acuerdo a las leyes nacionales. En consecuencia, una sucursal de una persona del exterior siempre va a ser un no residente a esos

efectos por haber sido constituida de acuerdo a las leyes del Estado en el cual se incorporó.

### **3. IRAE e IRNR.**

#### **3.1. La función del EP**

El artículo 3° del Título 4, T.O. 1996, establece que el IRAE grava las rentas obtenidas por Establecimientos Permanentes de entidades no residentes en el país, y consecuentemente, en el artículo 9° se incluye a los Establecimientos Permanentes de no residentes entre los sujetos pasivos de este impuesto.

Por su parte, el artículo 63° del Decreto 150/07 –reglamentario del IRAE- dispone que la renta bruta de fuente uruguaya de los establecimientos permanentes de entidades no residentes se deberá determinar tomando como base la contabilidad separada de los mismos, haciendo los ajustes que correspondan para fijar sus beneficios reales.

Como se puede ver, en cierta forma se establece que los Establecimientos Permanentes se van a tratar en el IRAE en forma similar a como lo venían haciendo las sucursales de las personas jurídicas del exterior en el derogado Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC).

Por otra parte, la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 introduce también el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en la República. Son contribuyentes del impuesto los no residentes en tanto no actúen en nuestro territorio mediante un Establecimiento Permanente.

Por lo tanto, la existencia o no del Establecimiento Permanente de un no residente determina la inclusión de un no residente dentro del ámbito del IRAE o del IRNR.

En consecuencia, es posible afirmar que Uruguay adopta el concepto de EP no como criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en varios países, como ocurre con este concepto a nivel internacional, sino como un criterio para determinar el tipo de impuesto (IRNR o IRAE) que debe pagar una entidad del exterior así como la determinación de la responsabilidad por el pago del mismo, ya sea en cabeza de un contribuyente o de un agente de retención. No está en discusión el hecho de que deban pagarse o no impuestos en Uruguay ya que en ambos impuestos es requisito que se esté ante una renta de fuente uruguaya.

Con respecto a este último aspecto, considero importante recordar que tanto para el IRAE como para el IRNR la Ley de Reforma Tributaria extiende el concepto de fuente uruguaya, incorporando en el mismo a los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto. Si bien personalmente no comparto esta modificación, creo que no cambia el punto comentado antes ya que aún con este cambio el criterio de fuente aplica de la misma forma en el IRAE y en el IRNR.

### 3.2. El EP y la residencia de las personas físicas

A continuación analizaremos la relación existente entre el concepto de Establecimiento Permanente y la residencia de las personas físicas.

Como se verá en el punto 4, la definición de EP adoptada por nuestro país tiene su base en el artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE. Dicho Modelo, también incluye una definición de residente, la cual es fundamental para

establecer si una determinada persona física o jurídica se encuentra comprendida en el Convenio.

En efecto, el artículo 1° del Modelo establece que los convenios aplicarán a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados que participan del mismo. Es así que el concepto de residencia constituye un criterio de inclusión en el marco de un convenio que define a su vez, la forma en que esa persona deberá ser tratada en el país en el cual no es residente.

En consecuencia, una persona será residente de un Estado y estará sujeto a la imposición aplicable en dicho Estado. Si a su vez, tiene actividades en otro Estado con el cual exista un convenio, sólo quedará gravada en este último en la medida en que las actividades que desarrolle sean realizadas a través de un Establecimiento Permanente.

Como se vio en el punto 2, Uruguay ha adoptado el concepto de residente a efectos fiscales, pero con una función completamente diferente a la prevista en el Modelo de Convenio. En nuestro país, la residencia es un criterio que determina qué impuesto se debe aplicar a un contribuyente sobre sus rentas de fuente uruguaya.

Es así que el artículo 1° del Título 8, T.O. 1996 crea el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República.

Por su parte, el artículo 5° del Título 7 del T.O. 1996 establece que son contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), las personas físicas residentes en territorio nacional.

Tal como veremos más adelante, el artículo 10º del Título 4, refiere a “*Establecimientos permanentes de entidades de no residentes*”, por lo que a mi entender dicho concepto no debería hacerse extensivo a personas físicas.

Las personas físicas pueden ser o no residentes en función de su situación particular y de circunstancias específicas de la persona. Como regla general, la persona física será residente si permanece más de 183 días durante el año civil en territorio uruguayo o si radica en nuestro territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales, presumiéndose a estos efectos que la persona será residente cuando residan en el país el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Como resultado de lo anterior, un cambio en la situación de dicha persona física puede hacer que cambie su residencia fiscal, lo cual supondrá un cambio en su régimen de tributación entre IRNR e IRPF. Resulta claro, que la residencia de una persona física aparece entonces como un concepto dinámico, en oposición al carácter estático que este concepto tiene en el caso de las personas jurídicas y otras entidades.

En este último caso, se consideran residentes en territorio nacional las que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales. Se trata pues de un concepto estático. Una persona jurídica del exterior no se volverá residente por el hecho de tener actividades en nuestro país, siendo esto válida aún cuando el interés en nuestro país pueda ser principal para dicha entidad.

Es allí donde a mi entender el concepto de EP cobra importancia, pues determina cuál es la presencia mínima requerida a una entidad extranjera para ser considerada fiscalmente de la misma forma en que se tratan las empresas residentes.

## **4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

### **4.1. Concepto y tipos.**

El concepto del Establecimiento Permanente tiene larga data a nivel tributario. Surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos Estados dentro del mismo país pero se extiende más tarde a la tributación internacional, cuando se le incluye como un elemento sustancial en los Convenios para evitar la doble tributación.

Estos Convenios deben fijar el momento a partir del cual una empresa de un Estado pasa a estar gravada, tratada fiscalmente como si fuera una empresa del otro Estado.

Se podría decir que el Establecimiento Permanente es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. Es por lo tanto un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en ambos países.

También implica un criterio de distribución de esas rentas entre un Estado y otro, o sea no solamente cuándo corresponde sino también la forma en que las rentas se distribuyen entre esos dos países.

En definitiva, el fin primordial del concepto de EP es determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado. Es así que, en el marco de un convenio para evitar doble tributación, un Estado no podría gravar las ganancias que obtenga en él una empresa del otro Estado, a menos que ejerza su actividad a través de un EP situado en aquél.

La definición de Establecimiento Permanente adoptada por Uruguay tiene su origen en el artículo 5° del Modelo de Convenio para evitar doble tributación de la OCDE, con algunos cambios que tienen como antecedente el Modelo de Convenio de la ONU. Por este motivo, y teniendo en cuenta la falta de una reglamentación local del concepto, analizaremos la definición de EP adoptada en Uruguay tomando en cuenta los antecedentes existentes a nivel de las organizaciones antes mencionadas.

A manera de introducción a la definición uruguaya, cabe mencionar que a normalmente se reconocen tres tipos de Establecimiento Permanente:

- El EP Físico, definido como un lugar fijo de negocios en un país. Esta constituiría la regla básica de la definición de Establecimiento Permanente.
- El EP de Construcción;
- El EP de Agencia.

Estos tres tipos de Establecimiento están recogidos en la normativa uruguaya que analizaremos a continuación.

#### 4.2. La definición de EP en Uruguay

El artículo 10° del Título 4, T.O. 1996 establece:

*“ARTÍCULO 10. Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.*



*La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros, los siguientes casos:*

- A) Las sedes de dirección.*
- B) Las sucursales.*
- C) Las oficinas.*
- D) Las fábricas.*
- E) Los talleres.*
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
- G) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.*
- H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.*

*No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

- 1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.*
- 2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.*
- 3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.*
- 4. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información, para el no residente.*
- 5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.*
- 6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

*No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5- actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de*

*las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:*

*a) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculden para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*

*b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.*

*No se considera que un no residente tiene un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado.”*

En el proyecto de ley de reforma tributaria original, la redacción de este artículo 10° era prácticamente una traducción literal del concepto de Establecimiento Permanente contenida en el Modelo de Convenio para Evitar Doble Tributación de la OCDE. Posteriormente, la discusión parlamentaria de la Ley 18.083 de

Reforma Tributaria modificó parcialmente la redacción alterando algunas cláusulas e incorporando otras inspiradas, fundamentalmente, en el Modelo de Convenio para Evitar Doble Tributación de la ONU.

En los siguientes apartados analizaremos el alcance y contenido del artículo 10° del Título 4, T.O. 1996 a la luz de lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE y de los Comentarios que complementan el mismo, haciendo las referencias al Modelo de Convenio de la ONU en aquellos casos que existan apartamientos que lo justifiquen.

#### 4.2.1. Primer inciso del artículo 10°

*“ARTÍCULO 10. Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.”*

De este primer párrafo se desprende que hay tres condiciones básicas y fundamentales que deben cumplirse para que exista un Establecimiento Permanente físico:

- En primer lugar, debe haber un lugar de negocios;
- La segunda condición es que ese lugar de negocios debe ser fijo;
- Por último, los negocios de la empresa se deben realizar por medio de ese lugar fijo de negocios.

Son tres condiciones que deben verificarse simultáneamente para que exista un Establecimiento Permanente en el país.

Ello normalmente implica que si existen dependientes de una empresa que realiza la actividad, esos dependientes actúan en el país en el lugar donde se encuentra ubicado ese Establecimiento Permanente.

#### *4.2.1.1. Lugar de negocios.*

La existencia de un lugar de negocios implica la disposición de un sitio, de un espacio físico para la empresa del exterior.

En relación a este tema hay varios aspectos importantes para comentar y que surgen del análisis de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

Por un lado, debe tenerse en cuenta que debe existir un espacio físico, pero el mismo no tiene por qué ser de uso exclusivo de la empresa del exterior, por lo que perfectamente puede ser compartido con otra empresa.

Las instalaciones pueden ser propias, alquiladas o puestas a disposición por cualquier otro medio. A manera de ejemplo puede citarse el caso de una empresa del exterior que tiene un espacio en un depósito que se utiliza en forma permanente. De acuerdo con esta visión, dicho espacio podría llegar a ser considerado como un lugar de negocios en nuestro país.

También es importante mencionar que no se requiere la existencia de un título legal que establezca la disponibilidad del espacio. En consecuencia, podrá configurarse un EP tanto en el caso en que se trate de un lugar de propiedad de la entidad del exterior, como en el caso en que el mismo haya sido obtenido bajo un contrato de arrendamiento. De hecho, los Comentarios al Modelo de Convenio prevén incluso la posibilidad de que se trate de un espacio ocupado ilegalmente.

De lo anterior se desprende claramente que la existencia de un lugar de negocios refiere a la existencia de un espacio físico, por lo que no correspondería extrapolar

este concepto a un sitio virtual, tema este de gran relevancia en materia de comercio electrónico, sobre lo cual haremos algunos breves comentarios más adelante.

Cabe aclarar que la mera presencia en un lugar físico no necesariamente implica que dicho lugar está a disposición de la empresa.

Trataremos de clarificar este punto con algunos ejemplos contenidos en los Comentarios al Modelo de Convenio.

El primer ejemplo es el caso de un vendedor que regularmente visita las oficinas de un cliente importante donde se reúne con el encargado de compras y coordina los pedidos. En este caso existe un lugar físico donde se realiza la actividad pero el mismo no está a disposición de la empresa, por lo que –en esta situación- no existiría un Establecimiento Permanente físico.

Podrá existir eventualmente un Establecimiento de agencia, como veremos más adelante, de acuerdo con lo previsto en el cuarto inciso del artículo 10° del Título 4, T.O. 1996, pero no un Establecimiento Permanente físico.

Un segundo ejemplo que se puede mencionar es el de una empresa de transporte que habitualmente utiliza una bahía en el depósito de una empresa. En este caso el lugar tampoco está a disposición de la empresa transportista, por lo cual no constituirá un Establecimiento Permanente de aquella.

Otro ejemplo interesante es el caso de un pintor que por dos años se dedica tres días por semana a pintar distintas oficinas dentro de un edificio importante. En esta situación se considera que todo el edificio, en el cual ese pintor realiza las actividades, constituye un Establecimiento Permanente.

#### *4.2.1.2. Lugar fijo.*

Como ya vimos, para que exista un Establecimiento Permanente físico no sólo debe existir un lugar de negocios, sino que además debe ser fijo. Es decir, debe haber una relación entre el lugar de negocios y una ubicación geográfica específica.

A estos efectos se suelen manejar tests que ayudan a determinar si estas condiciones se cumplen. Es así que hablamos de un test geográfico y de un test temporal.

#### Test geográfico:

En este caso, nos referimos a la necesaria vinculación que debe verificarse entre un lugar de negocios y un punto geográfico fijo para que exista un Establecimiento Permanente.

A estos efectos no es relevante, en principio, el tiempo que una empresa actúe en un país si no existe un lugar fijo al cual se asocien las operaciones.

Cuando se hace referencia a la existencia de un lugar fijo no por ello se dice que el Establecimiento Permanente deba ser un inmueble. En el caso particular de equipos, la referencia a un punto fijo no está dada por el hecho de que los mismos deban estar fijados al suelo o que no se puedan mover ya que puede existir el EP cuando el equipo está instalado en determinado lugar y existe una permanencia continua en el mismo.

Asimismo, se considera que se trata de un único lugar de negocios cuando una ubicación particular donde las actividades cambian de lugar puede ser identificada como constituyendo un todo comercial y geográfico coherente con respecto a ese negocio.

En esta hipótesis, nos referimos a actividades que son realizadas en lugares próximos de forma que aún cuando haya movimientos, existe una coherencia comercial y geográfica que determina que todo ese lugar donde se producen esos movimientos cercanos sea visto como un único lugar fijo de negocios.

Un ejemplo claro de esta situación es la explotación de una mina extensa. Los trabajos van a realizarse en distintos puntos de esa mina, se irán moviendo a lo largo de la misma, pero resulta claro que los trabajos que se hacen en esa mina tienen una coherencia comercial y geográfica que hacen que toda esa mina sea en sí un lugar fijo de negocios.

El mismo caso se plantea, por ejemplo, para el caso de consultores del exterior que trabajan en oficinas alquiladas en un hotel. Probablemente cada vez que vengan a trabajar, no les va a tocar el mismo lugar físico, una vez les tocará una sala y en otro viaje les puede tocar otra, pero en realidad todo ese hotel opera como un lugar fijo de negocios. Esos consultores siempre trabajan en el mismo lugar, existe coherencia comercial y geográfica, por lo que en este caso existe un Establecimiento Permanente. Sobre el tema de los servicios de asesoramiento volveremos más adelante.

Un tercer ejemplo podría ser el caso de un stand en una feria, el cual puede cambiar de lugar. Está claro que por más que existan movimientos existe una coherencia comercial y geográfica que convertirá a dicho lugar en un Establecimiento Permanente.

Cuando no existe la coherencia comercial y geográfica que se indica en los Comentarios al Modelo de Convenio, el hecho de que las actividades se realicen dentro de un área geográfica limitada, no va hacer que esa zona sea considerada como único lugar de negocios. Volvamos por un momento al ejemplo del pintor que comentáramos antes.



Se trata del mismo edificio importante que ya mencionamos, pero en este caso el pintor que trabaja en varias oficinas de ese edificio no lo hace en relación a un único contratante, sino que es contratado por períodos no significativos por distintas empresas que tienen sus oficinas en ese edificio.

En ese caso resulta claro que las actividades están acotadas a un área geográfica determinada, pero sin embargo no existe la coherencia comercial y geográfica exigida dado que no es un único contrato el que lo vincula a una ubicación física, se tienen distintos contratos por lo cual en ese caso no se considera como un lugar fijo de negocios.

Si se hubiera tratado de un único contrato, todo el edificio sería considerado como un lugar único de negocios y calificaría como Establecimiento Permanente.

Otro ejemplo que se menciona en los Comentarios al Modelo de Convenio es el caso de un consultor que tiene que desarrollar actividades en distintas sucursales de una misma empresa. En este caso existe un único contrato para todos los trabajos que se realizan en las distintas agencias y sucursales pero esas sucursales no están en un único espacio geográfico, por lo que no existe la coherencia comercial y geográfica requerida, y por ende no habría un Establecimiento Permanente

Como veremos más adelante, la solución adoptada por la normativa Uruguaya para el caso de trabajos de consultoría difiere de la contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE, por lo que este aspecto será analizado con mayor detenimiento más adelante.

#### Test temporal:

Como ya fue adelantado, para que se verifique la existencia de un lugar fijo deben salvarse tanto el test geográfico como el temporal.

Como resulta obvio, el concepto de Establecimiento Permanente supone una cierta permanencia en un lugar. Debemos preguntarnos entonces a partir de qué momento se considera que existe la presencia mínima que hace que el lugar fijo califique como Establecimiento Permanente.

Si bien el punto es discutible y no existe una definición general, usualmente los Convenios fijan este plazo mínimo en seis meses, no existiendo entonces Establecimiento Permanente cuando la permanencia es menor a ese lapso.

Otro caso que interesa mencionar es aquel donde la actividad se realiza por períodos breves, pero en forma reiterada a lo largo del tiempo. En ese caso no debe tomarse en cuenta únicamente la extensión en el tiempo de las tareas que se realizan en un determinado lugar, sino también la frecuencia con la cual esas actividades se realizan.

Evidentemente, es posible que existan interrupciones temporales que no suponen que el Establecimiento Permanente deje de existir.

El Establecimiento comienza a existir al momento en que la empresa comienza a realizar sus actividades a través de un lugar fijo de negocios. El período de preparación del lugar no cuenta en tanto estas actividades difieran de las actividades para las cuales el lugar servirá en forma permanente.

A nivel de los Comentarios de la OCDE se reconoce expresamente la aplicación del principio de la primacía de la realidad para aquellos casos en que, por ejemplo, un mismo lugar de negocios es utilizado por períodos breves de tiempo por entidades relacionadas de forma que ninguno de esos períodos considerados aisladamente supere el test temporal.

Una situación particular que puede tener consecuencias prácticas muy relevantes es el caso de actividades que inicialmente se estima durarán por un período breve pero que después resulta que se prolongan en el tiempo.

En ese caso se entiende que el Establecimiento Permanente existe, y que además lo hace con carácter retroactivo al momento en el cual comenzaron las actividades.

En la normativa uruguaya, la existencia del EP no se plantea con carácter retroactivo lo cual surge claramente de la lectura del artículo 9° del Título 4, T.O. 1996, que al enumerar a los sujetos pasivos de IRAE incluye a los Establecimientos Permanentes, sin considerar en este impuesto las rentas obtenidas antes de ese momento.

Es también a partir de ese momento que la responsabilidad por el pago del mismo se transfiere del agente de retención al establecimiento permanente que pasa a ser obligado por deuda propia.

#### *4.2.1.3. Negocios “por medio” del lugar fijo.*

Como ya fue dicho, para que exista un Establecimiento Permanente físico deben cumplirse tres requisitos: que exista un lugar de negocios, que dicho lugar de negocios sea fijo y que las actividades se realicen por medio de ese lugar de negocios.

Es importante mencionar que no es requisito que la actividad tenga un carácter productivo. En versiones anteriores de los Comentarios al Modelo de Convenio se planteaba ese carácter productivo, pero el mismo fue eliminado en el entendido de que todas las actividades que no sean auxiliares o preparatorias tienen la característica común de contribuir a la productividad de la empresa, por lo que no corresponde hacer una discriminación entre actividad productiva y no productiva.

Otro aspecto relevante es que el concepto de realización de los negocios “por medio” de un Establecimiento Permanente tiene que ser interpretado en forma amplia. En este sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio manejan el ejemplo de una empresa de construcción que trabaja en el pavimentado de una carretera. En este caso se considera que las actividades se realizan “por medio” del Establecimiento Permanente (la carretera).

Un caso muy interesante es cuando la actividad de la empresa del exterior es el arrendamiento ya sea de bienes tangibles o intangibles a una empresa de otro país.

Dentro del concepto de bienes tangibles, el párrafo 8 de los Comentarios al Modelo de Convenio incluye instalaciones, equipamiento industrial, comercial y científico y edificios, mientras que en lo que refiere a intangibles se incluyen las patentes, procedimientos y similares.

Si una entidad de un país arrienda esos bienes tangibles o intangibles a una empresa de otro país, y lo hace a través de un lugar fijo de negocios, estaremos ante un Establecimiento Permanente, por lo que las rentas deberían quedar gravadas en el país donde se encuentren o utilicen los bienes. Por el contrario, si las actividades no se realizan a través de un lugar fijo de negocios, no va a existir ese Establecimiento Permanente, por lo que las rentas no deberían quedar alcanzadas en el país en donde se arriendan los bienes.

Cabe aclarar que –en tanto el contrato se limite al mero arrendamiento- los bienes objeto del contrato no se consideran en sí mismos un lugar fijo de negocios. Es decir, si una empresa de un país tiene un inmueble en otro y lo alquila directamente, dicho inmueble no se convierte en un lugar fijo de negocios.

Este tema es extremadamente importante en el caso de nuestro país ya que existe una cantidad importante de inmuebles que son propiedad de empresas o personas del exterior.

Como está planteado en el párrafo 8 de los Comentarios al Modelo de Convenio, si esa empresa del exterior no tiene además del inmueble que arrienda un lugar fijo de negocios a través del cual se desarrolla la actividad, no existiría un Establecimiento Permanente de la misma en nuestro país.

En este sentido, si analizamos este caso a la luz de la normativa uruguaya, encontramos el numeral 1° del artículo 1° del Decreto 150/007, única norma reglamentaria dictada en nuestro país que clarifica lo contenido en el Título 4 respecto al concepto de Establecimiento Permanente, establece que no configurarán EP las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República.

Como se puede apreciar, la norma reglamentaria recoge en cierta medida lo planteado en el párrafo 8 de los Comentarios al Modelo de Convenio antes mencionado.

A manera de ejemplo, si una sociedad panameña tuviera un inmueble en Uruguay y lo alquilara sin que exista otra actividad ni bienes en Uruguay, la renta obtenida no va a estar gravada por el IRAE sino que va a estar comprendida dentro del IRNR, sujeta a la tasa del 12%.

Si la misma sociedad, además del inmueble tuviera un lugar fijo de negocios, entonces sí habría un Establecimiento Permanente y debería pagarse IRAE en cabeza del mismo, no sólo por las rentas empresariales que obtenga por medio del mismo, sino también por la renta del arrendamiento del inmueble.

De la misma forma, podemos preguntarnos qué pasaría si se tratara de un arrendamiento de un equipo y además de este último, el arrendador ofreciera personal para operar el equipo.

En tal caso, según los Comentarios al Modelo de Convenio la situación no cambia si la operación del equipo está supeditada a lo que disponga la empresa que toma el bien en arrendamiento. Es decir, cuando quien asume los riesgos de esa operación es el arrendatario y no el arrendador, no existirá Establecimiento Permanente.

En cambio, si el arrendador provee el personal, dispone la forma en que ese equipo debe operar, realiza la operación y además asume los riesgos por la misma, la actividad deja de ser un mero arrendamiento para constituir una verdadera actividad empresarial, por lo que existiría efectivamente un Establecimiento Permanente en el país.

En estos últimos casos, la normativa uruguaya adopta un criterio diferente ya que si existe personal en Uruguay que opere el equipo y se cumplen las demás condiciones requeridas, se estará ante un EP, con independencia de la responsabilidad o nivel de supervisión que la entidad del exterior tenga respecto a la operación local.

Como se puede ver, resulta claro que a medida que se avanza en el análisis del tema comienzan a aparecer una serie de definiciones en las cuales la determinación de la existencia o no de un Establecimiento Permanente puede ser una tarea compleja y no carente de incertidumbres.

A esta complejidad debe sumarse el hecho de que la reglamentación ha estado prácticamente ausente en este tema lo cual puede resultar en importantes diferencias de interpretación a la hora de enfrentarse a una situación real compleja.

4.2.2. Segundo inciso del artículo 10°

*“La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros, los siguientes casos:*

- A) Las sedes de dirección.*
- B) Las sucursales.*
- C) Las oficinas.*
- D) Las fábricas.*
- E) Los talleres.*
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
- G) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.*
- H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.”*

El segundo inciso del artículo 10° del Título 4, T. O. 1996, enumera algunos casos en los cuales se presume que existe un Establecimiento Permanente físico.

Un primer comentario que surge de la lectura de la norma es que la misma no es taxativa. En principio todos los lugares que se enumeran allí, parecen cumplir con la condición de ser Establecimientos Permanentes. Sin embargo, en cada uno de los casos deberá verificarse el cumplimiento de las condiciones establecidas en el primer inciso del artículo, es decir, que se trate de un lugar de negocios, que sea fijo y que los negocios de la empresa se realicen “por medio” de ese lugar fijo.

Un segundo comentario refiere a la mención por separado de las sedes de dirección de las oficinas. Esta diferenciación tiene su origen en el Modelo de Convenio de la OCDE que prevé la posibilidad de que existan diferencias en la categorización entre una sede de dirección y una oficina, pero admite que cuando la legislación positiva del país no diferencie entre sedes de dirección y oficinas, los convenios tampoco tendrían por qué realizar dicha distinción.

En nuestro país tal diferenciación parece innecesaria ya que no se reconocen diferencias entre una oficina y una sede de dirección.

Con respecto al literal F), referido a los sitios de extracción de recursos naturales, se considera como EP a los lugares de extracción de recursos naturales, sin hacer mención a la actividad de exploración de dichos recursos. A este respecto, el Modelo de Convenio de la OCDE deja librado a los países que participan de los convenios la fijación del momento a partir del cual se considera que existe un Establecimiento Permanente, manejándose como alternativas distintas combinaciones que incluyen la posibilidad que se grave en el país donde está ubicada la empresa o en el país donde se hace la exploración, e incluso una solución mixta donde el Establecimiento Permanente existe una vez transcurrido un tiempo de permanencia en el país.



El literal G) del artículo 10° incorpora en nuestra normativa el segundo tipo de Establecimiento Permanente, es decir, el de construcción.

Este literal, tiene como origen el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE que establece que una obra o construcción o proyecto de instalación constituye un Establecimiento Permanente sólo si se extiende por más de 12 meses.

Con respecto a la hipótesis contenida en el Modelo de Convenio corresponde efectuar algunos comentarios. En primer lugar, la existencia de un Establecimiento Permanente de construcción dependerá del tiempo que insuman los trabajos, no siendo aplicable lo comentado sobre el EP físico. Es decir, si existe un lugar fijo de negocios a través del cual se realizan las actividades y se permanece por más de seis meses pero menos de doce, no existiría Establecimiento Permanente, porque para estas actividades de construcción expresamente el Modelo impone un límite de doce meses.

Lo usual a nivel de convenios y tratados es que ese plazo sea como mínimo de seis meses. Es así que el Modelo de la ONU maneja un plazo de 6 meses, el modelo que maneja EE.UU. es de doce meses y México en sus convenios maneja un plazo mayor a 6 meses.

En Uruguay, en cambio, el literal G) del artículo 10° del Título 4, maneja en esta hipótesis un plazo mucho más breve, de sólo 3 meses, lo cual amplía en gran forma la cantidad de proyectos de construcción que quedarán comprendidos en el IRAE con respecto a los que quedarían en caso de haberse adoptado el criterio internacional.

El Dr. Pablo D'Angelo en su "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a las rentas de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español, publicado en la Revista Tributaria N° 193, plantea que podría haber un

propósito de recaudación en ampliar la cantidad de contribuyentes dentro del IRAE.

Personalmente creo que existe un propósito de ampliar la cantidad de contribuyentes del IRAE, pero ello no necesariamente conlleva una mayor recaudación, ya que eso dependerá de la comparación de surja de pagar un 25% sobre la utilidad real contra la aplicación de una tasa fija del 12% sobre el ingreso.

De todas formas resulta claro que el número de proyectos de construcción que van a quedar comprendidos dentro del concepto de Establecimiento Permanente es muy superior que el que resultaría de adoptar el criterio de la OCDE.

Al definir el alcance de la actividad de construcción, debe aplicarse un criterio amplio, entendiendo que dentro de estas actividades se incluye también la construcción de calles, de puentes, de canales, la renovación de esas obras, la instalación de cañerías, la excavación y el dragado. También incluye la instalación de equipos nuevos, tal como podría ser la de alguna maquinaria compleja.

Asimismo, se entiende que la supervisión de los trabajos queda comprendida dentro de esta hipótesis.

Como ya se vio, la expresión “Establecimiento Permanente” incluye especialmente a las oficinas y los talleres, entre otros. Tratándose de un proyecto de construcción es probable que exista una oficina o un taller, pero ello no hará que exista un Establecimiento Permanente ya que –como anticipamos- en el caso de construcción prima el criterio de los tres meses.

Si esa oficina o el taller se utiliza para varios proyectos de construcción y esa oficina realiza actividades auxiliares –más adelante volveremos sobre estas actividades auxiliares- debe analizarse si cada uno de esos proyectos de construcción en sí constituye un Establecimiento Permanente. Es decir, podrían

existir tantos Establecimientos Permanentes como proyectos de construcción que se extiendan por más de 3 meses.

Sin embargo, por el criterio de atribución de rentas adoptado, la solución uruguaya se aparta de los criterios internacionales ya que en la normativa local, una vez que se configura un EP el mismo ejerce un fuero de atracción por el cual todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por la entidad del exterior pasan a ser gravadas en cabeza del EP, aún cuando dichas rentas no hayan sido obtenidas por medio de dicho EP.

Más adelante volveremos sobre este punto ya que esta definición hace que algunos de los criterios definidos por la OCDE no sean aplicables localmente, lo que sumado a la falta de reglamentación del concepto de EP no hace más que incrementar los problemas vinculados a la utilización de este concepto.

Volviendo a la situación de la oficina de la empresa constructora, si dicha oficina realiza actividades que no son preparatorias o auxiliares sino principales en sí mismas, entonces esa oficina puede constituir de por sí un Establecimiento Permanente, aún cuando ninguna de las obras que se manejen desde allí o estén vinculadas a esa oficina supere los tres meses de extensión.

A efectos del cómputo del plazo, la obra existe desde que comienza el trabajo en el país. Interrupciones temporales (por ejemplo por mal tiempo) no detienen el cómputo de los tres meses de plazo.

Un aspecto muy relevante de este tema es el tiempo utilizado por los subcontratistas. Esos períodos se consideran como tiempo utilizado por el contratista principal.

Adicionalmente cada subcontratista podrá a su vez constituir un Establecimiento Permanente si el tiempo ocupado en su contrato supera los tres meses.

Como se vio, el segundo inciso del artículo 10° del Título 4, T.O. 1996, enumera algunos casos en los cuales se presume que existe un Establecimiento Permanente físico. Sin embargo, en el curso de la aprobación parlamentaria se incorporó a este inciso un literal no contemplado originalmente que establece que constituye EP la prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

Como se puede apreciar, esta incorporación, que no tiene como origen el Modelo de Convenio de la OCDE, sino el de la ONU, establece la posibilidad de que exista un EP, aún cuando no exista un lugar fijo de negocios por medio del cual se realicen las actividades. Prácticamente se podría hablar de que se incorpora una nueva hipótesis de constitución de EP, a las ya mencionadas de EP físico, de construcción y de agencia.

En efecto, el apartado 3 del Modelo de Convenio de la ONU agrega a la definición de EP la prestación de servicios, incluidos los de consultoría por una empresa mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para ese propósito, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

Alejandra Mosca y Lucía Ghirardelli sostienen en su Trabajo de Investigación Monográfica que la aclaración “en relación con el mismo proyecto u otro relacionado” fue incorporada porque no sería apropiado sumar proyectos que no estén relacionados considerando la incertidumbre que esto involucraría y la distinción indeseable que esto crearía entre una empresa que lleve a cabo un proyecto de tres meses, respecto a una empresa que lleve dos proyectos no

relacionados, uno seguido del otro, cada uno de tres meses de duración. Sin embargo, ciertos miembros encuentran a esta limitación muy fácil de manipular y muy limitada en tanto podría llevar a que no haya imposición en los casos en que exista un número continuo de proyectos separados, cada uno de cuatro o cinco meses de duración.

Se considera que estos servicios fueron incorporados por la ONU dentro de la definición de EP ya que la prestación de dichos servicios a países en vías de desarrollo por parte de países industrializados generalmente involucra grandes sumas de dinero.

Algunos países subdesarrollados preferirían eliminar los límites de tiempo establecidos en este apartado por dos razones: primero, porque como resultado de la tecnología moderna, una empresa no residente que tenga una obra, proyecto de construcción, etc. en el Estado de la fuente podría llegar a obtener una ganancia considerable en dicho Estado en un período de tiempo muy corto. La segunda razón es que dichos países sostienen que el tiempo durante el cual el personal extranjero involucrado en las actividades permanece en el país de la fuente es irrelevante respecto al derecho a gravar el ingreso por parte del país de la fuente. Otros países subdesarrollados justifican la eliminación de este límite sosteniendo que esta limitación podría ser usada por empresas de países exportadores de capital para evadir la imposición en el país de la fuente.

Sin embargo, el objetivo del convenio es promover el comercio internacional y desarrollo y la idea detrás de este límite de tiempo es fomentar que las empresas de un Estado contratante inicien actividades preparatorias o auxiliares en el otro Estado contratante sin volverse inmediatamente sujeto a impuestos en este Estado, de manera de facilitar un compromiso más permanente y largo en una instancia posterior.

En relación a este tema, cabe comentar que el 17 de julio de 2008, la OCDE aprobó una serie de cambios a los Comentarios al Modelo de Convenio, incluyendo cambios a los Comentarios del artículo 5° referido a Establecimientos Permanentes.

Si bien en esta instancia no ha habido ningún cambio a la definición de EP contenida en el Modelo de Convenio, se ha aprobado en los Comentarios una definición alternativa de EP que puede ser incluida en los convenios firmados por los Estados miembros de la OCDE. Brevemente, se entiende que existirá un EP si se verifica alguna de las siguientes situaciones:

- a) Un individuo contratado en un proyecto se encuentra presente en el país de dicho proyecto por 183 días o más y más del 50% de los ingresos brutos de la empresa se obtienen a partir de los servicios prestados en ese país a través del individuo; ó
- b) Se prestan servicios por 183 días o más para el mismo proyecto o para proyectos vinculados por uno o más individuos que se encuentran presentes y prestando dichos servicios en ese otro Estado.

Naturalmente, esta provisión alternativa sólo operaría cuando no se configure la existencia de un EP bajo la definición proporcionada por los párrafos 1 y 2 del artículo 5 del Modelo de Convenio que, como ya vimos, refieren a la existencia de un lugar fijo de negocios y los ejemplos de lugares fijos de negocios que se presumen constituyen un EP (oficinas, sedes de dirección, sucursales, etc.).

#### 4.2.3. Tercer inciso del artículo 10°

*“No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión 'establecimiento permanente' no incluye:*

- 1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.*
- 2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.*
- 3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.*
- 4. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información, para el no residente.*
- 5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.*
- 6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. “*

Este inciso, establece una serie de excepciones a la definición general del primer inciso que no deben ser consideradas como Establecimiento Permanente aún cuando se realizan actividades a través de un lugar fijo de negocios.

Como se desprende de la lectura del inciso, las actividades enunciadas comparten la característica de ser auxiliares o preparatorias de la actividad principal que la empresa realiza en el exterior.

Podemos preguntarnos entonces cuál es el objetivo de este inciso. Como ya vimos, la base del concepto de Establecimiento Permanente es la posibilidad de asignar (y gravar) parte del resultado de una empresa de un país en otro país en virtud de que dicha empresa tiene una presencia que genera rentas en este último.

Ahora bien, resulta claro que la renta obtenida por una empresa es generada por su actividad principal. Si esa actividad principal está en el exterior, no es lógico que el Estado donde se encuentra este establecimiento apropie parte de esa renta principal del exterior simplemente por hecho de que algunas actividades auxiliares se realizan en este último.

En muchos casos puede ser difícil diferenciar cuándo las actividades son de carácter auxiliar o preparatorio de cuando no lo son. Habrá que hacer entonces un análisis caso a caso para determinar la situación. No caben dudas que si la actividad del establecimiento local es idéntica a la actividad principal de la empresa del exterior, no se podrá decir que las actividades locales son auxiliares o preparatorias.

Trataremos de clarificar este punto con algunos ejemplos. Supongamos que una empresa tiene en nuestro país un lugar de donde se hacen actividades de publicidad y marketing. En principio la actividad parece ser del tipo auxiliar. Sin embargo, si la empresa del exterior es una empresa de publicidad está claro que las actividades desarrolladas localmente no son auxiliares y por lo tanto va a existir un Establecimiento Permanente.

Otro ejemplo interesante es el caso de un oleoducto que va de un pozo en un país y llega hasta una refinería que está en otro, atravesando un tercer país.



Si existe una única empresa que es la dueña del pozo, de la refinería y del oleoducto, está claro que la actividad del transporte es una actividad auxiliar a la actividad principal que es la de extracción y refinación.

En cambio, si la actividad de la empresa propietaria del oleoducto es el transporte de petróleo, no caben dudas que la actividad de la empresa en el país donde está ubicado el oleoducto es principal por lo que existiría un Establecimiento Permanente en el mismo.

Un caso que es importante mencionar es cuando un mismo lugar físico comparte actividades que son auxiliares y actividades que son principales. En esa situación, la actividad principal determinará la existencia de un Establecimiento Permanente en nuestro país que como tal ejerce un fuero de atracción sobre todas las rentas del Establecimiento. Es decir, si existe un Establecimiento Permanente, las rentas derivadas de actividades auxiliares deberán ser computadas por dicho Establecimiento Permanente.

#### 4.2.4. Cuarto inciso del artículo 10°

*“No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5- actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:*

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculden para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no*

*hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*

*b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.”*

El inciso transcrito refiere a la posibilidad de que exista un Establecimiento Permanente aún cuando la empresa del exterior no cuente en nuestro país con un lugar fijo de negocio por medio del cual se realizan las actividades. En este caso, existe alguien que depende de la entidad del exterior y que tiene el poder para cerrar negocios por cuenta de la empresa extranjera. Se trata, entonces, del denominado Establecimiento Permanente de Agencia.

El agente dependiente actúa en nombre de la empresa del exterior y tiene autoridad para cerrar contratos. Sin embargo, dicha dependencia no tiene por qué ser una dependencia de carácter legal.

En efecto, si alguien tiene en nuestro país, por ejemplo, posibilidad de negociar contratos por cuenta de la empresa del exterior, pero no tiene el poder legal para firmarlos, igual en ese caso se considerará que esa persona tiene el poder de contratar por medio de la empresa del exterior.

Este agente dependiente puede ser una persona física o jurídica, puede ser o no residente, puede o no tener un lugar fijo de negocios donde actúe por cuenta de la empresa del exterior, puede o no ser empleado. Aquí el punto sustancial es que estos agentes involucran a la empresa del exterior en negocios en nuestro país.

Evidentemente, si estamos hablando de Establecimiento Permanente, una operación aislada no va a constituir un Establecimiento Permanente de agencia, sino que debe existir una recurrencia a lo largo del tiempo.

Un aspecto importante del inciso transcripto es que de alguna manera el mismo constituye un test alternativo al de los incisos 1 y 2 al momento de determinar si la empresa tiene Establecimiento Permanente en el país.

Por supuesto, si la empresa del exterior tiene un lugar fijo de negocios y actúa “por medio” de ese lugar fijo de negocios, entonces el inciso 4 es irrelevante dado que ya existe un Establecimiento Permanente en Uruguay en virtud de la aplicación del inciso 1 del artículo 10° del Título 4 del T.O. 1996.

Este cuarto inciso también fue modificado durante el proceso parlamentario de la Ley de Reforma Tributaria que incluyó el literal b) que dispone que también existe Establecimiento Permanente cuando un agente no cuenta con los poderes para concluir contratos en nombre de la empresa del exterior pero mantiene habitualmente en el país un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

En la redacción original del actual artículo 10° del Título 4, T.O. 1996, el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías perteneciente a un no residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas era una hipótesis de no configuración del Establecimiento Permanente, en forma análoga a lo establecido en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

En el texto definitivo del artículo 10° del Título 4, T.O. 1996, la existencia de un depósito desde donde se efectúan entregas de mercaderías en nombre del no residente se incluye como hipótesis de configuración de un Establecimiento Permanente de agencia.

Al igual que en otros casos comentados, el cambio introducido se basa en el Modelo de Convenio de la ONU reproduce el párrafo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, pero que elimina el término “entregar” en los literales a) y b). Esta eliminación implica que un depósito utilizado con dicho fin pasa a constituir un EP a diferencia de lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE.

La eliminación de este término se debe a que se considera que el mantenimiento de un stock de bienes para posteriormente ser entregados facilita la venta del producto y por lo tanto la obtención de beneficios en el Estado de la fuente siendo consecuentemente una actividad que no tiene carácter preparatorio o auxiliar.

Respecto al apartado 5, en el Modelo de Convenio de la ONU se agrega un sub apartado, que hace que este apartado difiera sustancialmente y tenga un alcance más amplio que el apartado 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, respecto a qué tipo de agente puede constituir un EP de la empresa no residente.

El grupo de expertos de la ONU entiende que el sub apartado 5 (b) debe ser interpretado tal que si todas las actividades relacionadas con las ventas se efectúan fuera del país anfitrión y sólo la entrega, a través de un agente, tiene lugar en dicho país, esa situación no daría lugar a un EP.

Sin embargo, sí existirá un EP cuando las actividades relacionadas con las ventas (por ejemplo, publicidad o promoción) sean conducidas en ese Estado en nombre del residente (ya sea por la empresa en sí misma o por sus agentes dependientes) y dichas actividades contribuyan a la venta de bienes o mercancías.

#### 4.2.5. Quinto inciso del artículo 10°

*“No se considera que un no residente tiene un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado.”*

El inciso quinto, arriba transcripto, separa al agente dependiente del que no lo es. Es así que establece que no se considera que una empresa tiene un Establecimiento Permanente en un país, sólo por realizar actividades en ese país a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

En este caso se trata de agentes que son independientes, tanto legal como económicamente y que además, actúan en el curso ordinario de sus negocios cuando realizan operaciones por cuenta de la empresa.

Existen varios elementos que deben tenerse en cuenta cuando se analiza si un agente debe ser considerado independiente.

El primero, y probablemente el más importante, es que el agente independiente normalmente será responsable por los resultados de su trabajo, pero no estará sujeto a un control significativo respecto a la forma de que ese trabajo se realiza. La confianza en el conocimiento y la habilidad del agente es una indicación de independencia.

Un segundo elemento a considerar –al menos en forma relativa- es la limitación al alcance de los negocios que pueden ser manejados por ese agente. Este indicador de la libertad del agente es muy relativo ya que puede ser independiente y manejar un volumen importante de negocios o, al revés, puede ser dependiente y que solamente pueda manejar una parte menor de los mismos.

Otro elemento a tener en cuenta es la información que ese agente brinda para sus negociaciones a la empresa del exterior. Si, por ejemplo, tiene que brindar toda la información sobre la transacción, sobre los detalles de la negociación, a efectos de obtener una aprobación del exterior, en ese caso probablemente se trate de un agente dependiente. Si, por el contrario, simplemente envía información sobre la negociación a la empresa del exterior como forma de mantener un adecuado relacionamiento de negocios, probablemente se trate de un agente independiente de la empresa del exterior.

Adicionalmente, debe considerarse el número de empresas representadas por el agente. Claramente, cuantos menos clientes tenga y más grande sean, más probable será que el agente sea dependiente respecto a ese cliente. Por el contrario, cuantos más clientes tenga y más atomizada se encuentre su cartera de clientes, más probable será que ese agente sea independiente con respecto a cada uno de sus clientes.

#### 4.6. Subsidiarias.

El Modelo de Convenio de la OCDE, incluye un párrafo que no ha sido incorporado en la definición local de EP y que refiere a la situación de las subsidiarias en el país de empresas del exterior.

Efectivamente, el párrafo 7 del artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE expresa:

*“7. El hecho que una compañía que es residente de un país controle o sea controlada por una compañía residente en el otro país, o que realiza negocios en ese otro país (sea o no mediante un Establecimiento Permanente), no la hace por sí un Establecimiento Permanente de la otra.”*

Allí se establece que el hecho de tener una subsidiaria en el país, no hace de por sí que esa subsidiaria sea un Establecimiento Permanente en el país de la empresa del exterior.

Este párrafo se basa en que una subsidiaria y su controlante son entidades legalmente independientes, y por lo tanto también son independientes desde el punto de vista tributario. La empresa del exterior tendrá un Establecimiento Permanente siempre y cuando cuente con un lugar fijo de negocios, cuando tenga un Establecimiento Permanente de construcción, o si tiene un Establecimiento Permanente de agencia.

El principal punto que debe evaluarse es si dicha subsidiaria actúa como Establecimiento Permanente de agencia de la empresa del exterior. Para ello deberá analizarse si la subsidiaria realiza actividades por cuenta de la empresa del exterior en forma dependiente y si esas actividades no se realizan en el curso normal de sus negocios.

Otro aspecto importante es que cuando se trata de un grupo de compañías del exterior, puede ocurrir que una subsidiaria constituya un Establecimiento Permanente de una de esas compañías del exterior, pero eso no hace que dicha subsidiaria constituya un Establecimiento Permanente de todas las compañías del grupo en el exterior.

## **5. ATRIBUCIÓN DE RENTAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

El artículo 11° del Título 4, T.O. 1996 establece:

*“Artículo 11°.- Rentas imputables al Establecimiento Permanente.- Los Establecimientos Permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación de este impuesto, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior.”*

Como se puede apreciar, este artículo consagra legalmente lo que tradicionalmente ha sido la opinión de la DGI expresada en consultas como la 2.084 y la 2.391, en el sentido de que todas las rentas de una empresa del exterior que actúa en el país mediante sucursal son imputables a esa sucursal.

Por otra parte, se asimila el tratamiento impositivo de los Establecimientos Permanentes al de las sucursales. En este sentido se establece que las cuentas con la Casa Matriz serán cuentas de capital, por lo cual tampoco podrá computar intereses, diferencia de cambio, y otros resultados que las mismas puedan generar.

Sobre este tema, el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE establece:

*“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.”* (Subrayado nuestro)

De la lectura de las normas transcritas surge claramente la existencia de una diferencia sustancial entre el criterio de atribución de rentas al Establecimiento Permanente contenido en el Modelo de Convenio de la OCDE y el adoptado en



nuestro país. En este último, todas las rentas obtenidas en la República se atribuyen al Establecimiento Permanente, mientras que de acuerdo con el criterio de la OCDE únicamente se atribuyen las rentas obtenidas a través de ese Establecimiento Permanente.

A mi entender, este aspecto no hace más que incrementar la necesidad de una reglamentación del concepto de Establecimiento Permanente ya que en cierta forma se limita la aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE a nuestro país.

Mientras que el Modelo de la OCDE establece una coherencia entre el concepto de Establecimiento Permanente y la forma en que las rentas se atribuyen al mismo, la Ley uruguaya toma una definición de Establecimiento Permanente basada en la definición de la OCDE, pero adopta un criterio de atribución de rentas distinto, por lo que seguramente existirán contradicciones y algunos de los criterios adoptados por la OCDE no van a ser aplicables al Establecimiento Permanente previsto en los términos de la normativa local.

## **6. COMERCIO ELECTRÓNICO**

El tema del comercio electrónico no ha sido abordado aún en la normativa uruguaya referida al concepto de Establecimiento Permanente. A nivel internacional, tal como lo plantean Alejandra Mosca y Lucía Ghirardelli en su trabajo de investigación monográfica en el cual participé como Tutor, el tema del comercio electrónico fue incorporado en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE en el año 2003 por el reporte denominado “The 2002 Update to the Model Tax Convention”.

El motivo de esta incorporación surge de las variadas discusiones que se han presentado respecto a si el mero uso de equipos de computación en las

operaciones de comercio electrónico en un país podría o no constituir un EP. Este cuestionamiento da lugar a los siguientes comentarios.

Mientras que un lugar en donde una empresa mantiene equipos automáticos podría constituir un EP en el país donde estén situados dichos equipos, se debe hacer una distinción entre, por un lado, lo que son *equipos de computación* (que podrían ser instalados en un lugar y por lo tanto constituir un EP) y por otro, lo relativo a los *datos y el software* utilizados o almacenados en dichos equipos. Por ejemplo, un sitio Web que es una combinación de software y datos electrónicos, no constituye en sí un bien tangible, con lo que tampoco tendrá un lugar que pueda constituir un “lugar de negocios”.

Por otro lado, el servidor en el cual se almacenan y a través del cual se accede al sitio es un equipo que tiene una ubicación física y esa ubicación podría constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que maneja el servidor.

Es importante efectuar esta distinción entre el sitio Web y el servidor en el cual el sitio Web es almacenado y utilizado ya que la empresa que maneja el servidor puede ser distinta de la que lleva el negocio a través del sitio Web. Si este fuera el caso, no se podría considerar que el servidor en el cual se almacenan los componentes del sitio Web constituye un EP de la empresa que desarrolla su negocio a través dicho sitio, ya que en virtud del contrato firmado entre la empresa y el propietario del servidor, el servidor no está a disposición de la empresa por más que la empresa pueda determinar que el sitio Web tiene su servidor en un lugar preciso.

Por el contrario, si el servidor fuera propiedad de la empresa que desarrolla su negocio a través del sitio Web, al estar éste a su disposición, el lugar donde se encuentre el servidor constituirá un EP de la empresa siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos. Respecto a este último caso, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE hacen las siguientes aclaraciones:

- Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, el mismo deberá estar localizado en un determinado lugar por un período de tiempo suficiente de manera de volverse “fijo” según las disposiciones del primer párrafo del artículo 5° del Modelo de Convenio.
- Para determinar si se puede considerar que las actividades de una empresa están total o parcialmente desarrolladas en el lugar donde la empresa tiene el servidor, habrá que hacer un análisis caso por caso, teniendo en cuenta si se puede decir, que como consecuencia de tener la propiedad de tales equipos, la empresa tiene instalaciones a su disposición donde se llevan a cabo las funciones empresariales de la empresa.
- Cuando una empresa opere con equipos de computación en un lugar particular, podría existir un EP incluso cuando no sea necesario que haya personal en ese lugar para hacer funcionar dichos equipos.
- De acuerdo al párrafo 4 de este artículo, un EP no existirá si en un lugar se desarrollan actividades de carácter auxiliar o preparatorio, por lo tanto se deberán analizar una a una todas las actividades que se presten a través de dichos equipos. Los siguientes son algunos ejemplos de actividades que serían de carácter auxiliar o preparatorio:
  - proveer un vínculo de comunicación entre los clientes y proveedores,
  - publicidad de bienes o servicios,
  - proveer información,
  - recolectar información de mercado para la empresa
- Para determinar qué tipo de actividades resultan esenciales para la empresa habrá que atender a la naturaleza del negocio desarrollado por dicha empresa. Por ejemplo, el negocio de algunos ISP (Internet Service Provider) consiste en operar sus propios servidores con el fin de alojar sitios

Web u otras aplicaciones para otras empresas. En el caso de estos ISP no se podría considerar que la actividad de hacer funcionar sus servidores sea una actividad auxiliar o preparatoria, ya que dicha actividad es parte esencial de su actividad comercial. Un caso diferente sería el de una empresa cuyo negocio es vender productos a través de Internet. En ese caso, la empresa no está en el negocio de operar servidores y el simple hecho de que tenga un servidor no es suficiente para concluir que dicha actividad sea más que auxiliar o preparatoria.

Hasta ahora vimos cuándo un servidor puede constituir un EP atendiendo a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 5° del Modelo de Convenio. Lo que resta es determinar si un ISP podría constituir un EP según el alcance del párrafo 5 (agente dependiente). Si bien esta situación se podría dar en circunstancias muy inusuales, en la inmensa mayoría de los casos el apartado 5 no será aplicable para determinar si un ISP constituye o no un EP.

El fundamento se encuentra en que un ISP no podría ser agente de las empresas a las que pertenecen los sitios Web ya sea porque no tienen autoridad para concluir contratos en nombre de dichas empresas o porque podrían verse como agentes independientes actuando en el marco ordinario de sus actividades considerando que dan alojamiento a los sitios Web de varias empresas.

## **7. LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN**

Como ya fue dicho, la reforma tributaria (Ley 18.083) introduce en nuestra legislación el concepto de Establecimiento Permanente que, si bien no era totalmente desconocido a nivel local, es un concepto sobre el que no existe mayor experiencia práctica ni era manejado habitualmente por los profesionales de nuestro país.

Por ese motivo nos pareció interesante revisar algunos casos que se han planteado a nivel de Consultas a la Dirección General Impositiva (DGI) que constituyen un claro ejemplo del tipo de dificultades que este concepto puede aparejar en la práctica.

## 7.1 La Consulta N° 4.801

Esta Consulta no vinculante trata el caso de una sociedad anónima uruguaya que resulta adjudicataria de la concesión a largo plazo para la explotación comercial de un hotel y la concesión de la gestión de un casino a instalarse en dicho hotel.

A su vez, dicha concesionaria otorga contratos de management con empresas especializadas en la gestión del hotel y del casino. Estas entidades (operadores) son entidades no residentes sin sucursal en Uruguay.

El aspecto central de esta consulta radica en la determinación si dichos operadores actúan en Uruguay a través de un EP.

Las actividades a desarrollar por estos operadores comprenden desde la asistencia a la ejecución de determinadas tareas a nombre y por cuenta del Concesionario, que incluyen el uso de la marca, negociación de contratos, determinación de políticas operativas y estándares de operación, entre otras.

En la respuesta a la presente Consulta, la DGI establece que de la recapitulación de algunas disposiciones contractuales, surge claramente que el no residente desarrollará su actividad comercial habitual por medio de un lugar fijo de negocios en la República, por lo que consideran que se configura un EP en el país.

Asimismo, se establece que más allá de esta consideración, la actividad de los operadores también configuraría un EP por aplicación del Literal H) del artículo 10 del Título 4 del T.O. 1996.

Esta norma establece literalmente:

*“ARTÍCULO 10º.- Establecimientos permanentes de entidades de no residentes.- Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.*

*La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros, los siguientes casos:*

.....

*H) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses ...”*

A nuestro entender, esta respuesta debe ser tomada con precaución por parte de los contribuyentes ya que la misma se basa en circunstancias específicas que surgen de los contratos o de la forma de operación prevista. Esta consideración es muy relevante en la medida que un cambio en dichas circunstancias podría derivar en una conclusión diferente al caso planteado.

Muchos hoteles trabajan en esquemas similares. Sin embargo, las especificidades de la operación no siempre son iguales. De hecho, en muchos casos los servicios proporcionados por el operador se traducen en la cesión de uso de una marca y en el manejo de determinado know how, sin que ello implique una prestación de servicios en el país.

Es usual que estos servicios se presten desde el exterior o con una presencia mínima en nuestro país (que no llegue a cumplir los extremos previstos en el literal H) antes transcripto). En estos casos, creemos que no se configuraría el EP y, por lo tanto, las rentas de fuente uruguaya obtenida por la entidad del exterior estarían gravadas por el IRNR, siendo responsable por el pago del mismo la entidad local que paga por dichos servicios.

## 7.2 La Consulta N° 4.891

En esta Consulta se plantea la situación de una persona física no residente que evalúa adquirir en el Uruguay una explotación agropecuaria.

La DGI establece en la respuesta que la consultante posee un establecimiento permanente de acuerdo a la definición dada por el artículo 10 del Título 4 Texto Ordenado 1996 que establece que cuando un no residente realice todo o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de un no residente.

Por su parte, la consideración de este caso como un EP tiene como consecuencia que la persona física del exterior deba tributar IRAE preceptivamente, no pudiendo optar por pagar IMEBA por las rentas agropecuarias que obtenga.

A mi entender, y admitiendo que el tema es discutible, la respuesta a esta consulta no es correcta por lo visto en el punto 3.2. con respecto a que el concepto de EP en Uruguay sólo aplica en el caso de personas jurídicas del exterior y no debe extenderse a personas físicas.

Personalmente creo que la respuesta a la Consulta N° 4.891 debería haber aplicado el literal A) del artículo 2° del Título 8, T.O. 1996 que establece como

comprendidas en el IRNR a las rentas de actividades empresariales, las cuales se definen en referencia a los numerales 1 y 2 del literal B) del artículo 3° del Título 4, T.O. 1996 que establece como comprendidas en IRAE a las rentas derivadas de actividades agropecuarias.

En definitiva, el contribuyente debería haber podido optar entre el IRNR y el IMEBA, en aplicación de la remisión prevista en el último inciso del artículo 2° del Título 8, T.O. 1996.

## **8. CONSIDERACIONES FINALES**

El artículo 3° del Título 4, T.O. 1996 establece que el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) gravará, entre otras, las rentas obtenidas por Establecimientos Permanentes (EP) de entidades no residentes en el país, y consecuentemente, en el artículo 9° se incluye a los EP entre los sujetos pasivos del IRAE.

Por otra parte, el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en la República en tanto no actúen en nuestro territorio mediante un EP.

Por lo tanto, la existencia o no de éste último, no determina si existe una renta que deba ser gravada en el país tal como ocurre en otros países, sino que únicamente establece la inclusión de las rentas de fuente uruguaya obtenidas por un no residente dentro del ámbito del IRAE o del IRNR.

El hecho de quedar comprendido en un régimen u otro no es un tema meramente semántico, sino que implica importantes diferencias desde el punto de vista tributario ya que el IRAE grava rentas netas a la tasa del 25%, mientras que el



IRNR grava, en general, rentas brutas a la tasa del 12%. Por otra parte, en el caso del IRNR, la responsabilidad por el pago del impuesto recae en la entidad local que pague la renta, mientras que si existe el EP, la responsabilidad debe ser asumida por el propio EP.

Como ya dijimos, el concepto de Establecimiento Permanente es un concepto nuevo en nuestra legislación tributaria y que trae como beneficio la adopción de un concepto moderno de fiscalidad internacional, hasta ahora desconocido en nuestro país.

Sin embargo, esta incorporación se hizo por fundamentos diferentes a los utilizados internacionalmente. A ese nivel, el concepto de EP, normalmente incluido en los convenios para evitar doble tributación, constituye un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en más de un país.

En Uruguay, el EP fue incorporado como un criterio para determinar el tipo de impuesto (IRNR o IRAE) que debe pagar una entidad del exterior y para asignar la responsabilidad a un contribuyente o a un agente de retención. No está en discusión si debe pagarse o no impuestos ya que se parte de la base de que se está ante una renta de fuente uruguaya, potencialmente gravada tanto por el IRNR como por el IRAE.

Como surge del análisis de las Consultas vistas, la aplicación de este concepto no es sencilla y puede dar lugar a diferencias de interpretación que en este caso no son sólo entre el contribuyente y el fisco, sino que eventualmente intervienen tres partes, ya que no es un tema que interese sólo a estas figuras, sino también a la empresa local que paga a la del exterior, la cual constituye un potencial agente de retención del IRNR en caso de que no se configure el EP.

Desde mi punto de vista, hubiera resultado más apropiado introducir un Impuesto a la Renta de los No Residentes que gravara todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por los no residentes y que sólo resulten gravados por IRAE aquellos no residentes que deban establecer una sucursal en nuestro país.

En esta línea de razonamiento, la normativa debería complementarse con una adecuada definición de cuándo correspondería establecer una sucursal en nuestro país.

Esto permitiría evitar la aplicación de un concepto de Establecimiento Permanente que aún es poco conocido desde el punto de vista profesional en Uruguay y que seguramente traerá consigo una serie de dudas y discusiones donde intervienen distintos agentes ya que la existencia de aquel, como ya fue dicho, no sólo modifica el impuesto aplicable, sino también el régimen de responsabilidad por el pago del impuesto, por lo que cualquier diferencia de interpretación entre el no residente y el fisco tendrá un efecto sobre la situación de un eventual agente de retención.